

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

191

AGOSTO - 2011



# A Tributação de Lucros Auferidos no Exterior por Controladoras e Coligadas - A Constitucionalidade do Artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001

Patrícia de Seixas Lessa

## 1. Introdução

Com o fenômeno da globalização e da conseqüente multiplicação de países e locais de tributação favorecida e de operações realizadas sob regimes fiscais privilegiados (“paraísos fiscais”)<sup>1</sup>, intensificou-se, na esfera internacional, movimento liderado, principalmente, pelos países mais industrializados, no sentido de adotar políticas mais eficientes para o fim de coibir práticas concorrenciais fiscais lesivas, não somente ao mercado<sup>2</sup>, mas que resultassem em grandes perdas de receitas públicas.

Corporificando a referida tendência mundial, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE<sup>3</sup> fixou, entre outros, como objetivos a serem seguidos por seus países membros e cooperantes: *o estímulo à transparência e à igualdade na regulação e nos sistemas e regras de concorrência; a luta contra a corrupção e a lavagem de dinheiro; e a promoção da conduta ética e de boas práticas internacionais.*

Seguindo as metas traçadas pela OCDE - da qual o Brasil é país cooperante - e inspirado no *Controlled Foreign Corporations - CFC Legislation*, foram publicadas, em âmbito nacional, normas fiscais *antielusivas*, que buscavam, sobretudo, reforçar princípios constitucionais, como da isonomia e da universalidade tributárias, obstando a concorrência desleal no mercado interno e tornando mais eficazes a arrecadação e o combate à sonegação fiscal.

Destas normas fiscais antielusivas, destaca-se o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001



Patrícia de Seixas Lessa  
é Procuradora da Fazenda Nacional.

<sup>1</sup> No Brasil, os critérios para identificação de um país ou dependência com tributação favorecida ou de operações realizadas em regime fiscal privilegiado estão estabelecidos nos artigos 24 e 24-A da Lei nº 9.430/1996, com as alterações introduzidas pelas Leis nºs 10.451/2002, 11.727/2008 e 11.941/2009.

<sup>2</sup> Disponível em [http://europa.eu/scadplus/glossary/tax\\_harmonisation\\_pt.htm](http://europa.eu/scadplus/glossary/tax_harmonisation_pt.htm). Acesso em 5.5.2011.

<sup>3</sup> OCDE - Organização internacional e intergovernamental, criada em 1961, que agrupa os países mais industrializados da economia do mercado. Disponível em <http://www.cgu.gov.br/ocde/sobre/index.asp>. Acesso em 5.5.2011.

(reedição da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001), a dispor, em seu *caput*, que, *para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda da CSLL, nos termos do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do artigo 21, da citada 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.*

A repercussão direta do referido dispositivo legal, em especial no modelo de planejamento fiscal que vem sendo adotado há décadas no Brasil, culminou em sérios debates doutrinários acerca de sua *constitucionalidade*, bem como no ajuizamento pela Confederação Nacional da Indústria - CNI perante o Supremo Tribunal Federal da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 2.588 - ainda sem desfecho -, o que revela a atualidade, bem como a importância jurídica e econômica do tema em questão.

## 2. Um Breve Histórico da Legislação Brasileira quanto à Tributação de Renda Originada no Exterior

A fim de compreender o regime de tributação de lucros, auferidos no exterior, por empresas sediadas no Brasil, é imprescindível estabelecer um breve panorama histórico a respeito da legislação infraconstitucional ordinária existente sobre o tema, elegendo-se como marcos a *Lei nº 9.429, de 26 de dezembro de 1995* e a *Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001 (reeditada pela Medida Provisória nº 2.158-35, em 24 de agosto de 2001)*.

Antes da publicação da Lei nº 9.249, em 27 de dezembro de 1995, inexistia, no Brasil, a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital de origem externa, já que a legislação brasileira, apesar de prever como fato gerador do imposto sobre a renda a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica (artigo 43, *caput*, CTN), centrava-se no princípio da *territorialidade*, em que se tributava apenas o que tivesse origem ou fosse produzido em território nacional.

Assim, apesar de a legislação comercial dispor que, no balanço patrimonial da companhia (controladora ou coligada), os investimentos em coligadas ou em controladas seriam avaliados pelo *método da equivalência patrimonial*, incluindo-se na apuração do lucro da primeira os resultados positivos decorrentes daqueles (artigo 248 da Lei nº 6.404/1976), foi editado, à época, na esfera tributária, o Decreto-lei nº 1.598/1977, que estabelecia, em seu artigo 23, parágrafo 5º (posteriormente, convertido em parágrafo único, pelo Decreto-lei nº 1.648/1978), *não serem computados, para fins de determinação do lucro real das empresas brasileiras coligadas ou controladoras, as referidas diferenças positivas, derivadas de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas.*

Tal dispositivo legal, implantado sob a égide da Constituição Federal de 1969<sup>4</sup>, era reflexo de política fiscal, baseada no aludido princípio da *territorialidade*, e obstava a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, por empresas brasileiras coligadas e controladoras, sendo aqueles, portanto, irrelevantes para fins tributários.

<sup>4</sup> Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.

Mesmo diante da promulgação da Constituição Federal de 1988, que trazia em seu bojo o princípio da *universalidade* da tributação sobre a renda (artigo 153, III; e parágrafo 2º, I), até o final de 1995, o Brasil era um dos poucos países que não tributava o lucro, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior por pessoas jurídicas instaladas no País.

Tal situação teve fim com a entrada em vigor da Lei nº 9.249/1995, em 1º de janeiro de 1996 (artigo 35), quando se passou a adotar, *em substituição* ao princípio da territorialidade, o sistema de tributação da renda global (universal) da pessoa jurídica.

Neste diapasão, o artigo 25 da Lei nº 9.249/1995<sup>5</sup>, estabeleceu, expressamente, que os lucros obtidos no exterior por filiais, sucursais, controladas e coligadas, seriam computados, a partir da aplicação do método da equivalência patrimonial, na determinação do lucro real das matrizes, controladoras e coligadas domiciliadas no Brasil.

Desta forma, os lucros alcançados por pessoas jurídicas brasileiras no exterior passaram a ser, também, tributados (*sistema da tributação universal*), sendo apurados, nos termos do parágrafo 6º da Lei nº 9.249/1995, pelo *método da equivalência patrimonial*, previsto no artigo 248 da Lei nº 6.404/1976.

Ocorre que, novamente, por questões de política fiscal, foi publicada, em 28 de junho de 1996, a Instrução Normativa nº 38, da Secretaria da Receita Federal<sup>6</sup>, que,

<sup>5</sup> Conforme redação dada ao artigo 25 da Lei nº 9.249/1995: “Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (...)”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 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.”

<sup>6</sup> Disponível em <http://sijut.fazenda.gov.br>. Acesso em 1º.4.2011.

ao adotar o *regime de caixa* (artigo 2º), condicionou a tributação da referida renda ao efetivo recebimento desta pela matriz, controladora ou coligada brasileira (*tributação diferida, condicionada à aquisição de disponibilidade financeira sobre a renda*).

