WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

CENTRO UNIVERSITÁRIO DO DISTRITO FEDERAL – UDF
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO

BLADER HENRIQUE DE LIRA SOARES

Medida Provisória 2.158-35/2001: A tributação de empresas brasileiras em virtude de lucros auferidos por suas controladas e coligadas no exterior

Brasília
2012

WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

BLADER HENRIQUE DE LIRA SOARES

Medida Provisória 2.158-35/2001: A tributação de empresas brasileiras em virtude de lucros auferidos por suas controladas e coligadas no exterior

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Coordenação do Curso de Direito do Centro Universitário do Distrito Federal – UDF, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Hildebrando Afonso Carneiro, PhD.

Brasília

2012

WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

Reprodução parcial permitida desde que citada a fonte.

Soares, Blader Henrique de Lira.

Título: Medida Provisória 2.158-35/2001**:** A tributação de empresas brasileiras em virtude de lucros auferidos por suas controladas e coligadas no exterior. Blader Soares – 2012.

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Coordenação do Curso de Direito do Centro Universitário do Distrito Federal – UDF, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito. Orientador: Hildebrando Carneiro.

1. Imposto sobre a renda. 2. Momento da disponibilidade. 3. Medida Provisória n. 2.158-35. I. Medida Provisória 2.158-35/2001**:** A tributação de empresas brasileiras em virtude de lucros auferidos por suas controladas e coligadas no exterior

CDU

WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

Blader Henrique de Lira Soares

Medida Provisória 2.158-35/2001: A tributação de empresas brasileiras em virtude de lucros auferidos por suas controladas e coligadas no exterior

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Coordenação do Curso de Direito do Centro Universitário do Distrito Federal – UDF, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.
Orientador: Hildebrando Afonso Carneiro, PhD.

Brasília, 20 de outubro de 2012

Banca Examinadora

_____
Hildebrando Afonso Carneiro
Orientador

_____
Sergimar Martins de Araújo
Membro da Banca

_____
Rafael Amorim de Amorim
Membro da Banca

Nota: 10

WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

UDF Centro Universitário

SGAS 903 Bloco D Lote 79
70390 030 Brasília DF
T 55 61 3224 2905
F 55 61 3224 9673

www.udf.edu.br

SEP SUL EQ 704/904 Conj A
70390 045 Brasília DF
T 55 61 3704 8888
F 55 61 3223 7195

ATA DE SESSÃO DE DEFESA DE MONOGRAFIA DO CURSO DE DIREITO
2º SEMESTRE DE 2012

Aos 20 dias do mês de OUTUBRO de 2012 (dois mil e doze), às 10H40, na sala T - 15, no UDF SEP/SUL EQ 704/904 Conjunto "A", Brasília-DF, foi instalada a sessão pública de defesa da monografia de final de curso do (a) aluno (a) **BLADER HENRIQUE DE LIRA SOARES** que desenvolveu o tema: MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001: A TRIBUTAÇÃO DE EMPRESAS BRASILEIRAS EM VIRTUDE DE LUCROS AUFERIDOS CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTRIOR. A banca examinadora foi composta pelo (a) professor (a) **HILDEBRANDO AFONSO CARNEIRO**, que a presidiu, e pelo (a) professor (a) **SERGIMAR MARTINS DE ARAÚJO** e o (a) professor (a) **RAFAEL AMORIM DE AMORIM**. Iniciados os trabalhos, foi dada a palavra ao (a) aluno (a), que fez a apresentação de sua dissertação pelo prazo de 20(vinte) minutos. Em seguida, cada um dos examinadores fez comentários sobre o trabalho, argüindo o(a) aluno(a) pelo prazo de 10(dez) minutos. O (A) aluno (a) respondeu às questões suscitadas, usando o prazo de 10 (dez) minutos para cada examinador. Não houve novas perguntas. Em seguida, a banca examinadora reuniu-se em sessão secreta, na qual foram conferidas as notas, sendo que cada um dos examinadores avaliou o (a) aluno (a) pela sua performance ao responder as questões formuladas pelo mesmo. A média obtida pelo (a) aluno (a) conforme foi 100 (dez), tendo sido considerado(a) (aprovado) na disciplina Monografia. A sala foi aberta ao público e proclamado o resultado. Eu, orientador, lavrei esta ata que será assinada por mim, pelos componentes da banca e pelo (a) aluno (a).

recomendando-se ao Repositório

HILDEBRANDO AFONSO CARNEIRO
Presidente/Membro

SERGIMAR MARTINS DE ARAÚJO
Membro da Banca

RAFAEL AMORIM DE AMORIM
Membro da Banca

BLADER HENRIQUE DE LIRA SOARES
Assinatura do (a) aluno (a)

WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

DEDICATÓRIA

O presente trabalho dedico aos meus pais, Deroci e Célia, à Aline, companheira inestimável; aos meus amigos; e colegas de trabalho. Aos primeiros, pela paciência e solidariedade nos momentos de angustia vividos na faculdade. À digníssima, por compartilhar as situações cotidianas entre os extremos das revoltas e da tranquilidade. Aos amigos, pelos dias de descontração, brincadeiras e alucinações. Aos colegas, pelas intervenções geralmente intempestivas, mas sempre construtivas.

RESUMO

O trabalho analisa a possibilidade e constitucionalidade da tributação do lucro de sociedades brasileiras, nos termos da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e da Instrução Normativa n. 213/2002 da SRFB, em virtude destas sociedades possuírem participações societárias em empresas controladas ou coligadas – categorias que dependem da participação societária da empresa brasileira nas sociedades estrangeiras –, que, em decorrência do exercício de suas próprias atividades econômicas, auferiram lucros. A partir da análise dos aspectos históricos que envolvem a tributação da renda, em sentido amplo, bem como das diversas alterações legislativas que culminaram nas normas que atualmente regulamentam o tema, demonstra-se as diversas concepções etimológicas do termo renda. Em sequência, será apresentada a hipótese legal de incidência do imposto sobre a renda e tributos de qualquer natureza que, caso configurada, culmina no fato jurígeno. Com esses esclarecimentos doutrinários, afirma-se a inconstitucionalidade da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e da Instrução Normativa n. 213/2002 da SRFB por terem, ambas, inovado no sistema jurídico pátrio sem observar os limites já existentes no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal de 1988, onerando demasiadamente as empresas brasileiras.

Palavra-chave: Imposto de renda. Disponibilidade. Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Instrução Normativa n. 213/2002. Constitucionalidade.

ABSTRACT

This study analyzes the possibility and constitutionality of taxing the profits of brazilian societies, under the terms of Provisional n. 2.158-35/2001 and Normative Instruction n. 213/2002 of SRFB, due to these companies having shareholdings in subsidiaries or affiliates enterprises - categories which depend on the company's shareholding in Brazilian foreign companies - that, through the exercise of their own economic activities, earned profits. From the analysis of the historical aspects involving the taxation of income, in a broad sense, well as the various legislative changes that culminated in the norms that currently regulate the issue, demonstrating the several etymological conceptions of the term income. In the following, will be presented the legal hypothesis of incidence of the tax on income and tributes of any kind that, if configured, culminates in the juridical fact. With these doctrinaire clarifications, affirms the unconstitutionality of Provisional n. 2.158-35/2001 and Normative Instruction n. 213/2002 of SRFB for having, both, innovated in the legal system without observe the limits already existing in the National Tributary Code and the Federal Constitution of 1988, overly burdening the Brazilian companies.

Keywords: Income tax. Availability. Provisional n. 2158-35. Normative Instruction n. 213/2002. Constitutionality.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 9

2 A RENDA: ASPECTOS HISTÓRICOS E CONCEITUAIS..... 12

2.1 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL..... 12

2.2 DEFINIÇÕES SOBRE O CONCEITO DE "RENDA"..... 16

2.3 O FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA – ART. 43 DO CTN..... 19

2.4 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS À TRIBUTAÇÃO DA RENDA..... 25

2.4.1 Da capacidade contributiva..... 25

2.4.2 Da anterioridade e da irretroatividade..... 27

3 BREVE HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO SOBRE IMPOSTO DE RENDA DE SOCIEDADES CONTROLADAS E COLIGADAS..... 29

4 ANÁLISE DO ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 2.158-34/2001..... 35

4.1 DA INEXISTÊNCIA DE AQUISIÇÃO DE DISPONIBILIDADE JURÍDICA SOBRE O LUCRO AUFERIDO PELAS EMPRESAS ESTRANGEIRAS..... 36

4.2 DA DISTINÇÃO ENTRE OS PATRIMÔNIOS DAS SOCIEDADES INVESTIDAS E INVESTIDORAS..... 39

4.3 DA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE..... 41

5 INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 213/2002 DA SRFB. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADES..... 44

5.1 O MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ALARGAMENTO DA PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE..... 44

5.2 A LEGISLAÇÃO EXPRESSAMENTE EXCLUI O RESULTADO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DO LUCRO TRIBUTÁVEL. ART. 25 DA LEI 9.249/95..... 48

5.3 A SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL JÁ RECONHECEU A IMPOSSIBILIDADE DE SE TRIBUTAR A EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL..... 49

5.4 PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. ILEGALIDADE DA IN 213/2002..... 49

6 CONCLUSÃO..... 52

REFERÊNCIAS..... 54

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho analisará a possibilidade de tributação do lucro de empresas brasileiras em virtude destas possuírem participações societárias em empresas estrangeiras que, em decorrência do exercício de suas próprias atividades econômicas, auferiram lucros.

O tema proposto mostra-se interessante e importante na medida em que, nos últimos tempos, a sociedade brasileira verificou a ocorrência de uma mudança no planejamento econômico nacional: o surgimento das empresas brasileiras internacionais.

A globalização, e o sonho de conquista de novos mercados, motivaram as empresas nacionais a expandir seus investimentos além da limitação territorial, através de sociedades empresárias coligadas ou controladas às brasileiras. A terminologia "controladas ou coligadas" depende do grau de participação da empresa nacional no capital social da empresa estrangeira, pois sendomajoritário, haverá controlee, em qualquer outro percentual, será coligada.

Contudo, como compatibilizar o incentivo à internacionalização, a fim de garantir competitividade às empresas nacionais, e a tributação das rendas e lucros aferidos pelas empresas controladas ou coligadas?

Essa é a grande controvérsia que será analisada no presente trabalho, pois é evidente que a legislação tributária brasileira deve conferir meios efetivos de apuração e cobrança dos tributos. No entanto, a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional prevêem o fato gerador do Imposto de Renda, afastando as ficções legais inconsistentes para proteger o contribuinte e tornar efetivo o princípio do fomento às atividades econômicas (art. 3º, II, e art. 170, IV, VII e VIII da Constituição Federal de 1988).

Nesse contexto fático, o problema que se propõe é (i) a demonstração da impossibilidade de se tributar a renda auferida por empresas brasileiras, que buscaram sua internacionalização, em virtude de lucros auferidos por suas sociedades controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, no momento de sua

apuração, uma vez que não se pode presumir a disponibilidade econômica e jurídica do lucro configurando, portanto, uma ficção legal.

De outro lado, será (ii) verificado o descabimento da expansão da base de cálculo para tributo existente, através de ato infralegal que extrapolou a hipótese de incidência fixada na lei e atribuiu novo conceito à renda.

Contudo, para que seja possível essa análise será necessária uma breve explanação sobre o histórico da tributação da renda no Brasil e sobre os diversos conceitos que a terminologia "renda" possui. Em seguida, será detalhado o fato gerador do imposto de renda, quer dizer, o momento que se pode considerar disponibilizada, *econômica e juridicamente*, o lucro ou a renda de qualquer natureza e, por fim, alguns dos princípios mais relevantes sobre a questão. Todas essas questões são preliminares e, portanto, abordadas na seção secundária, no primeiro capítulo.

No capítulo segundo, será realizado um retrospecto histórico e legislativo especificamente quanto à tributação das pessoas jurídicas brasileiras que possuem participação societária em empresas internacionais, com o fim de situar o leitor quanto às diversas modificações na legislação que culminaram na edição da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, regulamentada pela Instrução normativa n. 213/2002.

O capítulo terceiro abordará a Medida Provisória n. 2.158-35/2001, buscando demonstrar a infelicidade do Poder Executivo ao tributar a ficção de lucro das empresas brasileiras, mediante a criação de um novo momento temporal para ocorrência do fato gerador do Imposto de renda, visando atingir fatos ocorridos em momento anterior à sua vigência. Ademais, ignorou-se o fato de que os patrimônios das pessoas jurídicas brasileiras e estrangeiras são diferentes, de modo que o lucro não é disponibilizado imediatamente após sua apuração, pois carece de um ato formal que pode, inclusive, determinar a não distribuição de qualquer valor aos sócios, possibilitando novos investimentos pela empresa estrangeira.

Por fim, o capítulo quarto tratará da ilegalidade da Instrução Normativa n. 213/02 da Secretaria da Receita Federal do Brasil que regulamentou a referida Medida Provisória, equiparando o resultado positivo do método de equivalência

patrimonial ao conceito constitucional de renda, criando novo fato gerador para o Imposto de Renda.