Com a entrada em vigor do artigo 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997<sup>7-8</sup>, diferente das controladoras e coligadas - que continuaram sujeitas ao *regime de caixa* -, impôs-se à matriz, para fins de contabilização fiscal de lucros obtidos no exterior, o *regime de competência*<sup>9</sup>, passando a incidir a exação tributária sobre a renda, *imediatamente*, ou seja, quando da consumação do correspondente fato gerador, verificado no fechamento do balanço da filial ou sucursal estrangeira (*tributação imediata, condicionada à simples aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica sobre a renda*).

Tal tratamento fiscal, que estabelecia para a matriz o regime de competência, sujeitando-a à *tributação imediata*, contrapôs-se ao regime de caixa e à consequente *tributação diferida*, reservada, exclusivamente, às controladoras e coligadas, e se estendeu até a edição da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001, quando entrou em vigor o *polêmico* artigo 74.

<sup>7</sup> Lei nº 9.532/1997: “Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

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

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

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

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

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

b) pago o lucro, quando ocorrer:

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

<sup>8</sup> Posteriormente, o artigo 3º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, em aditamento ao artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei nº 9.532/1997, instituiu outras duas hipóteses legais de disponibilização de lucros auferidos no exterior, por controladoras e coligadas brasileiras: (a) *na contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros* (alínea “c”); e (b) *no 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* (alínea “d”).

<sup>9</sup> Segundo definição dada por Andréa Sirtori: “Regime de Competência: o registro do documento se dá na data do fato gerador (ou seja, na data do documento, não importando quando vou pagar ou receber). A Contabilidade se utiliza do Regime de Competência, ou seja, são contabilizados como Receita ou Despesa, os valores dentro do mês de Competência (quando Gerados), na data onde ocorreu o fato gerador, na data da realização do serviço, material, da venda, do desconto, não importando para a Contabilidade quando vou pagar ou receber, mas sim quando foi realizado o ato. Regime de Caixa: diferente do regime de competência o Regime de Caixa, considera o registro dos documentos quando estes foram pagos, liquidados, ou recebidos, como se fosse uma conta bancária.” (Disponível em [http://www.administradores.com.br/artigos/regime\\_de\\_competencia\\_x\\_regime\\_de\\_caixa/20654/](http://www.administradores.com.br/artigos/regime_de_competencia_x_regime_de_caixa/20654/). Acesso em 20.4.2011)

### 3. O Artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001 (Reeditada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001)

A fim de implementar de forma definitiva a tributação dos lucros auferidos, via controladas e coligadas no exterior, por empresas brasileiras, a *Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001*, incluiu os *parágrafos 1º e 2º* ao artigo 43 do CTN, delegando, em especial, à lei ordinária a competência para estabelecer as condições e o momento em que se daria a disponibilidade *para fins de incidência* do IRPJ e, reflexamente, da CSLL - uma vez que já consumado o fato gerador quando da aquisição, pelo acréscimo patrimonial, da disponibilidade econômica ou jurídica.

Assim, inspirada na *Controlled Foreign Corporations - CFC Legislation*, foi publicada, em 28 de julho de 2001, a Medida Provisória nº 2.158-34 (MP originária nº 1.807/1999 e reeditada sob o nº 2.158-35, em 24 de agosto de 2001), que trouxe, em seu artigo 74, “uma norma anti-elusiva preventiva, que imputou diretamente à controladora e à coligada residente no Brasil, os lucros auferidos no exterior, como se tivessem sido produzidos internamente”; sendo “considerada transparente a sociedade residente no Brasil, para fins de apuração do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro, na data do balanço em que forem apurados, tal como se estivessem sido automaticamente distribuídos”<sup>10</sup>.

Conforme restou assentado na referida norma:

“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.” (Destaques nossos)

Buscando conferir tratamento tributário isonômico, o supracitado dispositivo legal estendeu o regime de competência - antes restrito às *matrizes* - às *controladoras e coligadas*, sujeitando-as da mesma forma à *tributação imediata* dos lucros apurados quando do fechamento do balanço de suas controladas e coligadas no exterior.

A referida alteração do *regime fiscal de contabilização de lucros*, obtidos no exterior, por controladoras e coligadas nacionais, além de representar verdadeira inovação em termos de política fiscal (seguindo inclusive tendência mundial), repercutiu, diretamente, em um dos principais modelos de planejamento tributário até então adotado no Brasil - fato que, substancialmente, desencadeou intensas discussões na doutrina e na jurisprudência acerca da constitucionalidade e da aplicação do *vigente* artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, conforme será abordado a seguir.

<sup>10</sup> OKUMA, Alessandra. “Da Tributação das Empresas Controladas e Coligadas”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 512.

### 4. A Constitucionalidade do Artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. A Confusão Conceitual Referente a “Disponibilidade Econômica ou Jurídica”, “Disponibilidade Financeira”, “Lucros” e “Dividendos”. Divergências na Doutrina e a Jurisprudência Pacificada do Superior Tribunal de Justiça

4.1. *Da conformidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (reedição da MP nº 2.158-34/2001) com o artigo 43, caput, e parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional*

Segundo parte da doutrina, o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 seria inconstitucional, por, fundamentalmente, ter criado nova hipótese legal de exação tributária em face de controladoras e coligadas locais, consubstanciada em *distribuição ficta de lucros* de suas controladas ou coligadas domiciliadas no exterior, o que ofenderia, diretamente, o artigo 43, *caput* e seu parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional.

Nas palavras de Alberto Xavier, o referido dispositivo de lei ordinária teria extrapolado “o permissivo da lei complementar, eis que considerou disponibilizados por ficção legal lucros que, na verdade, disponibilizados não são”<sup>11</sup>. E se baseia no fato de que “os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas, enquanto não forem objeto de *atos que formalizem a sua retirada do respectivo patrimônio*, continuam a pertencer a esta pessoa jurídica e não a seus acionistas ou sócios. Estes têm, é certo, uma *expectativa de direito* sobre aqueles lucros, os quais porém não se transferem para os respectivos patrimônios enquanto não praticados os atos jurídicos adequados à deslocação jurídica dos lucros do patrimônio das sociedades estrangeiras para o patrimônio da sociedade brasileira.”<sup>12</sup> Assim, ausente “qualquer ato jurídico da pessoa jurídica estrangeira que determine a transferência dos lucros da sociedade para os seus sócios ou acionistas, estes não terão adquirido o direito de dispor daqueles valores, pelo que não podem os mesmos ser tributados, por não configurarem renda *disponível*, mas *renda potencial*, ou seja, uma mera expectativa”<sup>13</sup> (destaques nossos e no original).

Com todo o respeito pelo referido doutrinador, cabe discordar desde logo de tal interpretação, pois, além de se fundar em premissas equivocadas, se distancia da legislação aplicável à hipótese em análise, já que confunde conceitos como “disponibilidade econômica ou jurídica de renda” com “disponibilidade financeira” e “lucros” com “dividendos”.

Neste diapasão, o artigo 43 do Código Tributário Nacional, nos estritos termos dos artigos 146, III, “a”, e 153, III, da Constituição Federal de 1988<sup>14</sup>, definiu como fato gerador do imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza a correspondente *aquisição de disponibilidade econômica ou ju-*

<sup>11</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª ed. atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 469.

<sup>12</sup> XAVIER, *op. cit.*, p. 444.

<sup>13</sup> XAVIER, *op. cit.*, p. 444.

<sup>14</sup> No tocante, especificamente, a CSLL, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, III, “c”, prevê, especificamente, a tributação de lucro, sem, no entanto, defini-lo, juridicamente.

*rídica*, deixando a carga da lei ordinária<sup>15</sup> a criação e a consequente definição do momento de incidência da referida exação tributária, *in verbis*:

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

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

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

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

§ 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.” (Destques nossos)

Segundo Ricardo Lobo Torres<sup>16</sup> ensina:

“A renda e proventos são conceitos constitucionais abertos, que devem ser trabalhados pela doutrina e pela legislação. A CF não opta por qualquer das teorias elaboradas sobre a noção de renda nem define o fato gerador do tributo. O legislador tem, portanto, liberdade para a concretização normativa, respeitados os limites do sentido possível do conceito de renda, acrescido da noção residual de proventos, como acréscimo de patrimônio em determinado lapso de tempo. O CTN optou pelo conceito amplo, definindo o fato gerador como ‘a aquisição de 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’ (art. 43). A distinção entre imposto de renda das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, assunto da maior relevância para a cobrança do tributo, foi deixada à legislação ordinária, o que permite os periódicos ajustamentos entre aquelas incidências sem a necessidade de reforma da CF ou da lei complementar.” (Destques nossos)

Perfilhando a interpretação de que o *caput* do artigo 43 do CTN comporta conceito amplo de renda, a jurisprudência pátria vem, da mesma forma, reconhecendo, há muito tempo, a distinção fundamental entre a “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica” - fato gerador do IR - e a ora clamada “aquisição de disponibilidade financeira”.

Rememorando, o Superior Tribunal de Justiça, ao debater acerca de rendimentos provenientes de cruzados bloqueados por ocasião do Plano Collor, entendeu, já àquela época, serem tais valores passíveis de incidência de imposto de renda, ainda que não disponíveis, financeiramente, pois, consoante trecho, extraído do voto-condutor do Ministro José Delgado, proferido no julgamento do REsp nº 365.976/SC “os rendimentos produzidos por cruzados retidos não representaram crédito, mas sim direito já adquirido e incorporado ao patrimônio da empresa”, razão pela qual “havendo acréscimo patrimonial na data da apuração, devem tais rendimentos ser in-

<sup>15</sup> Artigo 150 da Carta Constitucional de 1988.

<sup>16</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13ª ed. atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 375/376.

cluídos no balanço da pessoa jurídica, como, aliás, determinou expressamente o parágrafo único, do artigo 17 da Lei 8.088/90<sup>17</sup>.

Tal diferenciação de conceitos restou, contudo, definitivamente, assentada por ocasião do julgamento, em 23 de agosto de 2005, do REsp nº 408.770/SC<sup>18</sup>, em que a Ministra Eliana Calmon, ao examinar caso, em que determinada empresa “contraiu empréstimo junto à instituição bancária, cujos valores, lançados contabilmente pelo regime de competência, tornaram-se renda tributável, embora não tenha havido, segundo o acórdão impugnado, disponibilidade econômica efetiva do dinheiro”, decidiu pela incidência do imposto de renda, por entender que o Tribunal recorrido “acabou por confundir a disponibilidade econômica com a disponibilidade financeira, determinando a não-incidência do imposto de renda na espécie, violando, assim, o art. 43 do CTN”, em destaque:

“Postos esses fatos, é imprescindível, para o deslinde da querela, uma breve conceituação dos institutos ligados à interpretação do art. 43 do CTN (...).

Segundo o magistério de Zuudi Sakakihara (Código Tributário Nacional Comentado, 1ª edição), a *disponibilidade econômica* de rendas ou proventos ocorre com incorporação destes ao patrimônio do contribuinte, bastando que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza, não importando se o direito ainda não é exigível (um título de crédito ainda não vencido) ou se é de difícil ou duvidosa liquidação. Não há necessidade aqui da existência efetiva de recursos financeiros. O imprescindível é a possibilidade de uma avaliação econômica que acresça o patrimônio. A *disponibilidade jurídica*, na lição do mencionado jurista, existe quando o adquirente tem a titularidade jurídica da renda ou dos proventos que aumentem o seu patrimônio, trazendo, como consequência, a disponibilidade econômica, acima conceituada. Já a *disponibilidade financeira*, segundo o doutrinador citado, pressupõe a existência física dos recursos em caixa. Estabelecidos os conceitos, verifica-se que não merece guarida o entendimento do Tribunal recorrido que acabou por confundir a disponibilidade econômica com a disponibilidade financeira, determinando a não-incidência do imposto de renda na espécie, violando, assim, o art. 43 do CTN (...).”

Feitas estas considerações, verifica-se que a aquisição de *disponibilidade econômica ou jurídica* de renda tem como referência o regime contábil de competência, razão pela qual, para fins do disposto no artigo 43, *caput*, do Código Tributário Nacional, tem relevância jurídica o fato econômico (artigo 25 da Lei nº 9.249/1995), representado *in casu* pelo acréscimo patrimonial, apurado, com base no artigo 248, *caput* e inciso III, “a”, da Lei nº 6.404/1976, obtido por pessoa jurídica local (controladora ou coligada), decorrente do resultado positivo de investimentos desta no exterior, consubstanciado nos lucros auferidos, por intermédio de suas controladas ou coligadas estrangeiras.

<sup>17</sup> Em idêntico sentido àquele consolidado pela Primeira Turma do STJ, no julgamento, em 5.2.2002, do REsp nº 365.976/SC (publicado no *DJ* de 18.3.2002, p. 187), mencionam-se também as decisões proferidas no REsp nº 208.104/PR, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, de 2.12.1999 (publicado no *DJ* de 21.2.2000, p. 95); no AgRg no REsp nº 438.316/RJ, Relator Ministro Luiz Fux, de 17.10.2002 (publicado no *DJ* de 4.11.2002, p. 165); e no REsp nº 441.348/RJ, Relator Ministro Franciulli Netto - este da Segunda Turma do STJ -, julgado em 21.9.2004 (publicado no *DJ* de 21.2.2005, p. 125). Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em 20.4.2011.

<sup>18</sup> STJ, REsp nº 408.770/SC, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, de 23.8.2005 (publicado no *DJ* de 19.9.2005). Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em 20.4.2011.