A subsidiar todo o trabalho, foi adotado o método dedutivo e realizada pesquisa doutrinária e jurisprudencial sobre o tema. As divergências de entendimento verificadas foram vitais à elaboração da presente monografia, destacando-se como marco teórico Alfredo Augusto Becker, Aliomar Baleeiro, Alberto Xavier, o economista Henry Simons, dentre diversos outros doutrinadores e profissionais de áreas diversas.

2 A RENDA: ASPECTOS HISTÓRICOS E CONCEITUAIS

O presente capítulo tem por finalidade elucidar os fatos que originaram o sistema tributário referente à tributação da renda, bem como explicitar o conceito técnico adotado pela legislação, o fato gerador e os princípios constitucionais aplicáveis à exação, haja vista tratarem-se de definições que serão exaustivamente abordadas nos demais capítulos.

2.1 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA NO BRASIL

As ideias e sugestões para a tributação sobre a renda no Brasil datam de muito tempo, remontam à época do império e estavam diretamente associadas às modificações econômicas ocorridas na Inglaterra do final do século XIX.

No entanto, a Constituição Republicana de 1891 não se deteve ao detalhamento das receitas, apesar das diversas tentativas posteriores das emendas constitucionais para introdução do *income tax*.

A criação dessa exação fiscal ocorreu apenas em 31 de dezembro de 1922, nos termos da Lei n. 4.625, publicada no Diário Oficial da União em 02.01.1923, que "Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923", cujo art. 31 asseverou, *in verbis:*

> Art. 31. **Fica instituido o imposto geral sobre a renda**, que será, **devido, annualmente, por toda a pessoa physica ou juridica, residente no territorio do paiz**, e **incidirá, em cada caso, sobre o conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem**.
> I. As pessoas não residentes no paiz e as sociedades com séde no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda liquida, **que lhes fôr apurada dentro do territorio nacional.**
> II. [...]
> III. Será **considerado liquido**, para o fim do imposto, o conjunto dos sendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deducções seguintes:
> a) imposto e taxas;
> b) juros de devidas, por que responda o contribuinte;
> c) perdas extraordinarias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incendio, tempestade, naufragio o accidentes semelhantes a esses, desde que taes perda não sejam compensadas por seguros ou indenizações;
> d) as despezas ordinarias realizadas para conseguir e assegurar a renda. (BRASIL, 1922, *sic*, grifamos)

Não obstante, esse imposto não chegou a ser efetivamente cobrado, nos termos da lei supracitada, haja vista a superveniência da Lei n. 4.783, de 1923 (Brasil, 1923), que teve o condão de suprir as lacunas do referido art. 31.

A nova legislação especificou os rendimentos submetidos à tributação, os quais foram separados em quatro grupos: a) comércio e qualquer exploração industrial, inclusive agrícola; b) capitais e valores mobiliários; c) ordenados públicos e particulares (remuneração e salários); e d) exercício de profissões não comerciais e não compreendidas em categoria anterior; e tributados proporcionalmente.

Da análise dessas hipóteses de incidência do imposto, Alcides Jorge Costa entendeu que o legislador optou por tributar apenas a renda entendida "*como fruto periódico de uma fonte permanente*" (Costa, 1996, p. 28).

Contudo, a exação foi novamente alterada, com a publicação do Decreto n. 16.581 – Regulamento do Imposto de Renda -, de 04.09.1924, e da Lei n. 4.984, de 31.12.1925. Aquele diploma não foi aplicado, a exemplo das legislações pretéritas, tendo a lei apenas criado um novo grupo.

O imposto sobre a renda foi efetivamente exigido com a publicação do Decreto 17.390, de 26 de julho de 1926 (Brasil, 1926), conhecido como o "Regulamento Sousa Reis, que se inspirou no tipo compósito, em execução na França desde 1917", sendo que a "soma dos rendimentos constituía a renda bruta, que, depois de certas deduções, sofria o imposto complementar progressivo", nos termos asseverados por Aliomar Baleeiro (1999, p. 282).

Assim, a tributação da renda apenas foi concretizada no Brasil cerca de quarenta e três anos após a primeira tentativa oficial de criação da exação, conforme observado por Baleeiro, *in verbis*:

> O Visconde de Jequitinhonha (1869), o Visconde de Ouro Preto e o Barão do Rosário (em 1879), uma Comissão designada pelo Conselheiro Lafayett em 1883, e vários homens públicos e altos funcionários defenderam a conveniência do tributo nas condições do Brasil daquele tempo. Rui Barbosa, no relatório de 1891, dedica-lhe dezenas de páginas de lúcida análise e calorosa simpatia. (BALEEIRO, 1999, p. 282)

Todavia, a exigência do imposto deu-se apenas com fundamento na legislação infraconstitucional. Somente em 1934, com a promulgação da Constituição Federal de 1934 (Brasil, Constituição, 1934) – Estado Novo do Getúlio

Vargas –, é que a questão foi disciplinada pela Lei Maior, cujo artigo 6º estabelecia a competência privativa da União para instituir a exação, *litteris*:

> Art.6 - Compete também, privativamente à União:
> I - Decretar imposto:
> a) [...]
> b) [...]
> c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis; (BRASIL, Constituição, 1934)

A fim de exercer sua competência constitucional e condensar as diversas normas que alteraram o imposto sobre a renda, foi atribuída ao tributarista Rubens Gomes de Sousa a responsabilidade de elaboração do anteprojeto do Código Tributário Nacional, cuja redação original prescrevia:

> Compete privativamente à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tendo como fato gerador da respectiva obrigação tributária principal a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, em dinheiro ou suscetível de avaliação em dinheiro, proveniente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

O projeto final, no entanto, alterou a redação original e estabeleceu, em seu art. 28, que "O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de riqueza nova produzida pelo capital, pelo trabalho ou pela combinação de ambos".

Alcides Jorge Costa analisou as alterações promovidas pela Comissão revisora do Projeto do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos, que serão transcritos integralmente pelo preciosismo com o que a questão foi abordada:

> Como se vê, tanto o anteprojeto como o projeto silenciavam quanto aos acréscimos patrimoniais. Nova revisão foi levada a cabo em 1965, quando o Presidente da República retirou o projeto do Congresso para tornar a enviá-lo, já revisto e adequado à Emenda nº 18 à Constituição de 1946. Relembre-se que a Comissão que reviu o Projeto do Código foi a mesma que elaborou o projeto de reforma tributária no plano constitucional. No primeiro Relatório desta Comissão ao Ministro da Fazenda, está dito que a denominação 'imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza" tinha sido substituída por "imposto de renda". E justificava:
>
> 'Em primeiro lugar, a expressão 'provento' ao é suficientemente indicativa de um tipo particular de ganhos que não se incluam no conceito genérico de 'renda'. Na terminologia administrativa, ela é antes empregada, limitativamente, para designar a remuneração dos servidores públicos, sentido em que a própria Emenda 'B' a utiliza no art. 21. Em segundo lugar, o conceito de hoje em vigor, tanto de 'renda' como de 'rendimentos' é suficientemente amplo para abranger todos os acréscimos patrimoniais decorrentes do trabalho e do capital, ou da combinação de ambos, ainda que não sejam de caráter periódico, ou 'frutos' como os denomina o direito civil. Nesta compreensão extensa se incluem os ganhos de capital ou as mais valias, que o legislador ordinário federal tem podido tributar sem eiva

> de ilegitimidade, para o que a expressão '[...] e proventos de qualquer natureza' não é necessária'
>
> Como se verifica, a Comissão perfilhava a teoria do acréscimo patrimonial e entendia que a supressão da expressão 'proventos de qualquer natureza' tinha caráter redacional apenas.
>
> No segundo Relatório, a mesma Comissão voltou a falar em imposto de renda e proventos de qualquer natureza, justificando:
>
> 'Ainda no art. 9º, agora inciso II, reverteu-se à fórmula 'imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza' do atual art. 15, nº IV, da Constituição, sem embargos de a Comissão não a considerar satisfatória, de vez que a expressão 'proventos', por sua imprecisão, presta-se a entendimentos demasiado elásticos, ou a contrário, restritivos. Todavia, a expressão 'ganho de capital', usada pela Comissão no texto original, deu azo a críticas que revelam o temor de que a União pretendesse desfigurar o imposto de renda sobre o patrimônio, levando a Comissão a transigir com a maior precisão técnica em favor de uma fórmula já tradicional no direito tributário brasileiro. (COSTA, 1996, pp. 29-30).

Desses debates e retificações, definiu-se o art. 43 do Código Tributário Nacional – Lei n. 5.172, de 25.10.1966 (Brasil, 1966). No entanto, o referido dispositivo foi novamente alterado pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001 (Brasil, 2001), para incluir os dois parágrafos, passando a apresentar a seguinte redação:

> 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.

Na ordem Constitucional atual, promulgada em 05 de outubro de 1988, o imposto de renda restou disciplinado no artigo 153, inciso III e parágrafo 2º, *litteris*:

> Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:
> III - renda e proventos de qualquer natureza;
> § 2º - O imposto previsto no inciso III:
> I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;
> II – (Inciso II revogado pelo art. 17 da Emenda Constitucional n. 20 de 1998). (Brasil, Constituição, 1988).

Note-se que a Constituição manteve a competência privativa da União para dispor sobre a tributação da renda, bem como reestabeleceu o termo

“proventos de qualquer natureza”, retirado pela Comissão revisora do Projeto do Código Tributário Nacional.

Em relação às competências privativas constitucionalmente determinadas aos Entes Federativos, cumpre observar o ensinamento do tributarista Hamilton Dias de Souza, *in verbis*:

> As competências privativas antes referidas implicam, de um lado, uma afirmação do poder fiscal de seu titular; de outro, porém, uma negação deste mesmo poder.
>
> De fato, com base em sua soberania, o Estado tudo poderia fazer. A Constituição, entretanto, limita esse poder à medida que o partilha entre as ordens parciais de governo que compõe a Federal. Tal é efeito através de atribuição de campos econômicos determinados a cada um. Assim, tem o legislador competente a possibilidade de instituir imposto dentro dos lindes de seu campo. Se, entretanto, extravasá-lo de qualquer forma ou captar manifestação de riqueza diversa da que lhe foi atribuída, haverá inconstitucionalidade por invasão de competência. Daí a importância de investigar se os fatos de exteriorização escolhidos pela tributária estão compreendidos no campo reservado à competência da entidade tributante ou ainda se os critérios de determinação de tributo não o desnaturam. (SOUZA, 1996, p. 217).

Por fim, ressalta-se que, após a publicação do Código Tributário Nacional e mesmo com a alteração promovida no art. 43 pela citada LC 104/2001, o núcleo do imposto de renda permaneceu inalterado, estando a exação regulamentada, atualmente, pelo Decreto n. 3.000 (Brasil, 1999), aprovado em 1999.

2.2 DEFINIÇÕES SOBRE O CONCEITO DE “RENDA”

O conceito de renda tributável não é tema pacifico, ante a ausência de definição normativa no sistema jurídico nacional, o que permite as mais diversas interpretações e definições.

Segundo o dicionário Aurélio, renda poder ser entendida como:

> 1. Importância recebida por pessoa ou entidade, geralmente de forma periódica, como remuneração do trabalho, lucro de operações comerciais, juros de investimento, etc.; rendimento [...];
> 2. Resultado financeira da aplicação de capitais [...];
> 3. V. receita (1): a renda de um jogo de futebol, de um leilão;
> 4. Econ. Nas Contas Nacionais, a remuneração dos fatos de produção em salários, juros, lucros alugueis. (AURÉLIO, 2010, pagina 1816).

Dessas definições, pode-se inferir que o conceito de “renda” abrange quatro hipóteses distintas, a saber: (i) renda pessoal – expressão que envolve as rendas auferidas por pessoas físicas ou jurídicas; (ii) resultado financeiro de capitais; (iii) receita decorrente de coisas, bens ou produtos; ou, ainda, (iv) a renda de uma Nação.

É a primeira definição, *renda pessoal*, que importa para fins de tributação, pois é a que apresenta a importância imediata e que agrega as hipóteses de incidência do imposto taxativamente arroladas pelo legislador infraconstitucional, a exemplo das legislações estrangeiras.

Com efeito, nos incisos I e II do artigo 43 do Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172, de 25.10.1966, o legislador adotou dois conceitos para a *renda pessoal*, a saber, respectivamente: “renda”, propriamente dita; e “proventos de qualquer natureza”, *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. (BRASIL, 1966)

Não obstante essa suposta separação entre os “objetos” do imposto sobre a renda, deve ser feita, inicialmente, uma análise *do ponto de vista jurídico-tributário*, nos termos da lição do professor Baleeiro, *litteris*:

> Em princípio, do ponto de vista jurídico-tributário, a existência de renda pressupõe: a) fonte permanente, como a casa, a fábrica, a atividade física ou intelectual do indivíduo; b) o decurso dum período de tempo, geralmente um ano; c) caráter periódico ou regular das utilidades; d) aplicação da atividade do titular na gestão da fonte (o *aménagement* da fonte, segundo Allix e Lacerclé). (BALEEIRO, 1999, fl. 283)

Com essas mesmas conotações é o magistério de Henry Simons ao definir a expressão *income*, cuja tradução, apesar de abranger outros significados além do termo “renda”, não prejudica a explicação deste, conforme se extrai do seguinte trecho:

> *Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and end of the period in question. In other words, it is merely the result obtained by adding comsuption during the period to ‘wealth’ at the end of the period and then subtracting ‘wealth’ at the beginning. The sine qua non of income is gain, as*

> *our courts have recognized in their more lucid moments – and gain to someone during a specified time interval*. (SIMONS, 1938, p. 50)

Deste modo, o termo "renda" – "*net individual income*" –, assim considerado em seu estrito sentido legal, deve ser entendido como "*the flow of commodities and services accruing to an individual through a period of time and available for disposition after deducting the necessary cost of acquisition*" (Hewett, 1925, pp. 22-23).