Desta forma, é possível afirmar que o supramencionado dispositivo de lei complementar: (a) *em nenhum momento* condicionou ou vinculou a aquisição da *disponibilidade econômica ou jurídica* de renda pela controladora ou coligada brasileira à *efetiva distribuição de dividendos* por sua controlada ou coligada estrangeira; (b) *nem* definiu o referido fato gerador como sendo o lucro da controlada ou coligada, *destacado do patrimônio* desta para se integrar no patrimônio da empresa brasileira, na forma de *dividendos*; e (c) sendo, portanto, *irrelevante*, juridicamente, para fins de incidência da exação tributária em questão, a *disponibilidade financeira* da renda, consubstanciada no creditamento ou pagamento pelas controladas e coligadas estrangeiras dos referidos lucros às suas controladoras e coligadas nacionais.

Ademais, nos limites de sua delegação constitucional, o artigo 25 da Lei nº 9.249/1995 descreveu, conforme visto, o elemento material da referida exação tributária como sendo *os lucros auferidos pela companhia (controladoras e coligadas), via controladas ou coligadas estrangeiras, a serem computados na determinação do lucro real da primeira*.

Assim, sempre que registrado, no balanço patrimonial da companhia (sujeito passivo), domiciliada no Brasil, resultado positivo de seus investimentos no exterior (espaço), gerado pelos lucros apurados em suas controladas ou coligadas (elemento material) - *independente* da destinação que se os confira -, aquela (controladora ou coligada) sofrerá, anualmente (tempo)<sup>19</sup>, a incidência de tributação sobre a renda<sup>20</sup>.

Esclareça-se, pois, que: (a) são tributados os “lucros” auferidos no exterior, contabilizados (artigo 248, *caput* e inciso III, “a”, da Lei nº 6.404/1976), ao final de cada exercício financeiro, no balanço patrimonial das controladoras e coligadas nacionais, sendo estas as titulares da renda (artigo 44 do CTN); razão pela qual, (b) o fato gerador ora descrito pressupõe a aquisição de “lucros” e não de “dividendos”, sendo *irrelevante*, para fins tributários, se haverá ou não distribuição de lucros (“dividendos”) pelas controladas ou coligadas estrangeiras.

Por exemplo, ao final do exercício de 2004 (tempo), verificou-se, a partir do balanço patrimonial da companhia X, domiciliada no Brasil, que uma de suas con-

<sup>19</sup> Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal: “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.” (Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>. Acesso em 20.4.2011)

<sup>20</sup> Segundo Ricardo Lobo Torres: “O fato gerador do imposto de renda, por exemplo, definido em diversas leis federais, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (objeto) por pessoa física ou jurídica (sujeito passivo) no território nacional ou estrangeiro (espaço) e incide anualmente (tempo) sobre o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos (base de cálculo), pelas percentagens de 15 ou 25% (alíquota). O fato gerador abstrato pode se tornar *concreto* no mundo fático ou na experiência histórica. Se todos os elementos do fato descrito na norma abstrata acontecerem na realidade nascerá a obrigação tributária. Se, por exemplo, João da Silva (sujeito passivo) auferiu, no Rio de Janeiro (espaço), durante o ano passado (tempo), rendimentos de salário e capital (objeto) no valor de R\$ 100.000,00, sofrerá a incidência do imposto pelo percentual de 27,5% (alíquota) e deverá pagar à Fazenda Federal (sujeito ativo) a quantia de R\$ 27.500,00 com as deduções e abatimentos autorizados por lei (prestação tributária).” (*Op. cit.*, pp. 242-243 - destaques no original) Trata-se, portanto, de *fato gerador complexo*, “representado pela disponibilidade financeira obtida em certo período” (*Op. cit.*, p. 248).

troladas, sediada em Portugal, tinha auferido “lucros”; tendo esta optado por reinvesti-los ao invés de distribuí-los, na forma de dividendos, à sua controladora brasileira. Tal fato, entretanto, mostrou-se irrelevante, juridicamente, para fins de incidência da tributação sobre a renda, já que o lucro auferido pela controlada portuguesa havia acarretado, no caso em análise, o aumento do valor das ações representativas da participação acionária da controladora nacional. Ainda que não pudesse dispor, fisicamente, dos recursos em questão (por ausência de recebimento de dividendos), a companhia X alcançou, por meio dos resultados positivos auferidos por sua controlada portuguesa (espaço), registrados em seu balanço patrimonial, verdadeiro acréscimo patrimonial, adquirindo *disponibilidade econômica e jurídica* sobre os referidos “lucros” (elemento material). Identificada a companhia X (controladora) como titular da renda (sujeito passivo), auferida durante o exercício financeiro de 2004 (tempo), o IRPJ e a CSLL devidos serão cobrados no país de domicílio desta - neste caso, no Brasil.

Consumado o fato gerador, reservou-se também, ao legislador ordinário, em conformidade com o parágrafo 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional<sup>21</sup>, a competência para definir *as condições e o momento em que se daria a referida disponibilidade, para fins de incidência de IRPJ e da CSLL*, e optar, com base na política fiscal vigente, pela correspondente incidência diferida (“regime de caixa”) ou imediata (“regime de competência”) da tributação.

Ao estabelecer que os lucros, auferidos no exterior, por meio de controlada ou coligada, serão considerados disponibilizados (unicamente, para fins de *incidência*) para a controladora ou coligada local, na data do balanço no qual tiverem sido apurados (disponibilidade econômica e *não financeira*), o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 apenas definiu o momento para fins de *incidência* da referida tributação, que de *diferida* (“regime de caixa”) converteu-se em *imediate* (“regime de competência”<sup>22</sup>).

Não alterou, portanto, quaisquer dos elementos descritos no artigo 43, *caput* e parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional, uma vez que, no caso em análise: (a) as controladoras ou coligadas, domiciliadas no Brasil, seguiram como sujeito passivo da referida tributação; (b) a obtenção por companhia nacional de lucros no exterior (elemento espacial), por intermédio de suas controladas ou coligadas, continuou a configurar a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda (elemento material, conforme descrito no artigo 25 da Lei nº 9.249/1995); e (c) a veri-

<sup>21</sup> Ainda para os adeptos da *tipicidade* fechada, que consideram *rígido* o conceito constitucional de renda: “Tenha-se desde já presente que o § 2º do artigo 43 do CTN, ao dispor sobre receitas ou rendimentos oriundos do exterior, manteve-se fiel ao conceito constitucional de renda, não abandonando o requisito da disponibilidade para fins de incidência do imposto constante do ‘caput’ do art. 43, pelo que também a renda de origem externa, tal como a renda de origem interna, é apenas tributável quando da *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica*. O § 2º do art. 43 limita-se, na verdade, a permitir à lei ordinária que estabeleça as ‘condições’ e o ‘momento’ em que se dará a disponibilidade.” (XAVIER, *op. cit.*, pp. 468/469 - destaques no original)

<sup>22</sup> A Resolução CFC nº 750/1993 estabelece, em seu artigo 9º (com a nova redação dada pelo artigo 2º da Resolução CFC nº 1.282/2010), como um dos princípios fundamentais da contabilidade o *Princípio da Competência*, que “determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.”

(Disponível em [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1282.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1282.doc). Acesso em 20.4.2011)

ficação da ocorrência dos elementos anteriores (subjeto, espacial e material) permaneceu sendo anual, ou seja, ao final de cada exercício financeiro.

Neste sentido, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 907.404/PR, foi categórica ao declarar que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, “ao adotar a data do balanço em que os lucros tenham sido apurados na empresa controlada, independentemente do seu efetivo pagamento ou crédito, não maculou a regra-matriz da hipótese de incidência do imposto de renda contida no *caput* do artigo 43 do CTN, pois, preexistindo o acréscimo patrimonial, a lei estava autorizada a apontar o momento em que se considerariam disponibilizados os lucros apurados pela empresa controlada”<sup>23</sup>.

Ademais, é importante repisar que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 tem natureza antielusiva, razão pela qual, ao optar também pelo “regime de competência” e fixar a referida tributação como *imediata*, deu concretude ao princípio constitucional da universalidade, buscando atingir “em cheio os ganhos obtidos nos chamados ‘paraísos fiscais’, uma das estratégias mais frequentes de planejamento tributário”<sup>24</sup>, o que corrobora a sua constitucionalidade.

#### 4.2. Do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário nº 172.058-1 (30 de junho de 1995)

Por ocasião do julgamento do *Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC*, em que se discutia a constitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713/1988 - em especial, a tributação na fonte de acionistas, sócios-cotistas e empresários individuais, quando da apuração do lucro líquido das correspondentes empresas -, o Plenário do Supremo Tribunal Federal definiu alguns critérios para o fim de delimitar o conceito de “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica” dos lucros auferidos por intermédio de pessoas jurídicas, reportando-se, expressamente, à sistemática estabelecida na legislação comercial vigente (Lei nº 6.404/1976).

Reproduzindo trecho do voto manifestado pelo Ministro Relator Marco Aurélio, destaca-se:

“(...) Ora, a ordem jurídica revela-nos que a aquisição da disponibilidade, quer econômica ou jurídica dos lucros líquidos das pessoas jurídicas não ocorre, quanto ao sócio cotista e aos acionistas, na data da apuração, ou seja, do encerramento do período-base. É que a legislação vigente - *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 - afasta a automaticidade indispensável a que se possa cogitar da aquisição da disponibilidade. À assembléia geral ordinária das sociedades anônimas compete deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos (inciso II do artigo 132), sendo que, juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia geral ordinária proposta sobre a destinação acertada ao lucro líquido do exercício (art. 192). (...) Pois bem, diante do contexto legal *supra*, impossível é dizer da aquisição da disponibilidade jurídica*

<sup>23</sup> STJ, REsp nº 907.404/PR, Relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 23.10.2007, DJ de 13.11.2007, p. 525. Corroborando o presente entendimento, registra-se ainda o REsp nº 983.134/RS, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 3.4.2008, DJe de 17.4. 2008. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em 20.4.2011.

<sup>24</sup> FABRETTI, Lúcio Camargo. *Contabilidade Tributária*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 293.

pelos acionistas com a simples apuração, e na data respectiva, do lucro líquido pelas pessoas jurídicas. (...)”<sup>25</sup> (Destaque nosso)

“Relativamente, às sociedades por quotas, cumpre sempre perquirir, à luz do contrato social, a disciplina do lucro líquido. Prevista a imediata disponibilidade econômica ou mesmo jurídica ou, ainda, definição diversa a exigir a manifestação de vontade de todos os sócios, tem-se o fato gerador fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional. (...)”

*Quanto ao titular de empresa individual, com a apuração do lucro líquido, exsurge a disponibilidade. É que a destinação depende somente dele, titular, confundindo-se as vontades.*”<sup>26</sup> (Destques nossos)

Conforme entendimento firmado, à época, pelo Ministro, no que foi acompanhado pelos demais julgadores, a “*automaticidade*”, *indispensável a que se possa cogitar da aquisição da disponibilidade, será definida, no que se refere às sociedades anônimas, pela Lei nº 6.404/1976.*

Assim, a exemplo dos sócios cotistas (quando o contrato social assim o dispuser) e dos empresários individuais, as empresas *controladoras e coligadas brasileiras* também gozam de disponibilidade *automática* dos lucros auferidos tanto no exterior quanto internamente, por intermédio de suas controladas ou coligadas, conforme estabelece, expressamente, o artigo 248, *caput* e inciso III, “a”, da Lei nº 6.404/1976:

“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)<sup>(27)</sup>

(...)

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

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

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada (...).”

Apurando-se *lucro* na coligada ou controlada estrangeira, tal valor deverá ser registrado, por força da Lei das S.A., no balanço patrimonial da companhia (coligada ou controladora), *independentemente* da prática de qualquer ato ou deliberação daquelas; sendo, a partir de tal contabilização, passível de incidência de IRPJ e CSLL.

<sup>25</sup> RE nº 172.058-1/SC. Trecho do voto do Ministro Marco Aurélio, extraído do acórdão, publicado no DJ de 13.10.1995, pp. 1.542-1.543.

Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=219411>. Acesso em 20.4.2011.

<sup>26</sup> *Op. cit.*, pp 1.547-1.548.

Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=219411>. Acesso em 20.4.2011.

<sup>27</sup> Em sua redação original, o *caput* do referido artigo 248 estabelecia: “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 do patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas: (...)”

Assim, ao contrário do que afirma parte da doutrina<sup>28</sup>: (a) o artigo 25 da Lei nº 9.249/1995 prevê a tributação de lucros de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, auferidos por suas controladas ou coligadas, no exterior; (b) *independentemente* da destinação que estas venham a lhes conferir, já que os referidos lucros pertencem às controladoras ou coligadas brasileiras; (c) tais lucros, quando verificados no balanço da controlada ou coligada estrangeira, são, automaticamente, disponibilizados para a companhia brasileira, razão pela qual são registrados no balanço patrimonial desta (artigo 248, *caput* e inciso III, “a”, da Lei nº 6.404/1976); (d) são tributados, efetivamente, os lucros das controladoras e coligadas brasileiras; (e) não são tributados os dividendos que estas venham a receber; razão pela qual, (f) não há que se falar em incidência de tributação sobre *distribuição ficta de lucros* por controladas ou coligadas estrangeiras, mas sim de tributação sobre real disponibilidade econômica e jurídica de renda, automaticamente, adquirida pela companhia nacional (controladora ou coligada), quando do registro, em seu balanço patrimonial, de seus lucros no exterior (artigo 248, *caput* e inciso III, “a”, da Lei nº 6.404/1976).

#### 4.3. A ausência de violação a acordos internacionais para evitar bitributação e a evasão fiscal

Ainda, parte da doutrina<sup>29</sup> defende ser o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 incompatível com os tratados internacionais contra a dupla tributação e a evasão fiscal, celebrados pelo Brasil, por considerar, quanto aos lucros produzidos por controladas ou coligadas estrangeiras, que a competência tributária é exclusiva do País de domicílio destas, excluindo-se, conseqüentemente, a competência do Brasil, país de domicílio da sociedade controladora ou coligada.