Além dessa conotação pessoal, renda pode ser entendida como (ii) resultado financeiro de capitais e (iii) receita decorrente de coisas. Ambos os significados são trabalhados pelo economista Henry Simons que, por seu brilhantismo, será integralmente transcrito infra:

> *There is, first, and most common in economic theory, the conception of what may be called income from things. In this sense, income may be conceived in terms of services derived from things or, quantitatively, in terms of the market value of uses. Thus, we speak commonly of income form land, from produced or from consumer's capital. When used in this way, the term may have a merely acquisitive implication; for any property righty, any mortgage against the community has its yield.*
>
> *The term is also frequently used to denote, second, gain from transactions or trading profit. If a share os stock is purchased for $100 and later sold for $150, it is customary to say that the venture has yielded a income of $50. The distinguishing feature of this conception is that it presupposes no allocation of income to assigned periods of time – that it does not raise the often crucial question as to when 'income' accrues. The period is merely the time between the first and last transactions in a complete and mutually related series. 'Income' is imputed neither to preassigned time intervals nor to persons but merely to certain ventures, certain market operations.* (SIMONS, 1938, p. 50).

Essa nova fórmula da teoria do acréscimo, criada por Simons, consiste, portanto, na diferença matemática entre todos os gastos e todos os acréscimos ao valor do patrimônio, ambos em dinheiro (moeda corrente), de um indivíduo, seja ele pessoa física ou jurídica, no início e ao final de um período determinado, conforme sintetizado por Baleeiro ao interpretar Simons:

> diz ele – 'a soma algébrica do valor, a preço de mercado, dos direitos exercidos sob forma de consimo e da modificação do valor do acervo patrimonial entre o começo e o fim dum período determinado'. Essa concepção envolve, necessariamente, o valor efetivo monetário da estimativa dos elementos do capital, ainda que este houvesse permanecido fisicamente inalterado (*capital gains*). (BALEEIRO, 1999, página 284).

Por fim, resta a análise de *renda nacional ou social*, a qual é definida por José Luiz Bulhões, nos seguintes termos:

> A renda nacional é a soma de tôdas as remunerações pegas aos fatôres de produção. É o resultado líquido da atividade econômica da comunidade, calculado do ângulo da redistribuição dos fatores de produção. Quando êsse resultado é apurado como a soma dos valores líquidos (adicionados) produzidos pelo País, é denominado produto, e os dois agregados são contabilmente iguais, se calculados segundo os mesmo critérios. (BULHOES, 1971, pp. 2-3).

Essa definição é compartilhada por Henry Simons, na obra supracitada, ao afirmar que "*Social income denotes, broadly, a mensure of the net results of economic activity in a community during a specified period of time*" (1938, p. 44).

Apesar das diversas conotações da expressão "renda", cumpre salientar que as quatro definições aqui detalhadas estão associadas àquelas extraídas do dicionário inicialmente transcrito.

Com efeito, o ideal de *ganho* está presente em todas as possíveis definições de renda, o qual, conforme salientado por Simons, significa "*gain do someone during a specified period and measured according to objective market standards*" (1938, p. 51).

A despeito dessas outras definições, o Direito Tributário Brasileiro adota, para fins de tributação da renda, o conceito *pessoal*, razão pela qual suas hipóteses de incidência foram arroladas taxativamente nos incisos do mencionado artigo 43 do CTN (Brasil, 1966), quais sejam: produto do capital e do trabalho; e acréscimos patrimoniais de qualquer natureza.

2.3 O FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA – ART. 43 DO CTN

A legislação tributária prevê as situações fáticas ou hipóteses abstratadas que, caso ocorridas, sujeitam alguém, pessoa física ou jurídica, à obrigação de pagar um tributo (obrigação tributária principal). Aliomar Baleeiro muito bem ilustra as situações que geram a obrigação tributária, *in fine*:

> Geralmente o legislador escolhe certas manifestações positivas e concretas de capacidade econômica da pessoa, como o patrimônio, a renda, o emprego desta surpreendido através dum ato, fato material ou negócio jurídico.
>
> Essas situações ou hipóteses constituem o fato tributável ou 'fato gerador', comparado por Jèze ao fato delituoso, que sujeita alguém à ação penal. Não há pena sem que a lei defina a figura delituosa. Não há dívida de

> imposto sem que a lei estabeleça o fato gerador. (BALEEIRO, 1999, fl. 703).

A expressão fato gerador, ou fato jurígeno – termo adotado por alguns doutrinadores como Paulo de Barros Carvalho (2009) e Sacha Calmon Navarro Coêlho (1988, p. 203) –, foi conceituada pelo legislador infraconstitucional nos artigos 113 e 114 do Código Tributário Nacional, os quais dispõem que:

> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
> § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
> [...]
> Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. (BRASIL, 1966)

O fato jurígeno é, portanto, um fenômeno econômico-jurídico que vincula a ocorrência de uma ou diversas hipóteses de incidência a uma obrigação tributária. Trata-se, assim, de um meio de o Fisco verificar, por meio de lançamento ou autuação, a obrigatoriedade de os contribuintes cumprirem com suas obrigações tributárias, sem, contudo, inviabilizar a subsistência desses.

Quanto à questão, no longínquo ano de 1852, o economista Say já apontava que, *in verbis*:

> Vimos que, pelo imposto, busca-se atingir os capitais ou as rendas dos contribuintes; mas, a menos que estes sejam taxados arbitrariamente, *fica-se obrigado a exigir-lhes a contribuição por ocasião desse fato, que serve de base à pretensão do Fisco.* Os pressupostos exigem o imposto territorial em virtude do fato de ser o contribuinte o proprietário dum bem imóvel de certo valor; a patente (imposto semelhante ao de indústrias e profissões), em virtude do fato de ele exercer uma profissão industrial; um direito alfandegário, em razão da entrada de tal ou qual mercadoria introduzida no país etc. Aí estão os fatos que servem de base ao imposto; sobre eles se lançam; *e é a natureza diversa desses fatos que orienta a classificação e a denominação dos impostos* (SAY, 1852, p. 398, *sic*).

Contudo, a doutrina muito critica a opção do legislador que, no artigo 115 do CTN, adotou a expressão "fato gerador" como condição *necessária e suficiente* à configuração da obrigação tributária principal e acessória. O referido artigo dispõe que "Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal" (Brasil, 1966).

Isso porque em diversas leis e na própria Constituição Federal de 1988 (Brasil, Constituição, 1988), *v. g.* art. 146, III, "a"; art. 150, III, "a" e §7º, art. 154, I, o

termo é ambíguo e induz à interpretação de que o fato gerador esgota-se em si mesmo, ocasinando uma obrigação tributária, quando, em verdade, nada mais seria do que um efeito jurídico atribuído pela lei a um fato real e concreto.

Veja-se que, a fim de evitar interpretaçãoes errôneas sobre a verdadeira natureza do fato jurídico, Aliomar Baleeiro salientou que:

> foi Alfredo Becker quem rejetou aquela expressão, substituindo-a por outras. Com ele, demonstrou-se, consistentemente, que a expressão fato gerador se presta a designar tanto os conceitos abstratos que compõem o pressuposto ou hipótese das normas jurídicas, quanto o conceito individual do fato jurídico, acontecido no tempo e no espaço. Para espancar a ambiguidade do termo, sugeriu Becker a separação, empregando-se a expressão hipótese de incidência (denotativa do plano abstrato da norma) e hipótese realizada (para referir ao fato concreto efetivamente ocorrido) (cf. Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª ed. Rio de Janeiro, Saraiva, pp. 287-304). (BALEEIRO, 1999, p. 705).

Assim, pode-se concluir que o fator gerador é, na realidade, o efeito jurídico que um norma tributária atribuiu à ocorrência da hipótese de incidência de um tributo, considerando-se essa hipótese como uma tipologia prevista anteriorme à ocorrência do fato descrito na hipótese.

Em relação ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o fato gerador, ou melhor, a hipótese de incidência dos efeitos jurídicos atribuídos pelo art. 43 do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966) é a *aquisiação de disponibilidade econômica ou jurídica*.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já estabeleceu, ao analisar o Recurso Extraordinário n. 172.058-1, que "O elemento essencial do fato gerador é a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial" (Ministro Marco Aurélio, Plenário, RTJ 1043/161).

Da mesma forma, os Ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio, nos RREE n. 117.887-SP (RTJ 150/578) e n. 344.994 (DJ 28.08.09), aduziram, respectivamente, que "[...] não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso"; e que "O imposto sobre a renda, conforme proclamado nos Recursos Extraordinários nºs 172.058 e 117.887, pressupõe acréscimo patrimonial disponível". O RE 117.887, recebeu a seguinte ementa:

> EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: **o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso**. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuidos. III. - R.E. conhecido e provido. (BRASIL.SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 1993a).

Em outras palavras, segundo o conceito de direito privado – que pode ser utilizado no Direito Tributário por força do disposto no art. 110 do CTN (Brasil, 1966) –, incorporado ao art. 153, III, da Constituição Federal de 1988 (Brasil, Constituição, 1988), para que ocorra aquisição de disponibilidade e, consequentemente, o fato gerador do imposto de renda, é necessário que o sujeito passivo (contribuinte) possa fazer o que bem entender com a renda e/ou proventos de quaisquer natureza que integraram seu patrimônio. Eis a dicção do referido art. 110 do 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. (BRASIL, 1966)

Nesse mesmo sentido é a lição de Roberto Quiroga Mosqueira, *in verbis*:

> Pretende-se frisar com o exposto acima, que falar em *disponibilidade econômica ou jurídica* de “renda e proventos de qualquer natureza” é o mesmo que falar em *acréscimo de elementos patrimoniais*. Só se pode falar em incremento de elementos patrimoniais, na medida em que estes passem a pertencer a uma determinada universalidade. A partir de então, o detentor desse patrimônio gozará na sua plenitude dos atributos desse direito recebido. (MOSQUEIRA, 1996, pp. 124-126).

O Superior Tribunal de Justiça bem sintetizou a questão, ao julgar o agravo regimental no Recurso Especial n. 1.232.796, cujo relator, Ministro Humberto Martins, o ementou da seguinte forma:

> 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). [...] Agravo regimental improvido. (BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2012).

Porém, não basta que o contribuinte tenha adquirido a disponibilidade sobre a renda. Essa aquisição deve ter ocorrido, necessariamente, em um momento determinado no tempo que, no caso do Imposto sobre a Renda, é aquele previsto no próprio art. 43 do CTN (Brasil, 1966).

Essa especificação, quanto ao exato momento temporal apto a gerar a obrigação tributária, é imprescindível, uma vez que não só defini o *quando*, mas também *se* a obrigação tributária foi constituída. Tércio Sampaio Ferraz, em trabalho inédito sobre o tema, assinala:

> Importante é, de todo modo, que o cerne do fato gerador está na aquisição (da disponibilidade jurídica). Como no texto da norma, após “disponibilidade” segue, sem vírgula, “econômica ou jurídica”, pode-se entender, gramaticalmente, que essas expressões se referem, basicamente, a disponibilidade. Ou seja, a aquisição é um fato que pressupõe dois momentos no tempo cronológico: um antes, em que não havia nada, e outro, depois, em que passa haver disponibilidade. Sem essa passagem, o tipo não se realiza. (FERRAZ)

Observa-se, contudo, que, segundo Sacha Calmon (1998, p. 209), “impõe-se anotar três concepções em voga na doutrina que andam a empanar a análise jurídica desse imposto, ensejadoras de sérios desvios legislativos e jurisprudênciais”, quais sejam:

> 1ª concepção: dizer-se genericamente que o imposto de renda tem como fato gerador *uma situação jurídica* ou que é *pendente* até que se complete nos termos do direito que lhe seja aplicável, em contraposição a impostos que apresentam como fatos geradores *situações de fato*.
> 2ª concepção: dizer-se que o fato gerador do imposto de renda é *complexivo* (não no sentido de complexo, densoabstruso, mas de *composto de vários fatos no tempo*) em oposição a impostos que ostentam fatos geradores *instântaneos*, disso extratando-se conclusões para a aplicação da lei no tempo.
> 3ª concepção: admitir-se que o legislador é livre para – violentando a realidade – fixar o momento em que ocorre o fato gerador do imposto de renda (COÊLHO, 1998, p. 209).

No entato, cumpre salientar que alguns doutrinadores, divergindo frontalmente da 3ª concepção descrita por Sacha Calmon, entendem que a lei ordinária poderia diferenciar o momento de ocorrência da hipótese de incidência do imposto sobre a renda, por entenderem que o fato jurígeno ocorreria sempre que houvesse a aquisição da disponibilidade da renda ou dos proventos, e não em um momento temporal único e específico.

Nesse sentido, é a lição do professor Ives Gandra da Silva Martins, *litteris*:

> Ora, a expressão 'aquisição de disponibilidade' no singular não poderia, ao ver deste pequeno grupo, ser entendida como a de um complexo de 'aquisições de disponibilidade', mas sim como hospedeira de cada ocorrência individualizada que implicasse tal 'fluxo aditivo' à disponibilidade anterior, de maneira que o fato gerador do imposto sobre a renda ocorreria, à luz de cada 'aquisição de disponibilidade' e não quando da 'apuração periódica' da soma de tais aquisições, com os fatores redutores ou não, pertinentes ao cálculo da prestação a ser adimplida. [...] a base de cálculo pode ser apurada posteriormente ao fato gerador do tributo, mas se este for anterior, à evidência, a lei que aumentar ou instuir o tributo não poderá ser aplicada àqueles fatos. (MARTINS, 1993)

Recorde-se ainda que, nos termos do art. 116 do CTN (Brasil, 1966), para caracterização do fato gerador requer-se, quando se trata de situação de fato, a presença de todas as circunstâncias materiais necessárias e, quando se trata de situação jurídica, sua constituição definitiva, nos termos do direito aplicável.

O sistema tributário não aceita a tributação sem que todos os requisitos para a caracterização do fato gerador estejam presentes, sob pena de se invalidar todo o sistema tributário nacional, conforme salientado pelo Ministro Marco Aurélio ao citar, no RE 150.764, o voto do Ministro Luiz Galotti, *in verbis*:

> Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição. (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 1993b)

Deste modo, o imposto de renda deve recair, necessariamente, sobre uma das hipóteses materiais e temporais previstas no art. 43 do CTN, pois o direito tributário não permitiu ao legislador que crie exações a partir de fato estranho aos contornos de sua competência impositiva atribuída pela Constituição Federal (Brasil, Constituição, 1988).

2.4 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS À TRIBUTAÇÃO DA RENDA

A tributação da renda no Brasil está submetida às determinações constitucionais como quaisquer outros tributos. Assim, o legislador deve observar as limitações ao seu poder de tributar, constantes na Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal de 1988 (Brasil, Constituição, 1988).

Contudo, no presente capítulo, a análise e explicitações serão limitadas aos princípios que, entende-se, são vitais ao ideal de tributação da renda e de proventos de quaisquer naturezas.

2.4.1 Da capacidade contributiva

Conforme explicitado no tópico 1.1, a Constituição Federal (Brasil, Constituição, 1988) determinou, em seu art. 153, §2º, inciso I, que a instituição do imposto de renda deve ser pautada pelos critérios da *generalidade*, *universalidade* e *progressividade*, nos termos da lei, quer dizer, do art. 43 e seguintes do CTN (Brasil, 1966).

Ou seja, a intenção do Poder Constituinte originário era que o imposto de renda incidisse sobre todas as espécies de renda e proventos de qualquer natureza (generalidade), auferida por todas as pessoas e observados os limites da competência tributária (universalidade) e que, quanto maior o acréscimo de patrimônio, maior deveria ser a alíquota aplicável (progressividade), a qual é decorrência do princípio da isonomia, estando este, porém, relacionado aos princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade (Coêlho, 1998).

Quanto ao ponto, cumpre ressaltar a valiosa lição de Sacha Calmon, *litteris*:

> Entretanto, não se trata apenas de intenções. São determinações cogentes endereçadas ao legislador ordinário e controláveis pelo Poder Judiciário, cabendo ao Executivo unicamente cumprir a Constituição. (Coêlho, 1998, p. 207).

Especificamente em relação ao princípio da capacidade contributiva, cumpre salientar que este está expresso no art. 145, §1º, da Constituição Federal (Brasil, Constituição, 1988), estando diretamente associado ao princípio da personalização. “Aquele brocardo quer de cada um o tributo adequado à sua capacidade contributiva ou capacidade econômica, traduzindo aplicação do milenar princípio *sum cuique tribuere*” (Torres citado por Amaro, 2010, p. 161).

Luciano Amaro explica esse princípio com uma clareza solar, conforme se observa do seguinte trecho:

> O postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais. (AMARO, 2009, p. 163)

Já Humberto Ávila entende que esse princípio da igualdade, a que se refere Luciano Amaro, tem uma vertente na própria concretização do pacto federativo, pois a tributação uniforme em todo o território nacional evitaria “distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro” (2012, p. 431).

Com relação à progressividade supramencionada, deve-se observar que a função de tributar proporcionalmente os ganhos de um contribuinte tem por objetivo preservar a própria dignidade da pessoa humana e fornecer os meios necessários para a subsistência e desenvolvimento do cidadão. Eis a lição de Humberto Ávila sobre a questão:

> Como os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes, eles não podem aniquilar essa capacidade econômica, no sentido de não permitir que o sujeito passivo possa ter a possibilidade de desenvolver sua existência digna (art. 1º), sua livre iniciativa (art. 170, *caput*), o livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único) e sua propriedade privada (art. 5º, *caput* e art. 170, II)” (ÁVILA, 2012, p. 432).

A finalizar a questão, cumpre registrar o saudoso posicionamento de Alfredo Augusto Becker que sintetiza os argumentos sobre o princípio da capacidade contributiva nos seguintes termos:

> O princípio da capacidade contributiva é o corolário (tributar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam) do fundamentalíssimo *Princípio da Igualdade* que rege a contínua integração ou desintegração atômica do Estado. Capacidade contributiva é sinônimo de Justiça Tributária. Em síntese: o princípio da tributação segundo a capacidade

> contributiva é uma *genuína regra de Direito Natural*. (BECKER, 1972, p. 447).

2.4.2 Da anterioridade e da irretroatividade

Os princípios da anterioridade e da irretroatividade estão previstos na Constituição Federal de 1988 (Brasil, Constituição, 1988), e tratam de "proibição de retroatividade [que] deve ser interpretada de acordo com o *sobreprincípio da segurança jurídica*, que lhe é axiologicamente sobrejacente" (Ávila, 2012, p. 201).

No entanto, deve-se ressaltar que referidos princípios são atribuídos pela Constituição a três situações fáticas diversas. A primeira delas refere-se à vedação de retroação da norma tributária para alcançar situações fáticas ocorridas no passado. A segunda, a proibição de incidência das exações no mesmo exercício fiscal. A última, a impossibilidade de tributação de fatos geradores ocorridos dentro de um período de noventa dias da publicação da norma (anterioridade nonagesimal).

Sobre a questão, é límpido o ensinamento de Luciano Amaro, *in verbis*:

> A Constituição veda cobrar tributos 'no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumento' (art. 150, III, *b*). É o princípio da anterioridade da lei Tributária [igualmente conhecido como princípio da não surpresa]. Com a Emenda Constitucional n. 42/2003, foi inserida a alínea *c* no item III do citado art. 150 para vedar, ainda, que o tributo, em regra, seja cobrado antes de decorridos noventa dias da data de publicação da lei que o instituiu ou aumento (anterioridade 'nonagesimal') (AMARO, 2010, p. 143).

De outro giro, Humberto Ávila (2012) entende que esses princípios seriam, em verdade, uma regra que possuiria duas vertentes distintas. Com efeito, referido doutrinador defende que a anterioridade, e por consequência a irretroatividade, seria uma norma norteadora do comportamento do Poder Legislativo.

Contudo, poderia ser igualmente interpretada como um "*princípio*, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de *previsibilidade, de controlabilidade, de inteligibilidade e de mensurabilidade*" (Ávila, 2012, p. 212, *sic*). Com relação a esse sentido, cumpre transcrever as qualificações realizadas por Humberto Ávila, infra:

> Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, a anterioridade qualifica-se preponderantemente do seguinte modo: quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se como uma *limitação de primeiro grau*, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação; quanto ao objeto, qualifica-se, na sua dimensão de regra, como uma *limitação negativa*, na medida em que exige, na atuação legislativa de instituição e aumento de qualquer tributo, a publicação da lei no exercício anterior àquele em que o tributo será exigido e, na sua dimensão de princípio, como uma *limitação positiva*, porquanto impõe a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de previsibilidade, de controlabilidade, de inteligibilidade e de mensurabilidade; quanto à forma, revela-se na dimensão de regra, como uma *limitação expressa e formal*, na medida em que, sobre ser expressamente prevista na Constituição Federal (art. 150, III, 'b'), estabelece procedimentos a serem observados pelo Poder Público (ÁVILA, 2012, p. 212).

O imposto de renda está submetido a ambos os princípios da anterioridade e da irretroatividade, de modo que qualquer alteração legislativa que majore ou implique em oneração do contribuinte somente poderá ser cobrada no exercício financeiro seguinte à publicação.

Contudo, não é necessário observar o prazo mínimo de noventa dias, uma vez que essa limitação ao poder de tributar foi expressamente declarada inaplicável pelo art. 150, §2º, da Constituição Republicada (Brasil, Constituição, 1988.

Salienta-se, por fim, que a expressão exercício financeiro dever ser entendida como ano cível, conforme observado por Luciano Amaro:

> Exercício financeiro é o período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova a receita e despesa pública. Em regra, os orçamentos são *anuais*. Em nosso país, o exercício financeiro coincide com o ano civil, indo, pois, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, consoante dispõe o art. 34 da Lei n. 4.320/64, que veiculou normas gerias de direito financeiro. (AMARO, 2010, p. 143).

Assim, a legislação do imposto de renda, especificamente, terá validade em 1º de janeiro do ano seguinte ao de sua publicação, ou seja, uma lei sobre imposto de renda publicada, *v. g.*, em novembro de 2011 terá validade a partir de janeiro de 2012, haja vistar ser inaplicável o princípio da anterioridade nonagesimal.

3 BREVE HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO SOBRE IMPOSTO DE RENDA DE SOCIEDADES CONTROLADAS E COLIGADAS

A tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza foi marcada pela aplicação do princípio da territorialidade. Assim, somente a renda auferida no âmbito do território nacional poderia sofrer a incidência da exação, nos termos da observação de Alberto Xavier:

> [...] nenhuma renda cuja a fonte de produção se localize no exterior recai no âmbito de incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas: nem a renda obtida diretamente através de uma atividade funcional (o exercício do próprio objeto social) ou de uma atividade jurídica (o exercício de direitos a rendimentos, tais como juros, *royalties* e dividendos), nem a renda obtida indiretamente através de uma organização de pessoas e bens localizada no exterior, quer se trata de filiais ou sucursais, sem personalidade jurídica, quer se trata de sociedades controladas ou coligadas, com individualidade jurídica própria. (XAVIER, 2010, p. 367)

Todas as legislações brasileiras que trataram do imposto sobre a renda adotaram esse critério para fins de definição dos sujeitos passivos, base de cálculo e fato gerador da exação, conforme destacado por Bulhões Pedreira, citado por Alberto Xavier (2010, p. 368).

Esse critério perdurou até 1987, quando foi publicado o Decreto-Lei n. 2.397, cujo artigo 7º adotou como critério de tributação o princípio da universalidade, *in verbis*:

> Art. 7° Serão computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de filiais, sucursais, agências ou representações. Parágrafo único. O Imposto de Renda pago no exterior será considerado redução do Imposto de Renda brasileiro, mas a redução não poderá implicar imposto menor que o que seria devido sem a inclusão dos resultados obtidos no exterior (BRASIL, 1987).

Com essa inovação, o sistema tributário brasileiro passou a adotar "o princípio da universalidade (ou do *world-wide-income*), segundo o qual toda a renda de pessoa jurídica deve ser tributada no país do domicílio" (Xavier, 2010, p. 367).

Não obstante, o princípio da territorialidade apenas deixou de ser aplicado pela legislação pátria em 1995, com a publicação da Lei n. 9.249/95 que alargou as hipóteses de incidência do imposto de renda, ao prever, em seu artigo 25 que "Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão

computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano" (Brasil, 1995).

Com efeito, referido diploma estabeleceu que, a partir de 1º de janeiro de 1996, a tributação dos rendimentos obedeceria ao princípio da universalidade, ou seja, também os "lucros, rendimentos e ganhos" auferidos por empresas brasileiras no exterior seriam tributados. Quanto ao conceito da expressão "lucros", utilizado pelo legislador no referido art. 25 e parágrafos, é de se observar os ensinamentos de Luis Eduardo Schouri e Miguel Neto, *in verbis*:

> Pode-se delimitar o conceito de 'lucros', pretendido pelo legislador de 1995, como sendo o resultado '*do exercício da função empresarial de organizar, dirigir e assumir os riscos da empresa*' [citando Bulhões Pedreira, 1979, p. 352]. Refere-se a eles aos '*lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil'* (§ 2º) e aos '*lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil*'. Em ambos os casos, é exigida sua adição, ao lucro líquido, na proporção da participação da sócia brasileira. (SCHOUERI; NETO, 1998, p. 119).