Tal argumento, entretanto, não guarda qualquer pertinência com o tema ora em discussão, já que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001 (reeditada pela MP nº 2.158-35/2001), juntamente, com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, e o artigo 25 da Lei nº 9.249/1995 dispõem sobre a tributação de lucros auferidos no exterior por *pessoa jurídica brasileira*, ainda que *por intermédio de controladas ou coligadas*, situadas fora do Brasil.

<sup>28</sup> Outro argumento recorrente é o de que “o Supremo Tribunal, ao examinar a possibilidade da incidência de imposto sobre o lucro líquido, independentemente de sua efetiva distribuição, nos termos da Lei nº 713/19, declarou a inconstitucionalidade do seu artigo 35, por entender que a aquisição da disponibilidade, quer econômica ou jurídica, dos lucros líquidos das pessoas jurídicas não ocorre, quanto ao sócio, acionista ou quotista, na data do encerramento do período-base” - entendimento que, segundo corrente doutrinária, seria, inteiramente, aplicável aos casos de lucros a serem distribuídos por controladas e coligadas no exterior (cf. BARRETO, Paulo Ayres. “Imposto sobre a Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Vol. 6. São Paulo: Dialética, 2002, p. 345)

<sup>29</sup> José Artur Lima Gonçalves aduz que: “4.10. Quando se tratar de pessoa jurídica domiciliada no exterior, a situação já é distinta. Tal pessoa não está sob o jugo da soberania brasileira e, portanto, não está sujeita aos efeitos da lei nacional. Então, enquanto resultados da pessoa domiciliada no exterior, são os mesmos, de duas uma, ou irrelevantes, ou inalcançáveis pela lei brasileira. (...) 4.11. Enquanto mantido na titularidade da pessoa domiciliada no exterior (até a eventual - não necessária - deliberação societária tendente à sua distribuição aos sócios), o resultado ou lucro de controlada ou coligada não é alcançável pela legislação brasileira.” (“Imposto sobre a Renda - Resultados Auferidos no Exterior por Filiais, Sucursais, Controladas e Coligadas”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 74. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 76/77)

A despeito disso, mesmo que aplicável o artigo 7 dos referidos acordos internacionais (seguindo a Convenção Modelo da OCDE) - a estabelecer que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” -, o Brasil continuaria a ser *o único competente para fins de tributação dos lucros de titularidade da controladora ou coligada nele domiciliada*, ainda que tais verbas tivessem origem em lucros obtidos via controladas e coligadas no exterior (princípio constitucional da universalidade).

Desta forma, ratifica-se, não se trata de tributar, neste País, o lucro auferido por empresa estrangeira, mas sim de lucro auferido no exterior por empresa brasileira, cuja tributação está regulamentada, *exclusivamente*, pela legislação interna, anteriormente, indicada.

Ademais, é importante ressaltar que na apuração do lucro real da investidora nacional são sempre realizados os ajustes necessários para evitar a bitributação<sup>30</sup>, na exata forma preconizada nos artigos 14 e 15 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 213/2002 - procedimento este arrimado no artigo 26 da Lei nº 9.249/1995<sup>31</sup>.

#### 4.4. A constitucionalidade do parágrafo único do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001

À luz dos princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias, consagrados no artigo 150, III, “a” e “b”, da Constituição Federal de 1988, constata-se, da mesma forma, ser o parágrafo único do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 constitucional, uma vez que este, ao determinar que “os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002 salvo se ocorrida, antes dessa data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor”, *não criou novo tributo nem majorou tributo já existente*, mas, simplesmente, modificou o momento em que os referidos lucros auferidos no estrangeiro deverão ser oferecidos, apresentados à tributação pelo contribuinte brasileiro (*controladora ou coligada*)<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> Evitar a *bitributação* neste caso significa *prevenir* que a empresa controladora ou coligada brasileira seja tributada, simultaneamente, no exterior e no Brasil. Se isto eventualmente ocorrer, a empresa brasileira terá a possibilidade legal de compensar os valores recolhidos, comprovadamente, no exterior.

<sup>31</sup> A Lei nº 9.249/1995 dispõe que: “Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no *caput*, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.”

<sup>32</sup> Neste sentido: TRF da 2ª Região, AMS nº 2002.51.01.024428-7/RJ, Terceira Turma, Relator Des. Fed. José Antonio Lisboa Neiva, julgado em 25.5.2010, publicado no *DJE* da 2ª Região de 9.6.2010. Disponível em [http://www.trf2.jus.br/Paginas/Resultado.aspx?Content=4CA46B7382EE606F13660929B39F965E?proc=2002.51.01.024428-7&andam=1&tipo\\_consulta=1&mov=3](http://www.trf2.jus.br/Paginas/Resultado.aspx?Content=4CA46B7382EE606F13660929B39F965E?proc=2002.51.01.024428-7&andam=1&tipo_consulta=1&mov=3). Acesso em 20.4.2011.

## 5. O “Método de Equivalência Patrimonial” e a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 213/2002

No que concerne à *legalidade* do artigo 7º, *caput* e parágrafo 1º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 213, publicada no *Diário Oficial da União* de 8 de outubro de 2002 - a seguir reproduzido -, ressalta-se que não inovou no mundo jurídico, tendo apenas explicitado o contido no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e no artigo 25 da Lei nº 9.249/1995<sup>33</sup>, que se reportam, expressamente, ao “método de equivalência patrimonial”, estabelecido no artigo 248 da Lei nº 6.404/1976<sup>34</sup>:

“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. (...)”

Examinando a legalidade do referido ato administrativo, o Ministro Castro Meira, do Superior Tribunal de Justiça, em voto-condutor, proferido no julgamento do REsp nº 983.134/RS<sup>35</sup>, destacou que:

“(...) O art. 74 estabelece como elemento temporal a data do balanço, momento em que o lucro auferido pela empresa controlada ou coligada no exterior se torna juridicamente disponível à empresa controladora ou coligada no Brasil.

Vale lembrar que o art. 43 do CTN fixa como fato gerador do imposto de renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza. Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira. Enquanto esta última se refere à imediata ‘utilidade’ da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros. (...)”

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-

<sup>33</sup> Conforme redação dada ao parágrafo 6º do artigo 25 da Lei nº 9.249/1995: “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.”

<sup>34</sup> Neste sentido, Antonio Airton Ferreira ressalta que: “No discurso direto, na forma da aludida Instrução Normativa, o resultado positivo da equivalência patrimonial representa o meio - é o veículo - de inclusão na apuração do lucro da pessoa jurídica brasileira da parcela do lucro apurado pela sociedade investida estrangeira. Compendiando, a equivalência patrimonial apenas constitui o meio de tradução do lucro apurado pelas investidas externas. Evidentemente, ela deve ser apurada depois de computada a variação cambial sobre tais investimentos (Consultas nº 54/03 e 55/03, da 9ª Região Fiscal).