O princípio da territorialidade, inicialmente corolário da tributação da renda restou, portanto, substituído pelo princípio da universalidade que estendeu a hipótese de incidência do imposto de renda para quaisquer *lucros, rendimentos e ganhos de capital* advindos de atividade empresarial exercida no exterior. Quanto à questão, cumpre observar que "Quem *aufere* o lucro tributável no País, destarte, é a empresa ou filial no exterior" (Schoueri; Neto, 1998, p. 119).

Assim, pode-se sintetizar que, pela nova sistemática de tributação da receita auferida no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil,:

> [...] uma vez apurados os lucros das controladas e coligadas no exterior, serão eles adicionados ao lucro líquido da pessoa jurídica controladora ou coligada domiciliada no Brasil, na proporção da participação societária detida por esta no capital social da sociedade domiciliada no exterior, considerada 'transparente', independentemente, pois, de sua efetiva distribuição ou de qualquer outro ato equivalente que caracterize o efetivo ingresso daqueles resultados no patrimônio da sociedade domiciliada no País. (XAVIER, 2010, p. 374)

Os doutrinadores denominaram essa pretensão de tributação de lucros, independentemente da sua disponibilização efetiva à empresa domiciliada no Brasil, como sendo um "regime de transparência fiscal internacional", assim entendido por Alberto Xavier como sendo a:

> [...] tributação por adição automática dos lucros das coligadas e controladas estrangeiras, independentemente da declaração de dividendos pelos

> órgãos deliberativos da controlada ou coligada estrangeira, que os tornem disponíveis para seu sócio ou acionista, no Brasil [...] (XAVIER, 2010, p. 377).

Não obstante as severas críticas apresentadas pela doutrina especializada, o referido art. 25 da Lei n. 9.249/95 foi regulamentado pela Instrução Normativa n. 38, de 27 de junho de 1996, da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, a qual dispôs "sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País", regime detalhado em seu artigo 2º, *litteris*:

> 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.
> § 3º Os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior serão computados nos resultados da pessoa jurídica, correspondentes ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos.
> [...] (BRASIL, 1996).

Contudo, a pretexto de regulamentar a tributação do lucro auferido por empresas brasileiras, em virtude de suas participações societárias em empresas controladas ou coligadas no exterior, a IN 38/1996 extrapolou sua competência normativa, criando uma nova hipótese de incidência, qual seja, os lucros disponibilizados às empresas brasileiras ainda que não houvesse ato formal determinando sua efetiva transferência (Schoueri; Neto, 1998, p. 129).

De fato, e segundo ressalta Alberto Xavier (2010, p. 388), o objetivo da IN 38/1996 "consistiu em tentar compatibilizar o regime dos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249 [...] com o art. 43 do Código Tributário Nacional, diploma de força

hierarquicamente superior ao da lei ordinária". Porém, acabou violando o princípio da legalidade tributária, conforme observado por Luis Eduardo Schouri e Miguel Neto:

> Em sendo as instruções normativas atos administrativos veiculados no intuito de otimizar a aplicação da lei regulamentada, é sabido que não existe possibilidade jurídica de imposição de obrigação nova, dado o primado geral da legalidade, muito menos de instituição de exação nova, dado o primado específico da estrita legalidade tributária.
> Guardando em mente essa limitação, analisamos o texto da Lei nº 9.249/95 a qual, em nenhum momento, previu a tributação de 'lucros disponibilizados'. Consoante o acima aduzido, a lei regulamentada previa sim a tributação dos lucros auferidos no exterior por empresas brasileiras, mas absteve-se de prever a tributação de 'lucros disponibilizados'.
> Dessa forma, temos que a IN 38/96 criou uma nova exação tributária, *deslocando o aspecto temporal da hipótese de incidência* do imposto de renda para o momento da disponibilização dos lucros e não mais o momento de seu auferimento. Demonstra-se, portanto, a ilegalidade do mencionado dispositivo, contra a qual nos insurgimos desde sua edição. (SCHOUERI; NETO, 1998, p. 129).

Deste modo, a referida Instrução Normativa ampliou a insegurança jurídica, pois, na conclusão apresentada por Alberto Xavier, *in verbis*:

> [...] deu origem a uma situação de profunda ambiguidade e incerteza, pois, por um lado, recusava a aplicação do único sistema legal vigente (o da adição automática ao lucro líquido) e, por outro lado, criava um novo fato gerador – a 'disponibilização' do lucro – sem lei que o previsse. (XAVIER, 2010, p. 389)

Apesar da inconstitucionalidade e ilegalidade perpetradas pela Administração Pública, em 11 de dezembro de 1997 foi publicada a Lei n. 9.532 que afastou qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer quanto à sistemática de tributação da mera presunção de aquisição jurídica e econômica do lucro das empresas brasileiras. O art. 1º dessa norma estabeleceu que, *in verbis*:

> 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.
> [...] (BRASIL, 1997).

Da análise do art. 1º da Lei n. 9.532, observa-se facilmente que o Poder Executivo buscou legalizar o regime de tributação criado pela IN n. 38/96, haja vista que essa lei decorre da conversão da Medida Provisória n. 1.602, de 1997.

Nesse mesmo sentido entendeu Alberto Xavier (2010, p. 389), ao afirmar que "trata-se de alteração legislativa que, essencialmente, visou dar força de lei à regulamentação já constante da Instrução Normativa nº 38/96, que, inovadora e, portanto, ilegalmente, introduziu o conceito de 'disponibilização'".

Assim, segundo o novo regime previsto na Lei n. 9.532/97, os lucros seriam considerados disponibilizados para a pessoa jurídica brasileira em um dos dois momentos previstos (alíneas *a* e *b* do art. 1º, §1º).

No que importa ao presente trabalho, o fato gerador do imposto de renda foi escolhido pelo legislador como sendo o marco temporal do pagamento ou crédito dos valores, assim considerado quando ocorrer:

> [...] (i) o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil; (ii) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária; (iii) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; (iv) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior. (XAVIER, 2010, p. 391)

Novamente criticado pela doutrina, a exemplo de Alberto Xavier (2010, p. 391/392), "esse quadro normativo foi inteiramente reformulado com o advento do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35" (Filho, 2009, p. 306) que passou a considerar o lucro disponibilizado no momento em que auferidos pelas sociedades controladas ou coligadas sediadas no exterior, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda. Eis a redação do malferido art. 74 da MP 2.158:

> 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. (BRASIL, 2001).

Observa-se que o *caput* do artigo supra transcrito manteve as violações perpetradas pela revogada IN 38/96 quanto a tributação de lucros que foram "disponibilizados" às empresas brasileiras. Além disso, o parágrafo único criou uma disponibilização fictícia de todos os lucros apurados no exterior e ainda não

distribuídos aos sócios e acionistas brasileiros, em flagrante violação ao art. 43 do CTN (Xavier, 2010, p. 402).

Por fim, em 7 de outubro de 2002, foi editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil a Instrução Normativa n. 213/02 a pretexto de regulamentar a tributação de lucros prevista no art. 74 da MP 2.158/2001, cujo artigo 7º estabeleceu, *litteris*:

> 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 (BRASIL, 2002).

Esses dois atos normativos, art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 7º da Instrução Normativa 213/02 são o objeto do presente trabalho monográfico, que demonstrará, salvo melhor juízo, as inconstitucionalidades cometidas pelo Poder Executivo ao ignorar o conceito e o fato jurígeno do imposto sobre a renda, bem como os princípios da anterioridade e irretroatividade da legislação tributária.

É o que se demonstrará nos capítulos seguintes.

4 ANÁLISE DO ART. 74 DA MP 2.158-34/2001

O artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158, de 27 de julho de 2001, revigorou um regime que consiste em tributar empresas brasileiras por lucros auferidos por suas empresas controladas ou coligadas no exterior, cuja base do tributo será o montante apurado na data do fechamento do balanço patrimonial destas, independentemente da efetiva distribuição dos dividendos. Eis o disposto no art. 74:

> 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. (BRASIL, 2001, destaquei)

Não é despiciendo aduzir que o balanço, a que alude o supracitado art. 74 da MP 2.158/2001, é aquele elaborado no encerramento do período-base de incidência do imposto no país de domicílio da sociedade estrangeira, nos termos do magistério de Alberto Xavier, *litteris*:

> Já se discutiu se a expressão 'balanço no qual tiverem sido apurados', utilizada no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, se refere exclusivamente ao balanço de encerramento do período-base de incidência do imposto no país de domicílio da sociedade estrangeira, ou se, ao invés, a expressão em causa é suficientemente ampla para abranger todo e qualquer balanço, societário ou contábil, levantado no decurso daquele período, notadamente um balanço especial levantado para efeitos de determinação do valor do investimento de sociedade brasileira em sociedade controlada no exterior a ser aportado para a formação (ou aumento) do capital de uma nova sociedade também domiciliada no exterior. Na sistemática de tributação de lucros no exterior, torna-se necessário distinguir o momento no qual tais lucros devem ser adicionados ao lucro líquido da sociedade brasileira e o momento no qual eles devem ser, por esta, oferecidos à tributação, ou seja, o *momento da adição* e o *momento da tributação*. Enquanto o 'momento da tributação' é dado pela data do balanço de apuração da *sociedade brasileira*, o 'momento da adição' é dado pela data do balanço de apuração da *sociedade estrangeira*. (XAVIER, 2010, p. 414).

E continua o Professor, apontando outras razões pelas quais chega à conclusão externada, *verbis*:

> Ainda um outro argumento no mesmo sentido resulta do art. 6º, §3º, da Instrução Normativa nº 213, de 7 de outubro de 2002 – editada no sequência do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 –, segundo o qual a conversão em reais dos valores das demonstrações financeiras deve ser apurada com base na taxa de câmbio "na data do encerramento do período de apuração relativos às demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada". Ora, tal data corresponde à data do balanço fiscal e não a de balanços intermediários eventualmente levantados medio temporis. A referência expressa da lei (inciso I do §2º do art. 25 da Lei nº 9.249/95) a "exercícios fiscais" revela bem que o balanço de apuração é o balanço fiscal, ou seja, o balanço que se refere ao período-base de incidência de imposto no país de domicílio da sociedade estrangeira e não um balanço de efeitos meramente societários ou contábeis, como seria o caso de um balanço especial para avaliação de investimento com o fim de realizar operação de subscrição de capital. Um outro argumento, que aponta no mesmo sentido, consiste no princípio de remissão para a lei brasileira no que concerne à demonstração da apuração dos lucros, princípio esse constante do inciso I in fine do §2º do art. 25 da Lei nº 9.249/95, que expressamente determina que tal demonstração deve ser efetuada "segundo as normas da legislação brasileira". Ora, uma das normas fundamentais da legislação brasileira no que concerne à demonstração da apuração dos lucros é a que respeita à sua periodicidade e que faz coincidir o período de apuração do lucro com o período de incidência do imposto, ou seja, faz coincidir o balanço fiscal com o exercício fiscal. Aos argumentos de caráter literal atrás referidos acresce ainda o argumento lógico-racional, pois o espírito de lei é de que a adição do lucro de origem externa seja realizada ao lucro líquido da sociedade brasileira também uma só vez por ano e não tantas vezes quanto os balanços de finalidades meramente contábeis ou societárias eventualmente levantados pela sociedade estrangeira ao longo do exercício fiscal. Finalmente, um argumento sistemático para corroborar a interpretação aqui sustentada segundo o qual o balanço relevante para efeitos de adição é o balanço fiscal, resulta de que é nesse balanço que deve ser apurado o imposto estrangeiro, que pode ser compensado com o imposto brasileiro, nos termos do art. 26 da mesma Lei nº 9.249/95. (XAVIER, 2010, pp 414/415).

A questão que se põe consiste, portanto, em saber se a Medida Provisória poderia considerar os lucros da empresa estrangeira como renda da empresa nacional tão somente com a apuração de tais lucros no balanço daquela, ainda que não tenham sido distribuídos ou mesmo se isto seria possível. Ademais, impõe-se averiguar se poderia a Medida Provisória atingir, com essa nova sistemática, fatos aperfeiçoados em exercícios anteriores à sua edição.

4.1 DA INEXISTÊNCIA DE AQUISIÇÃO DE DISPONIBILIDADE JURÍDICA SOBRE O LUCRO AUFERIDO PELAS EMPRESAS ESTRANGEIRAS

O referido art. 74 da MP 2.158/2001 (Brasil, 2001) determinou a tributação da ficção de *disponibilidade* econômica de renda, sendo que não há efetivo

recebimento de dinheiro ou valores pela investidora brasileira. Sequer há disponibilidade jurídica, já que, na data do balanço da empresa investida, a empresa nacional ainda não possui um crédito que, a seu exclusivo critério, possa ser utilizado ou sacado.

Nesse sentido, cumpre observar, *mutatis mutandis*, a lição de Hugo de Brito Machado:

> [...] é razoável considerar-se desprovida de validade jurídica a exigência de imposto de renda de pessoa física dos sócios de empresas relativamente ao lucro destas que não foi distribuído. O art. 35 da Lei n. 7.713/88, no que tributava como renda da pessoa física o que não era disponibilidade econômica, nem jurídica, ultrapassava o âmbito desse imposto, pelo que era inconstitucional. [...]
> Recorde-se que a disponibilidade econômica é adquirida com o efetivo recebimento da renda. É a disponibilidade de fato, efetiva. Já a disponibilidade jurídica ocorre com o crédito, à disposição do sócio, de sua parte no lucro da pessoa jurídica. Disponibilidade sem qualquer obstáculo. Se o sócio, para haver essa participação, precisa acionar a pessoa jurídica, então na verdade não tem ele a disponibilidade. (MACHADO, 2001, pp. 263/264).

Frise-se que o fato gerador do imposto de renda necessariamente deve corresponder à descrição do que seja renda, admitindo o Supremo Tribunal Federal a adoção do previsto no art. 43 do CTN (Brasil, 1966), em face do art. 146 da CF/88 (Brasil, Constituição, 1988).

Assim, nos termos do art. 43 do CTN (Brasil, 1966) e conforme exposto no item 1.3 deste trabalho, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, sob pena de instituírem-se tributos sobre uma ficção legal, economicamente existente, mas desprovida de efeitos jurídicos. Quanto ao termo "ficção legal", cumpre observar a valiosa lição Augusto Becker, *in verbis*:

> A regra jurídica cria uma *presunção legal* quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a *certeza jurídica* da existência do fato desconhecido cuja existência é *provável* em virtude da correlação natural da existência entre êstes dois fatores.
> A regra jurídica cria uma *ficção legal* quando, baseando-se no fato reconhecido cuja existência é certa, impõe a *certeza jurídica* da existência do fato desconhecido cuja existência é *improvável* (ou falsa) porque *falta* correlação natural de existência entre estes dois fatos. (BECKER, 1972, p. 464).

Desta forma, não basta existir a renda, é imperioso que esta esteja disponível para o contribuinte, ou seja, para as empresas brasileiras controladoras

ou coligadas às estrangeiras. Caso contrário, haverá a tributação de um fato de *existência improvável* (Becker, 1972) – distribuição dos dividendos, por exemplo. Assim, renda indisponível não é fato gerador do imposto.

Sobre o ponto, é salutar a lição de Luis Eduardo e Miguel Neto, infra:

> Seguindo na delimitação do momento em que surge a disponibilidade tributável, Alcides Jorge Costa conclui, a partir da lição de Rubens Gomes de Sousa, que '*a disponibilidade ocorre quando se verifica a obtenção do rendimento ou ganho de capital*', que, se exige um fluxo monetário, importa, pelo menos, sua realização, i.e., um acréscimo patrimonial [citando Costa, Alcides Jorge. Conceito de Renda Tributável"]. São palavras de Rubens [Sousa, Rubens Gomes. Pareceres 3 – Imposto de Renda]:
> '[...] A aquisição de 'disponibilidade econômica' corresponde ao que os economistas chamam 'separação' de renda: é a sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores (RIR, art. 498).
> A aquisição de 'disponibilidade jurídica' corresponde ao que os economistas chamam de realização de renda: é o caso em que embora o rendimento ainda não esteja 'economicamente disponível' (isto é, efetivamente percebido), entretanto o beneficiário já tenha título hábil para percebê-lo (RIR, art. 95, § 1º). (SCHOUERI; NETO, 1998, p. 119).

Também quanto à diferenciação entre a disponibilidade econômica e jurídica, assevera Bulhões Pedreira que:

> [...] disponibilidade econômica é o poder de dispor efetivo e atual, de quem tem a posse direta da renda. Em regra, a renda consiste em moeda, quem aufere renda adquire dinheiro, que é domínio de moeda; e o fato que caracteriza a aquisição da disponibilidade econômica da renda é a aquisição da posse de moeda [...]
> [...] disponibilidade jurídica [...] é a presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor de renda. A disponibilidade é virtual quando já ocorreram todas as condições necessárias para que se torne efetiva [...] (PEDREIRA, 1979, pp. 196/197).

Inequívoco, portanto, que a suposta ocorrência do fato gerador do imposto de renda criada pelo referido art. 74 da MP 2.158/2001 (Brasil, 2001), consistente na ficção de disponibilidade econômica e jurídica dos lucros auferidos pelas empresas investidas, é, *data venia*, inconstitucional, por violar o princípio da legalidade.

Confira-se, sobre a questão, o entendimento de Lima Gonçalves, *in verbis*:

> [...] Com habitual lucidez – de quem não perde a visão da floresta ao olhar para a árvore – Pontes de Miranda demonstra que, afora a questão da probabilidade, tanto a ficção quanto a presunção absoluta pretendem ter por ocorrido – o fato imponível, que ele denomina 'suporte fático' – algo que não ocorreu (ficção) ou que pode ter ocorrido (presunção).

> Demonstra, assim, que esses artifícios legais suprimem a etapa da verificação da ocorrência do fato imponível. Ao afirmar que a ficção 'enche de artificial o suporte fático', comprova o que vimos sinalizando: a ficção e a presunção absoluta desprezam o fenômeno da subsunção normativa. E isso é inadmissível em matéria tributária [...]. (GONÇALVES, 1997, pp. 140/141).

De maneira mais exemplificativa, é a lição de Paulo Ayres Barreto, ao se debruçar sobre a questão:

> [...] Com efeito, admitir pudesse o legislador infraconstitucional socorrer-se de ficções e presunções absolutas para erigir hipóteses de incidência tributária, conotando o fato jurídico tributário ou a relação jurídica dele decorrente, significaria, inexoravelmente, propugnar a inexistência de uma rígida discriminação de competência – vale dizer, que se pudesse prever a incidência de tributo sobre o fato 'A' porque fictamente o legislador atribui a ele a condição de fato 'B', sendo a competência para instituir tributos sobre os fatos 'A' e 'B' de entes políticos distintos. Proceder nessa conformidade é fazer tabula rasa dos princípios da legalidade, da tipicidade da tributação e da capacidade contributiva [...] (BARRETO, 2001, pp. 143/144)

Deste modo, conclui-se que a disponibilidade a que se refere a hipótese de incidência do imposto de renda (art. 43 do CTN) ocorre em dois momentos: (i) quando "ocorre a transferência da riqueza ao contribuinte" (Schoueri; Neto, 1998, p. 121); ou (ii) ao patrimônio deste seja acrescido "como um título jurídico que o torne detentor de um direito de se apropriar daquele rendimento no momento que lhe aprouver" (Schoueri; Neto, 1998, pp. 121/122).

Assim, *data maxima venia*, é inconstitucional o regime previsto no art. 74 da MP, já que nele "taxam-se imediatamente, como se distribuídos fossem, lucros acumulados no exterior, ainda que destinados a reinvestimentos no próprio negócio ou em outras atividades" (Xavier, 2012, p. 38).

4.2 DA DISTINÇÃO ENTRE OS PATRIMÔNIOS DAS SOCIEDADES INVESTIDAS E INVESTIDORAS

Ademais, a legislação brasileira, bem como as normas estrangeiras, faz clara separação entre os acervos da sociedade investidora e da investida. Impõe àquela o dever de, enquanto sócia, agir no interesse social. Nesse sentido, Modesto Carvalhosa afirma que "não pode haver confusão de patrimônios entre controladora e controlada. E que não pode haver, sobretudo, manipulação do patrimônio desta a favor daquela" (Carvalhosa, 1998, p. 38).

Egberto Lacerda Teixeira e José Alexandre Tavares Guerreiro são do mesmo sentir, assinalando que:

> Inegavelmente, o controle implica em subordinação, pelo menos do ponto de vista jurídico. Mas as relações que se estabelecem entre controladora e controlada, por maior dependência que traduzam, não têm o condão de sacrificar o interesse particular da controlada às conveniências operacionais ou financeiras da controladora. Em outras palavras, esta última tem, em relação àquela, uma predominância limitada por determinados parâmetros definidos em lei. Com efeito, a influência da controladora sofre restrições do abuso de poder. (TEXEIRA; GUERREIRO, 1979, p. 698).

Essa obrigação de separação do patrimônio está determinada na própria Lei n. 6.404 (Brasil, 1976), no parágrafo único do art. 116, segundo o qual: "(o) acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar seu objeto e cumprir sua função social", e, caso assim não o faça, responderá pelos danos que causar à controlada (art. 246 da Lei n. 6.404).

Todas essas previsões legais decorrem do fato de que as empresas investidas e as investidoras são pessoas jurídicas diferentes e independentes, com patrimônios distintos e que não se confundem.

Deste modo, o simples fato de as empresas estrangeiras auferirem lucros não permite afirmar que esses lucros automaticamente pertencem à empresa brasileira, já que dependem de ato jurídico formal da sociedade que detém o benefício econômico.

Mais ainda, a legislação societária prevê situações em que os lucros da empresa têm de ser necessariamente destinados a fins próprios e específicos, impedindo, assim, sua distribuição à investidora. É o caso, por exemplo, de previsões de perdas, em face de problemas trabalhistas, contingências fiscais ou, ainda, provisões para possíveis indenizações resultantes de relações com consumidores, conforme previsto nos artigos 193 a 195 da Lei n. 6.404 (Brasil, 1976).

Com essas observações, é evidente que somente é tributável aquela parcela de lucro efetivamente distribuído aos acionistas, no presente trabalho considerados como as empresas brasileiras investidoras. Esse foi, também, o entendimento do Ministro Otácvio Galloti, ao analisar a constitucionalidade da Lei n. 7.713/88, *in verbis*:

> [...] não pode haver imposto sobre renda alheia e, com relação aos acionistas, pelo menos enquanto não se faz a destinação do lucro, esse imposto incide sobre renda alheia, isto é, sobre a da sociedade anônima, não podendo, penso eu, também se pretender a desconsideração de personalidade jurídica, numa hipótese onde não se cogita da prática de fraude tributária. (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 1995)

No referido julgado, o Ministro Marco Aurélio, relator, destacou que "impossível é dizer da aquisição da disponibilidade jurídica pelos acionistas com a simples apuração, e na data respectiva, do lucro líquido pelas pessoas jurídicas" (Brasil, Supremo Tribunal Federal, 1995).

Portanto, mostra-se, salvo melhor juízo, igualmente inconstitucional o referido art. 74 da MP 2.158/2001 (Brasil, 2001) ao equiparar o lucro da empresa no exterior ao lucro da empresa no Brasil (fatos absolutamente distintos), contrariando normas societárias que determinam sua inafastável separação, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal.

4.3 DA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE

Além dos diversos equívocos já apontados, o art. 74 da MP 2.158/2001, especificamente seu parágrafo único, seria igualmente inconstitucional, por violar os princípios da irretroatividade e da anterioridade, os quais foram abordados no item 1.4.2 deste trabalho. Veja-se a dicção do parágrafo:

> Parágrafo único. Os **lucros apurados por controlada ou coligada** no exterior **<u>até 31 de dezembro de 2001</u>** 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. (Brasil, 2001, destaquei).

A mera leitura do dispositivo demonstra que este busca estender seus efeitos jurídicos sobre fatos passados, o que é incompatível com nosso sistema constitucional tributário, pois, nos termos postos por Geraldo Ataliba:

> [...] [h]á um limite constitucional intransponível à discrição do legislador, na fixação do aspecto temporal (do fato gerador dos tributos): não pode ser anterior (completo acontecimento) do fato. Isto violaria o princípio da irretroatividade da lei (art. 150, III, a) (ATALIBA, 2010, 95).

Não é difícil a constatação de que o malfadado parágrafo único do art. 74 em apreço esbarra nos primados constitucionais da irretroatividade e da anterioridade, já que busca tributar fatos jurígenos ocorridos em momento anterior à edição da MP 2.158/2001 (Brasil, 2001).

Frise-se que, antes do advento dessa norma, o fato de uma controlada ou coligada estrangeira apurar lucro em seu balanço não era alcançado pelo Imposto de Renda devido pela correlata sociedade nacional, tendo em vista que a *disponibilização* desse lucro era ínsita à imposição lastreada na Lei 9.532/97 (Brasil, 1997).

Exatamente nesse sentido são os ensinamentos de Alberto Xavier, *litteris*:

> Ora, destes preceitos resulta que a mera *apuração* do lucro no balanço não era considerada fato gerador pela Lei antiga, pois muito embora fosse, em alguns casos, necessária à sua ocorrência, *nunca era suficiente*, pois a tributação não existia antes do momento, necessariamente ulterior, da *disponibilização*.
> Por outro lado, em face do art. 116, sendo a disponibilização uma situação jurídica, é evidente que ela não se encontra definitivamente constituída no momento da mera apuração do lucro no balanço, pois pressupõe um ato lógica e cronologicamente posterior de transferência do patrimônio da sociedade para o do sócio.
> Dúvidas não podem, pois, subsistir de que a apuração do lucro não era considerada fato gerador em face da lei anterior, pelo que a exigência efetuada por lei nova quanto a fatos ocorridos no passado, que não eram então fatos geradores, caracteriza ostensiva e clara retroatividade inconstitucional. (XAVIER, 2010, p. 416).

Além da violação à irretroatividade, ante a pretensão de se atingir lucros meramente apurados antes que a Medida Provisória fosse editada, tem-se que o referido parágrafo único é, salvo melhor análise, inconstitucional em toda a sua extensão, uma vez que os lucros meramente apurados no lapso que compreende o advento da Medida Provisória n. 2.158/01 e o dia 31.12.2001 – prazo estipulado no parágrafo único –, também não podem desencadear a aplicação dessa norma, em decorrência do Princípio da Anterioridade.