Assim sendo, a determinação contida na IN SRF nº 213/02 para a inclusão na base de cálculo do lucro real e da CSLL do resultado positivo dessa equivalência apenas concretiza o comando fixado pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Não haverá duplicidade ou *bis in idem*, já que a tributação do resultado positivo da equivalência traduz a tributação do lucro apurado por intermédio das coligadas ou controladas estrangeiras, tornando efetiva a regra vinculada à apuração desses lucros. Portanto, neste particular, a Instrução Normativa SRF nº 213/2002 não inovou, pois apenas cumpriu o comando estabelecido pela aludida Medida Provisória. (...)” (FERREIRA, Antonio Airton. *A Tributação dos Lucros do Exterior Via Equivalência Patrimonial*. Fiscosoft on Line, 2005. Disponível em [http://www.fiscosoft.com.br/main\\_index.php?home=home\\_artigos&m=\\_&nx\\_=&viewid=132031](http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=132031). Acesso em 20.4.2011)

<sup>35</sup> REsp nº 983.134/RS, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, julgado em 3.4.2008, *DJe* de 17.4.2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em 20.4.2011.

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.

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

Assim, havendo previsão legal no art. 43, § 2º, do CTN c/c o art. 74 da MP 2.158-35/2001 para que o fato gerador do imposto de renda se considere ocorrido desde a publicação do balanço patrimonial da empresa coligada ou controlada no exterior, não havia, como não há, razões que justifiquem o decreto de ilegalidade do art. 7º da IN SRF nº 213/2001. (...)”

Da mesma forma, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região declarou, no julgamento da AMS nº 2003.71.00.018907-2/RS<sup>36</sup>, que:

“(...) Quanto à *equivalência patrimonial*, é método contábil utilizado na apuração dos lucros dos investimentos relevantes de coligadas ou controladas, cuja *aplicação é obrigatória para todas as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e que realizem tais espécies de investimento*. Pelo método, o valor do investimento será igual ao patrimônio líquido da coligada ou controlada, proporcional à participação em seu capital, de forma que a variação de um reflete na variação de outro. A Instrução Normativa determina que o montante tributável é o resultado positivo desta variação.

*Não prospera a alegação de que a norma infralegal acaba tributando variação cambial*. Primeiro porque ela não trata de aplicações financeiras no exterior, regradada pelo art. 30 e parágrafo único da MP 2.158-35/01, que prevê a aplicação do regime de caixa. Mas este não é o caso dos autos. (...)” (Destaque nosso)

Logo, a *contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior* (correspondente ao *resultado positivo de avaliações de investimentos no exterior*), em controlada ou coligada, apurada pelo “método da equivalência patrimonial” (artigo 248 da Lei nº 6.404/1976), deverá, nos termos do artigo 43 e seus parágrafos 1º e 2º do Código Tributário Nacional, do artigo 25 e seus parágrafos da Lei nº 9.249/1995, e do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, ser computada na determinação do lucro real das pessoas jurídicas controladoras e coligadas no Brasil (“regime de competência”), sujeitando-se à incidência de IRPJ e CSLL - o que corrobora a legalidade do artigo 7º, *caput* e parágrafo 1º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 213/2002.

## 6. Do Julgamento da ADI nº 2.588 pelo Supremo Tribunal Federal

Registra-se também estar pendente de conclusão no Supremo Tribunal Federal o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 2.588, ajuizada, em 2001, pela Confederação Nacional da Indústria - CNI contra o parágrafo 2º do arti-

<sup>36</sup> TRF da 4ª Região, AMS nº 2003.71.00.018907-2/RS, Primeira Turma, Relator Des. Fed. Maria Lúcia Luz Leiria, julgado em 8.6.2005, publicado no *DJU* de 29.6.2005. Disponível em [http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar\\_documento\\_gedpro.php?local=trf4&documento=622770&hash=555ae3e6fc5b44ed49be1b4308e8898f](http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=622770&hash=555ae3e6fc5b44ed49be1b4308e8898f). Acesso em 5.5.2011.

go 43 do Código Tributário Nacional, e o artigo 74, *caput* e parágrafo único, da MP nº 2.158-35/2001 (reedição da MP nº 2.158-34), sendo que, até o presente momento, foram proferidos dois votos a favor da constitucionalidade, três votos pela inconstitucionalidade e um voto pela constitucionalidade somente quanto às controladoras.

Neste diapasão, destaca-se que o entendimento consignado no voto pela *constitucionalidade*, esposado pelo Ministro Nelson Jobim<sup>37</sup>, centra-se, justamente, na simples alteração, introduzida pelo questionado dispositivo legal, no regime de contabilização fiscal de lucros auferidos no exterior - que de *caixa* passou a ser de *competência* -, sendo que:

“(...) a partir de 1995, em face da abertura da economia brasileira ao comércio internacional, a lei tributária sofreu diversas alterações, visando ao combate da elisão fiscal - verificada, principalmente, por parte de empresas com companhias no exterior - dentre as quais a substituição da regra de cobrança de imposto de renda das pessoas jurídicas (territorialidade) pelo sistema de tributação em bases universais - TBU (pelo qual se tributam as rendas auferidas no Brasil e no exterior). Esse sistema foi objeto de aperfeiçoamento da LC 104/2001, que permitiu que a MP 2.158-34/2001 *estendesse* às controladas e coligadas estrangeiras o tratamento que já vinha sendo dispensado às filiais e sucursais desde 1997 (MP 1.602/97, convertida na Lei 9.532/97), por meio do qual os lucros auferidos consideram-se disponibilizados pela investidora brasileira, para fins de tributação, na data do balanço da investida em que são apurados, *independente de sua distribuição*. Dessa forma, *abandonou-se, também, em relação às controladas e coligadas, a chamada disponibilização financeira (regime de caixa) e adotou-se a disponibilização econômica (regime de competência)*. Ressaltou, ainda, quanto ao TBU, a utilização no Brasil da regra de compensação do IR pago pela investida estrangeira. Por fim, salientou que a incorporação de resultados, no balanço da investidora brasileira, por meio do MEP, independe de eventual controle que esta exerça sobre a investida estrangeira, pois, de acordo com a Lei das S/A, basta a existência de investimentos relevantes em sociedade coligada, e, *antes da distribuição dos lucros, a investidora brasileira já experimenta benefícios reais decorrentes da repercussão, no mercado, do acréscimo patrimonial, expresso em seu balanço, por via daquele método*. (...)”<sup>38</sup> (Destques nossos)

## 7. Conclusões

Sendo assim, conclui-se pela *constitucionalidade* do artigo 74, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001 (reeditada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), bem como pela *legalidade* do artigo 7º, parágrafo 1º, da Instrução Normativa da Receita Federal nº 213/2002, pois:

<sup>37</sup> Cf. noticiado no *Informativo Semanal do Supremo Tribunal Federal* nº 373. Brasília, período de 6 a 10 de dezembro de 2004. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/informativo/pesquisarInformativo.asp>. Acesso em 5.5.2011.

<sup>38</sup> Incorporando o presente raciocínio, destaca-se recentíssimo acórdão proferido pela Terceira Turma do TRF da 2ª Região, no julgamento, em 29.3.2011, da AMS nº 2006.50.01.000898-4, em que foi Relator o Juiz Federal Conv. Fernando Cesar Baptista de Mattos, publicado no *DJe* da 2ª Região de 28.4.2011, p. 249. Disponível em [http://www.trf2.jus.br/Paginas/Resultado.aspx?Content=4CA46B7382EE606F13660929B39F965E?proc=2006.50.01.000898-4&andam=1&tipo\\_consulta=1&mov=3](http://www.trf2.jus.br/Paginas/Resultado.aspx?Content=4CA46B7382EE606F13660929B39F965E?proc=2006.50.01.000898-4&andam=1&tipo_consulta=1&mov=3). Acesso em 5.5.2011.

1º) Seguindo o entendimento, inclusive consolidado na jurisprudência, de que o artigo 43, *caput*, do Código Tributário Nacional, comporta conceito *amplo* de renda, verifica-se que a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, para fins de consumação do fato gerador do imposto de renda e, reflexamente, da CSLL, submete-se ao “regime de competência”, sendo prescindível a correspondente aquisição de disponibilidade financeira, ou seja, física da renda.

2º) Considerando o disposto no artigo 43, *caput* e parágrafo 2º, do CTN, e no artigo 25 da Lei nº 9.249/1995, sempre que estiverem registrados, conforme o artigo 248, *caput* e inciso III, “a”, da Lei nº 6.404/1976, no balanço patrimonial da companhia (sujeito passivo), domiciliada no Brasil, resultados positivos de seus investimentos no exterior (espaço), gerado pelos lucros apurados em suas controladas ou coligadas (elemento material) - *independentemente* da destinação que se os confira -, aquela sofrerá, anualmente (elemento temporal), a incidência de tributação sobre a renda.

3º) Ratifica-se que, *independentemente* da destinação que se os confira (se reinvestidos nas empresas estrangeiras, ou distribuídos sob a forma de dividendos), os lucros obtidos no exterior, assim que registrados, geram, em favor da controladora ou coligada nacional acréscimo patrimonial imediato (aquisição *automática* de disponibilidade econômica e jurídica de renda), correspondente ao conseqüente aumento do valor ou da quantidade de ações representativas de sua participação acionária em empresas estrangeiras, constituídas sob a forma de controladas ou coligadas; sendo este suficiente para fins de consumação do fato gerador do imposto de renda e, reflexamente, da CSLL.

4º) Consoante previsto no artigo 43, parágrafo 2º, do CTN, reservou-se, portanto, à lei ordinária estabelecer em que momento se dará a referida disponibilidade para fins, *unicamente*, de incidência da referida tributação - se *imediate* (“regime de competência”) ou *diferida* (“regime de caixa”) - e não, esclareça-se, para fins da correspondente aquisição (esta prevista no *caput* do artigo 43 da referida lei complementar).

5º) A fim de implementar, definitivamente, o princípio constitucional da universalidade (artigo 153, parágrafo 2º, I, CF de 1988), o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, ao dispor sobre o momento de incidência das referidas exações (IRPJ e CSLL), elegeu, com base na política fiscal vigente, o “regime de competência”, em que *os lucros, auferidos no exterior, por meio de controlada ou coligada, serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada local, na data do balanço no qual tiverem sido apurados*, passando a correspondente tributação a ter incidência *imediate*.

6º) Da mesma forma que o *caput* do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, o sucessivo parágrafo único é também constitucional, uma vez que a regra-matriz da tributação sobre a renda manteve-se hígida, não se tendo verificado violação aos princípios da irretroatividade e da anterioridade tributárias.

7º) Ainda, é importante levar em consideração que a apuração de lucros auferidos no exterior, pelo “método da equivalência patrimonial”, estabelecido no artigo 248 da Lei nº 6.404/1976, e previsto no artigo 25, parágrafo 6º, da Lei

nº 9.249/1995, no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, e também no artigo 7º, parágrafo 1º, da Instrução Normativa da Receita Federal nº 213/2002, depende, necessariamente, da conversão dos referidos valores, nos termos do artigo 25, parágrafo 4º, da Lei nº 9.249/1995, em moeda nacional - procedimento que não guarda qualquer relação com a chamada “tributação de variação cambial”, decorrente de aplicações financeiras no exterior (artigo 30 e parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

Por fim, a declaração da constitucionalidade da norma em questão pelo Supremo Tribunal Federal é medida que se impõe, como forma, não somente de preservar o ordenamento jurídico brasileiro, mas também de reafirmar o compromisso do Brasil, no cenário internacional, de combater os chamados “paraísos fiscais”, a concorrência desleal e a sonegação fiscal.

## O STF e a Imunidade Tributária das Receitas de Exportação (Art. 149, § 2º, I, CF) em Face das Contribuições Sociais CSL, CPMF<sup>1</sup>, PIS, Cofins e “Funrural”

*Rodrigo Caramori Petry*

### 1. Introdução

No presente artigo, vamos estudar a abrangência da imunidade tributária do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição brasileira, que textualmente protege as receitas de exportação contra a incidência de contribuições sociais e intervenivas. Abordaremos o tema comentando o julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal sobre os Recursos Extraordinários nºs 474.132, 564.413 e 566.259 (sessão plenária de 12 de agosto de 2010), ocasião na qual o Tribunal decidiu que não estão incluídas no alcance da imunidade tributária prevista no art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição, as contribuições sociais sobre o lucro (CSL) e sobre a movimentação financeira (extinta CPMF) das empresas exportadoras. Aproveitaremos a oportunidade para indicar, ainda que brevemente, algumas outras discussões em trâmite no Judiciário sobre a interpretação do art. 149, parágrafo 2º, I, algumas delas demandando futuro pronunciamento do STF.

Primeiramente, quanto ao citado julgamento envolvendo a CSL e a CPMF, o STF reconheceu que os exportadores devem efetivamente recolher aos cofres do Governo federal as contribuições sociais em relação ao lucro e às transações financeiras que tenham se originado de vendas ou prestação de serviços destinados ao exterior, observando-se que a obrigação, no caso da CSL, persiste até atualmente; e, no caso da CPMF, a obrigação do recolhimento vai até a competência dezembro de 2007, já que a partir de janeiro de 2008 a contribuição perdeu vigência face a não prorrogação de sua autorização constitucional.

Para bem compreender essa questão e os reflexos do julgamento do STF quanto à situação tributária dos exportadores no Brasil, vamos fazer uma abordagem passando pelas seguintes etapas de análise: (i) características das normas de



**Rodrigo Caramori Petry**

*é Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC/PR, Professor, Advogado e Consultor Tributário em Curitiba/PR.*

<sup>1</sup> Contribuição extinta em 31 de dezembro de 2007, mas cujos reflexos financeiros atingem os processos que foram objeto de julgamento pelo STF.