Com efeito, a alínea “b” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal (Brasil, Constituição, 1988) impossibilita a “cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, o que bastaria para atestar a inconstitucionalidade da malferido parágrafo único do art. 74. Nesse sentido, é o posicionamento de Luciano Amaro:

> Só a apressada leitura da Constituição, que vedava a 'cobrança' de tributo no mesmo exercício de sua criação ou aumento, poderia aceitar que bastaria, para respeitar o princípio, que o momento da arrecadação ou pagamento do tributo criado ou aumentado fosse descolado para o exercício seguinte, podendo ser atingidos os fatos ocorridos no próprio exercício de edição da lei. (AMARO, 2010, p. 153).

Atualmente, inexistem dúvidas de que o constituinte, no preceito a que se aludiu acima, *minus dixit quam voluit*, sendo certo que o que se extrai do princípio é que a lei que institui ou aumenta um tributo – e, por óbvio, também a que cria nova hipótese de incidência – apenas pode ser aplicada aos exercícios que se iniciem após a sua edição.

Significa afirmar que é defeso tributar os lucros de controladas ou coligadas no exterior que foram apurados até 31.12.2001 – sem que tenham sido disponibilizados aos sócios nacionais –, sendo que o fato de os lucros serem tidos por disponibilizados unicamente em 31.12.2002 não afasta a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 74.

Isso porque o princípio da anterioridade obsta tanto a cobrança no exercício financeiro da edição da norma como afasta a possibilidade serem levados em consideração os fatos ocorridos no mesmo exercício da publicação da norma. Essa é a lição de Amaro, *in verbis*:

> Estamos, agora, cuidando do princípio da anterioridade, que, com poucas exceções, pede lei de exercício anterior para gravar fatos ocorridos em dado exercício. Portanto, no caso de fato gerador cuja realização se ponha ao longo de um período de tempo, o princípio da anterioridade reclama lei anterior ao exercício financeiro em que tenha início esse período. Se o início do período de formação do fato gerador coincide com o início do exercício financeiro (1º de janeiro do ano X), o princípio da irretroatividade leva, praticamente, ao mesmo resultado que o da anterioridade: o primeiro reclamaria lei em vigor no dia 1º de janeiro do ano X; o segundo exigiria lei editada até 31 de dezembro do ano X-1. (AMARO, 2010, p. 151).

Assim, mostra-se, *data maxima venia,* inconstitucional o regime de tributação criado pelo malferido parágrafo único da MP 2.158/2001 (Brasil, 2001), por violar, a um só tempo, os princípios da anterioridade e irretroatividade na legislação tributária.

5 INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 213/2002 DA SRFB. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADES

A despeito da constitucionalidade, ou não, do art. 74, *caput* e parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, a Administração Pública, a pretexto de disciplinar a forma de apuração do lucro auferido por controlada ou coligada no exterior, editou a Instrução Normativa n. 213/02 da Secretaria da Receita Federal do Brasil, cujo art. 7º previu como tributáveis o resultado positivo da equivalência patrimonial. Eis o teor desse dispositivo:

> 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. (BRASIL, 2002)

No entanto, ao assim proceder, o Poder Executivo exorbitou sua competência e acabou criando uma nova hipótese de incidência para o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, cujos fatos econômicos geradores da obrigação tributária foram taxativamente previstos no art. 43 do CTN, citado e analisado no primeiro capítulo da seção secundária.

5.1 O MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ALARGAMENTO DA PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE

A Instrução Normativa n. 213/2002 (Brasil, 2002) estabeleceu dois regimes jurídicos diferentes para identificação e tributação dos lucros auferidos por empresas brasileiras em razão de investimentos em sociedades empresárias controladas ou coligadas no exterior. Segundo Alberto Xavier, a legislação criou as seguintes situações:

> [...] (i) quanto aos investimentos avaliados pelo custo de aquisição, os lucros deles decorrentes são tributáveis no Brasil quando disponibilizados pela investida domiciliada no exterior, mediante pagamento ou crédito (art. 8º); e (ii) quanto aos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial, o respectivo resutaldo positivo deverá ser considerado no

> balanço levantado em 31 de dezembro do ana-calendário para fins de determinaçaõ do lucro real [...] (XAVIER, 2010, p. 430).

A problemática traziada pela IN 213/2002 está assentada no segundo regime: tributação do resultado positivo obtido através da aplicação do método da equivalência patrimonial nas empresas brasileiras que investiram em empresas estrangeiras. E consiste em saber se é possível "tributar a totalidade do resultado de equivalência patrimonial contabilizado" (Xavier, 2010, p. 430).

Contudo, antes de adentrar ao cerne da questão, cumpre definir que método de equivalência patrimonial é o "método de patrimônio líquido ou *equity method*, constado do art. 248, I, da Lei n. 6.404/76, e consiste na avaliação dos investimentos relevantes de uma sociedade em sociedades coligadas ou controlados" (Xavier, 2010, p. 404). Referido art. 248 possui a seguinte redação:

> Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
> I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas. (BRASIL, 1976).

Assim, o método de avaliação por equivalência patrimonial tem por objetivo refletir contabilmente o valor do investimento relevante de uma empresa em sua coligada ou controlada. Esse é o ensinamento de Alberto Xavier, *in verbis*:

> A figura da equivalência patrimonial destina-se essencialmente a que o balanço das sociedades, para fins societários, reflita contabilmente o valor dos investimentos pelo valor que tem a cada momento nas sociedades investidas e não meramente pelo custo original pelo qual foram adquiridas.
> [...]
> O método de equivalência patrimonial é um simples método da *avaliação do investimento* para efeitos societários, conforme resulta da formulação literal do art. 248 da Lei nº 6.404/76, avaliação esta que não tem caráter definitivo, flutuando ao longo do tempo no sentido ascendente ou descendente, conforme os resultados das empresas participadas. (XAVIER, 2010, p. 406).

Com essas considerações, tomam-se por base dois fatores: o percentual da participação societária e o patrimônio líquido da empresa investida. Deste modo, o valor da participação da empresa "A", que detém 50% das quotas da empresa "B", cujo patrimônio líquido seja R$ 100,00, será de R$ 50,00. Se, decorrido um ano, o

patrimônio líquido da empresa “B” tiver aumentado para R$ 200,00, a empresa “A”, que detém 50% de suas quotas, terá agora R$ 100,00 de investimento, tendo reconhecido uma variação positiva da equivalência patrimonial de R$ 50,00.

Ocorre que esta variação sofre influência e é majorada em virtude de diversos outros fatores, além do lucro auferido por estas.

Um dos mais evidentes e relevantes fatores para o caso de empresas controladas e coligadas no exterior é a variação cambial do investimento que pode implicar num resultado positivo altíssimo, sem que tenha havido qualquer lucro gerado nas controladas ou coligadas no exterior.

Esse fato deve ser levado em consideração, pois a legislação determina que deverá haver a conversão do capital investido em moeda estrangeira para a moeda nacional (Xavier, 2010, p. 433) para fins de tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial. Quanto à questão, cumpre observar o entendimento, novamente, de Alberto Xavier, *litteris*:

> No que concerne aos rendimentos e ganhos de capital auferidos no exercício de uma atividade direta, o inciso I do § 1º do art. 25 [da Lei n. 9.249/95] determina que ‘serão convertidos em reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil’, data esta que naturalmente é aquela pela qual as regras jurídicas brasileiras consideram o rendimento auferido.
> [...]
> Como os rendimentos, ganhos de capital e lucros são componentes positivos dos resultados da pessoa jurídica brasileira, a eles se incorporam definitivamente ‘em reais’, por cômputo ou inclusão, à taxa de câmbio vigente na data em que foram auferidos.
> A partir desse momento, tornam-se irrelevantes as flutuações de valor da moeda estrangeira [...] (XAVIER, 2010, p. 433)

Veja-se, como exemplo, uma empresa brasileira que detinha, no ano de 2001, o equivalente a US$ 10 milhões em investimento em empresa controlada no exterior, a uma cotação aproximada de R$ 2,30 por dólar. O investimento, auferido em reais, seria de R$ 23 milhões. Supondo-se que, após um ano, as atividades da controlada não tenham gerado lucro algum, o investimento em dólares americanos seria o mesmo, US$10 milhões, mas o seu resultado em reais, considerando-se uma cotação aproximada de R$ 3,50 por dólar, seria de R$ 35 milhões, com um resultado positivo de equivalência patrimonial, na empresa brasileira, de R$ 12 milhões, em relação ao fechamento de seu último balanço.

Levando-se em conta a norma introduzida pelo art. 7º da IN 213/02, que determina a incidência de imposto de renda sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial, as empresas brasileiras deveriam incluir no seu lucro tributável, considerando o exemplo acima, R$ 12 milhões, supostamente referentes ao lucro de suas controladas ou coligadas, sendo que sequer houve apuração de lucro no exterior.

Ocorre que a tributação desses resultados não está prevista na MP 2.158-35/01 (Brasil, 2001), que apenas determinou a tributação dos lucros auferidos pelas controladas e coligadas no exterior. Há, então, evidente alargamento, por meio de instrução normativa, do campo de incidência tributária previsto por lei. Nesse sentido, cita-se a conclusão de Xavier:

> Por outras palavras, o método de equivalência patrimonial pode revelar, para efeitos de avaliação, um aumento do patrimônio dos sócios, mas o que de modo algum revela é, para efeitos de tributação, a aquisição pelo sócio da disponibilidade da renda própria das sociedades controladas e coligadas enquanto não ocorrer um ato jurídico de transferência patrimonial efetiva, a título de lucro distribuído. (XAVIER, 2010, p. 406).

No entanto, cumpre salientar que seria possível manter a aplicação do disposto no referido art. 7º da IN 213/2002, na seguinte hipótese, prevista por Alberto Xavier, *in verbis*:

> Sendo assim, a única forma de compatibilizar o disposto no art. 7º da Instrução Normativa nº 213/02 com o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/01 (mas sem com isto admitir legitimidade constitucional da tributação automática nele prevista) é considerar que *apenas seria tributável a receita de equivalência patrimonial que corresponder a aumento do patrimônio líquido da coligada e controlada em decorrência da apuração de lucro líquido no período*, pois é apenas esta parcela que reflete o conceito de lucro da sociedade estrangeira. (XAVIER, 2010, p. 431).

Assim, salvo a situação supratranscrita, seria, *data venia*, inconstitucional e ilegal a Instrução Normativa n. 213/02 que excedeu a mera regulamentação da MP 2.158/2001 (Brasil, 2001) e criou uma nova hipótese de incidência do imposto sobre a renda.

5.2 A LEGISLAÇÃO EXPRESSAMENTE EXCLUI O RESULTADO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DO LUCRO TRIBUTÁVEL. ART. 25 DA LEI 9.249/95

Ademais, o art. 25 da Lei n. 9.249/95, referido pelo *caput* do art. 74 da MP 2.158/2001, expressamente exclui o resultado da equivalência patrimonial do lucro tributável, *in verbis*:

> 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)
> [...]
> § 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. (BRASIL, 1995).

O tratamento vigente, quanto ao IRPJ, é aquele previsto no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, abordado no primeiro capítulo da seção secundária – que, ao dispor sobre os investimentos em sociedades controladas ou coligadas avaliados pelo método de equivalência patrimonial, determina sua não tributação.

Nesse mesmo sentido o art. 2º, § 1º, "c", 1, da Lei n. 7.689/88, que exclui o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de incidência da CSSL. Eis o teor do dispositivo:

> Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.
> §1º Para efeito do disposto neste artigo: [...]
> c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: [...]
> 1. **exclusão** do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido. (BRASIL, 1988, destaquei)

Portanto, a MP n. 2.158-35/01, segundo seus estritos termos, (i) visou tributar apenas lucros, não o resultado positivo de equivalência patrimonial; e (ii) não alterou a redação do art. 25 da Lei n. 9.249/95, mantendo, assim, a exclusão da tributação para o resultado positivo de equivalência patrimonial do investimento (Xavier, 2010, p. 431).

5.3 A SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL JÁ RECONHECEU A IMPOSSIBILIDADE DE SE TRIBUTAR A EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Por fim, é importante ressaltar que a própria Secretaria da Receita Federal, por meio da Superintendência da 9ª Região Fiscal – Consulta Fiscal SRRF/9ª RF/DISIT n. 54/2003, confirmou o entendimento quanto à impossibilidade de se tributar a equivalência patrimonial.

De fato, reconheceu a SRFB que, *litteris*:

> [...] o ajuste do investimento em função da equivalência patrimonial não é ditada apenas pelos lucros, rendimentos e ganhos de capital, mas pode, sim, ocorrer em função de outros eventos...", razão pela qual, "quando houver ajuste do investimento pela equivalência com base em outro evento que não o auferimento de lucros, rendimentos e ganhos de capital no exterior, e a variação cambial do investimento seria um exemplo, esse valor deve receber o tratamento previsto no art. 389, §1º do RIR/1999, ou seja, deve ser excluído do lucro líquido contábil para apuração do lucro real. (BRASIL, 2003).

Sobre essa consulta, asseverou Alberto Xavier que:

> Bem andou, pois, a Administração fiscal quando, em soluções de consultas individuais, reconheceu que 'a contrapartida de ajustes do valor do investimento em sociedade estrangeiras, coligadas ou controladas, que não funcionem no país, decorrente de variação cambial, não será computada na determinação do lucro real' [citando as Consultas da 9ª R.F. ns. 54 e 55, de 7 de abril de 2003, e 2ª R.F. n. 46, de 10 de novembro de 2003].
> Estes pronunciamentos apenas confirmam a ausência de base legal que ampare a tributação da variação cambial de investimento no exterior, ausência essa que veio a ser confirmada pela edição das Medidas Provisórias ns. 135/03 e 232/04. (XAVIER, 2010, p. 461)

Muito embora positivo, o entendimento manifestado em consulta fiscal somente alcança o contribuinte que a formulou, não impedindo a fiscalização de proceder ao lançamento fiscal baseado na referida Instrução Normativa.

5.4 PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. ILEGALIDADE DA IN 213/2002

Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o recurso especial n. 990.313, assentou que "é verdade concebida que ato infralegal não pode

restringir, ampliar ou alterar direitos decorrentes de lei. A lei é que estabelece as diretrizes para a atuação administrativa-normativa regulamentar" (Brasil, Superior Tribunal de Justiça, 2008). Ou seja:

> [...] o ato administrativo, no Estado Democrático de Direito, está subordinado ao princípio da legalidade (CF/88, arts. 5º, II, 37, caput, 84, IV), o que equivale a assentar que a Administração só pode atuar de acordo com o que a lei determina. Desta sorte, ao expedir um ato que tem por finalidade regulamentar a lei (decreto, regulamento, instrução, portaria, etc.), não pode a Administração inovar na ordem jurídica, impondo obrigações ou limitações a direitos de terceiros. (BRASIL, SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2006).

Além disso, cumpre salientar que a jurisprudência vem reconhecendo a ilegalidade do disposto na IN n. 213/2002 (Brasil, 2002), como demonstram os seguintes trechos de acórdãos proferidos pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

> 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 RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. CTN, ART. 43, CAPUT E § 2º. MP Nº 2.158-35/2001, ART. 74. INSTRUÇÃO NORMATIVA N° 213/2002, ART. 7º, § 1º. [...] 5. O art. 7º, § 1º, da IN nº 213/2002, da SRF, que determina a adição, à base de cálculo do IR e da CSL, dos resultados positivos da equivalência patrimonial em investimentos no exterior, não está determinando a incidência de IR e CSL somente sobre os lucros, mas atingindo investimentos ainda não realizados, em nítido descompasso com o art. 74 da MP nº 2.158-35. (BRASIL, 2004).
>
> TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. CTN, ART. 43, CAPUT E § 2º. INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL N° 213/2002, ART. 7º, PARÁGRAFO 1º.
> [...] 3. O art. 7º, § 1º, da IN nº 213/2002, da SRF, que determina a adição, à base de cálculo do IR e da CSL, dos resultados positivos da equivalência patrimonial em investimentos no exterior, não está determinando a incidência de IR e CSL somente sobre os lucros, mas atingindo investimentos ainda não realizados, em nítido descompasso com a legislação.
> 4. Apelação e remessa oficial improvidas. (BRASIL, 2007).

Anote-se, por fim, que tal entendimento foi recentemente adotado pelo Superior Tribunal de Justiça por ocasião do julgamento do Recurso Especial n. 1.211.882 / RJ, conforme se lê:

> 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 Documento: 1026262 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 14/04/2011 Página 1 de 27 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. (BRASIL, 2011).

Em relação a esse último julgado, cumpre salientar o posicionamento do Eminente Ministro Castro Meira, ao proferir voto vista, *in verbis*:

> Portanto, a IN 213/2002, ao determinar que o balanço patrimonial positivo da empresa controlada ou coligada no estrangeiro seja adicionado ao lucro líquido da controladora no Brasil para efeito de determinação do lucro real do período, viola o princípio da legalidade, extrapolando o conteúdo da norma regulamentada, especificamente o art. 25 da Lei 9.249/95.
> Por fim, o §6º da Lei 9.249/95 não infirma as conclusões aqui adotadas.
> Com efeito, o dispositivo em tela determinar que 'os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método de equivalência patrimonial, continuarão a ter tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º'.
> A 'legislação vigente' a que se refere a norma, expressamente, veda a utilização do método da equivalência patrimonial para determinação do lucro real da empresa controladora ou coligada no Brasil. (BRASIL, 2011).

Assim, não restam dúvidas quanto à inaplicabilidade da IN 213/2002 com relação à pretensão de se tributar o resultado positivo da equivalência patrimonial das empresas brasileiras em virtude de investimentos em sociedade controladas e coligadas no exterior.

6 CONCLUSÃO

O presente trabalho monográfico não teve a pretensão de exaurir a questão quanto à tributação das empresas brasileiras em virtude de lucros auferidos por empresas estrangeiras com as quais possuem vínculo de controle ou coligação.

Diversas questões poderiam ter sido abordadas e outras tantas envolveriam debates mais amplos e profundos. Contudo, em razão da consciente limitação e do restrito objetivo desse trabalho, esses debates foram relegados a um momento futuro.

Nesse diapasão, considerando o tema específico abordado, foi percorrido o histórico da tributação da renda no Brasil, enfatizada as origens e os vários ensaios legislativos da tributação das sociedades brasileiras em virtude de lucros auferidos, mas não disponibilizados, por empresas investidas que exercem suas atividades econômicas no exterior.

Após abordar dinamicamente o conceito do termo “renda” e o seu significado adotado para fins de tributação, foi realizada uma diferenciação entre hipótese de incidência tributária e fato jurídico, ou jurígeno, haja vista que, atualmente, muitos doutrinadores, professores e alunos interpretam as duas expressões como sinônimas, equívoco afastado nesse trabalho.

Abordados alguns princípios, demonstrou-se que a Medida Provisória n. 2.158/2001 inovou no sistema jurídico de tributação da renda, ao determinar a incidência de uma exação sobre um fato jurígeno fictício, em manifesta afronta ao art. 43 do CTN.

Não obstante, evidenciou-se que a referida Medida Provisória ignorou solenemente as distinções entre os patrimônios das empresas investidoras e das empresas investidas, ao determinar a imediata tributação dos lucros, desconsiderando, ainda, que a legislação brasileira impõe alguns óbices legais à distribuição desses montantes aos sócios, situações que impediriam a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Além disso, restou atestado que também a Instrução Normativa n. 213/2002 da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que regulamenta a MP 2.158/2001, é inconstitucional e ilegal, pois exorbitou a delimitação legal da matéria que se propôs a regulamentar, criando, em verdade, uma nova base de cálculo do imposto de renda: a tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial.

Tal método de apuração de patrimônio, contudo, não tem o viés de verificar o lucro da empresa investidora para fins de tributação. Pelo contrário, trata-se de um método que visa, exclusivamente, quantificar o valor patrimonial dos investimentos da empresa em um determinado período no tempo para fins unicamente societários.

Essa conclusão, conforme exposto no capítulo 5 da seção secundária, é a mesma apresentada pelos tribunais pátrios pesquisados, tendo sido destacado o posicionamento recente do Superior Tribunal de Justiça que, expressamente, declarou a ilegalidade da Instrução Normativa n. 213/2002.

Todo esse percurso nos levou à conclusão de que, salvo melhor juízo, o Poder Executivo e a Receita Federal buscaram, de maneira tortuosa, a tributação dos investimentos das sociedades brasileiras em empresas estrangeiras, intitulando essa cobrança como imposto sobre a renda, em afronta aos ditames Constitucionais e às disposições do Código Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo: Saraiva, 16ª Ed., 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, São Paulo: 6ª ed., Malheiros, 2010.

AURÉLIO. **Dicionário Aurélio de língua portuguesa**. Curitiba: Positivo, 5ª ed., 2010.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 5ª ed., 2012.

BALEEIRO, Aliomar: **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 11ª ed., 1999.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 1972.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao34.htm>. Acesso em: 04 de outubro de 2012

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 04 de outubro de 2012.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 2.397, de 22 de dezembro de 1987**. Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. Brasília, 1987. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2397.htm>. Acesso em: 24 de setembro 2012.

BRASIL. **Instrução Normativa n. 36, de 27 de julho de 1996**. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/Ant2001/Ant1997/1996/insrf03896htm>. Acesso em 24 de setembro de 2012.

BRASIL. **Instrução Normativa n. 213, de 7 de outubro de 2002**. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Brasília, 2002. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2002/in2132002.htm>. Acesso em 25 de setembro de 2012.

BRASIL. **Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922**. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercicio de 1923. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em: 04 de outubro de 2012.

BRASIL, **Lei n. 4.783, de 31 de dezembro de 1923**. Inclue dispositvos na lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que orça a receita geral da Republica para o exercicio de 1924. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1901-1929/L4783.htm>. Acesso em: 04 de outubro de 2012.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – denominado Códito Tributário Nacional.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 26 de setembro de 2012.

BRASIL. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em 26 de setembro de 2012.

BRASIL. **Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm>. Acesso em 27 de setembro de 2012.

BRASIL. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, 1995. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei924995.htm>. Acesso em 24 de setembro de 2012.

BRASIL. **Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, 1997. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm>. Acesso em 25 de setembro de 2012.

BRASIL. **Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em 25 de setembro de 2012.

BRASIL. **Solução de consulta SRRF/9ª RF/DISIT n. 54, de 07 de abril de 2003.** Disponível em <http://s.conjur.com.br/dl/solucao-consulta-542003-receita-federal.pdf>. Acessado em 25 de setembro de 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental nos embargos de declaração no Recurso Especial n. 1.232.796**. Relator: Humberto Martins. Brasília, 09 de fevereiro de 2012. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 20 de setembro de 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 665.880**. Relator: Luiz Fux. Brasília, 13 de março de 2006. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 25 de setembro de 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.211.882**. Relator: Mauro Campbell Marques. Brasília, 14 de abril de 2011. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 25 de setembro de 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 990.313.** Relator: Castro Meira. Brasília, 06 de março de 2008. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 25 de setembro de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 117.887.** Relator: Carlos Velloso. Brasília, 23 de abril de 1993. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 20 de setembro de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 150.764/PE**. Relator: Sepúlveda Pertence. Brasília, 02 de abril de 1993b. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 02 de outubro de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 172.058**. Relator: Marco Aurélio. Brasília, 13 de outubro de 1995. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>. Acesso em 28 de setembro de 2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação em mandado de segurança n. 2003.72.01.000014-4.** Relator: Wellington de Almeida. Rio Grande do Sul, 13 de novembro de 2004. Disponível em < http://www2.trf4.jus.br/trf4/ >. Acesso em 25 de setembro de 2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação em mandado de segurança n. 2003.71.05.002752-3.** Relator: Ilan Paciornik. Rio Grande do Sul, 27 de março de 2007. Disponível em < http://www2.trf4.jus.br/trf4/ >. Acesso em 25 de setembro de 2012.

BULHOES, J. L. **Impôsto de renda**. Rio de Janeiro: JUSTEC, 1971.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 7ª ed., 2009.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas: lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** São Paulo: 6ª ed., Vol. 4º, Tomo II, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 7ª ed., 1998.

COSTA, A. J. **Conceito de renda tributável.** *In*: Imposto de renda. Conceitos, princípios e comentários. MARTINS, I.G.S. (coordenador), *et alli*. São Paulo: Atlas, 1996.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital Obtidos no Exterior**. São Paulo: Atlas, 6ª ed., 2009.

GONÇALVES, Hosé Artur Lima. **Imposto sobre a renda, pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997.

HEWETT, W.W. **The Definition of Income.** Philadelphia, 1925.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: 19ª ed., 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imposto de Renda – Estudos**, n. 37 – ed. Resenha tributária, 1993.

MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

PEDREIRA, Bulhões. **Imposto sobre a renda – Pessoas Jurídicas**. São Paulo: Justec, volume I, 1979.

SAY, J. B. **Cours complet d'Écon. Polit**, 3ª edição, 1852, II.

SCHOUERI, Luis Eduardo; NETO, Miguel Hilu. "**Sobre a tributação dos 'lucros disponibilizados' no Exterior"**. Imposto de renda: alterações fundamentais. Corrdenação de Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1998.

SIMONS, Henry. **Persona income taxation**. The definition of income as a problem of fiscal policy. Chicago: The University of Chicago Press, 1938.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Competência Tributária e seu Exercício: Racionalidade como Limitação ao Poder de Tributar.** *In* Imposto de renda. Conceitos princípios e comentários. MARTINS, I. G. S. (coordenador) *et alli*. São Paulo: Atlas, 1996.

TEXEIRA, Egberto Lacerda; GUERREIRO, José Alexandre Tavares. **Das sociedades anônimas no direito brasileiro.** José Bushatsky, 1979.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

XAVIER, Alberto. **Equívocos e sofismas em matéria de lucros no exterior**. Revista Justiça & Cidadania, Março/2012.