



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

BETINA ALCANTARA SALES

**A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS E
COLIGADAS NO EXTERIOR SOB A SISTEMÁTICA DA LEI
Nº 12.973/2014**

Salvador

2017

BETINA ALCANTARA SALES

**A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS E
COLIGADAS NO EXTERIOR SOB A SISTEMÁTICA DA LEI
Nº 12.973/2014**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Professora Daniela Andrade Borges

Salvador
2017

TERMO DE APROVAÇÃO

BETINA ALCANTARA SALES

A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR SOB A SISTEMÁTICA DA LEI Nº 12.973/2014

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____
Titulação e
instituição: _____

Nome: _____
Titulação e
instituição: _____

Nome: _____
Titulação e
instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2017

À Marcio Sales,
sem quem nada disso seria possível.

“What matters most is how well you walk through the fire”.

Charles Bukowski

RESUMO

O presente trabalho tem como escopo uma análise crítica ao atual regime de tributação em bases universais dos lucros decorrentes de investimentos realizados em sociedades coligadas ou controladas estrangeiras, quando empresa brasileira seja investidora, com o regime instaurado pela Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014. Para tanto, será apresentado um panorama histórico da legislação brasileira, bem como demonstrado como se dá a tributação da renda no país e a (in)compatibilidade do regime com a mesma. O trabalho realizará uma análise da sistemática sob os vieses econômico, legal e constitucional, buscando enquadrar o regime à sistemática de transparência fiscal internacional. Em que pese seja necessária a tributação de rendas externas, tendo como um dos objetivos buscar evitar a evasão fiscal, deve-se ponderar se esta justificativa é suficiente para expandir o fato gerador do imposto de renda, ou mesmo onerar a carga tributária das empresas com base em uma presunção. Assim, busca-se trazer questões que devem ser levadas em consideração no novo regime, sob uma visão crítica no que se refere à atenção ao sistema tributário nacional.

Palavras-chave: Lei 12.973/2014; transparência fiscal internacional; método de equivalência patrimonial; tributação internacional; IRPJ.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art. – Artigo

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

CF – Constituição Federal

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CSLL – Contribuição sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DL – Decreto-lei

IN – Instrução Normativa

IR – Imposto de Renda

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

LSA – Lei das Sociedades por Ações

MEP – Método de Equivalência Patrimonial

MP – Medida Provisória

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

RFB – Receita Federal do Brasil

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TBU - Tributação e Bases Universais

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DAS EMPRESAS NO BRASIL.....	13
2.1 O CONCEITO DE “RENDA”	14
2.1.1 Conceito constitucional de “renda”	14
2.1.2 O conceito de “renda” do Código Tributário Nacional	16
2.2 O FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA.....	17
2.2.1 Disponibilidade Econômica e Disponibilidade Jurídica	19
2.2.1.1 Regime de Competência	23
2.2.1.2 Regime de Caixa.....	25
2.2.2 Princípio da Realização da Renda	26
2.3 A BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	29
2.3.1 Lucro Real.....	30
2.3.2 Lucro Presumido.....	33
3 A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR.....	33
3.1 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA.....	35
3.1.1 O art. 74 da Medida Provisória nº 2158-35/2001.....	38
3.1.2 A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.288.....	39
3.2 REGIME DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL NO BRASIL	41
3.2.1 O Método de Equivalência Patrimonial	44
3.2.2 Coligadas e Controladas Estrangeiras.....	46
3.3 A SISTEMÁTICA BRASILEIRA DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS DA LEI 12.973/2014	47
4 A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR SOB A SISTEMÁTICA DA LEI N. 12.973/2014	51

4.1 A (IN)COMPATIBILIDADE COM OS TRATADOS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO	52
4.2 O MEP COMO SUSTENTAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS ..	56
4.3 AS QUESTÕES CONTROVÉRSAS DA LEI 12.973/2014.....	60
4.3.1 A (in)compatibilidade com o art. 43 do CTN	60
4.3.2 A violação à Igualdade.....	66
4.3.2.1 Da Capacidade Contributiva como pressuposto para a incidência do IRPJ..	67
4.3.2.2 O tratamento desigual dos tipos de rendimentos	67
4.4 O REGIME BRASILEIRO DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL DO BRASIL	69
4.4.1 A Ação nº 3 do BEPS	70
5 CONCLUSÃO	74
REFERÊNCIAS.....	77

1 INTRODUÇÃO

Com o processo de globalização e, especialmente, de internacionalização das empresas brasileiras, a tributação dos lucros auferidos por pessoas jurídicas no exterior vem passando por profundas modificações ao longo dos anos, sendo, atualmente, um dos temas de maior complexidade e controvérsia na doutrina e na jurisprudência do país.

Em razão disso, o Direito Tributário Internacional vem se tornando ramo cada vez mais prestigiado, tendo em vista o seu objetivo de resolver as chamadas *cross-border situations*, questões que envolvem mais de um ordenamento jurídico.

O cenário econômico brasileiro, neste início de século XXI, revela considerável crescimento de diversos setores produtivos nacionais, se fazendo mais relevante no ranking de economias globais, o que ocorre, em parte, em razão do movimento de internacionalização das empresas.

Então, cada vez mais os investimentos externos vêm conquistando espaço consolidando uma gradual mudança de cenário no país, que sempre foi considerado um importador de capitais, com poucos investimentos em países estrangeiros.

Por se tratar de algo relativamente hodierno, as empresas enfrentam alguns desafios de adaptação ao movimento, necessitando de uma profunda análise dos custos decorrentes do investimento no estrangeiro para determinar a viabilidade do negócio bem como a análise das obrigações legais que passará a ter com o país cuja relação deverá iniciar.

No que se refere aos lucros decorrentes de investimentos no território internacional, estes respeitam um determinado regime relativo aos tributos incidentes sobre o lucro, isto é, além de ter de recolher os tributos de suas operações nacionais, as companhias brasileiras que auferem rendimentos no exterior, sob qualquer forma, também têm de observar as regras específicas atinentes à tributação dos mesmos.

O presente trabalho pretender focar nesta questão da tributação dos rendimentos destas empresas, mediante uma análise crítica à atual sistemática de tributação em bases universais, consagrada pela Lei nº 12.973/2014, que passou a vigorar em 2015.

A escolha do tema se deu em razão da relevante mudança que a internacionalização das empresas vem gerando no cenário econômico atual, bem como pelos amplos jurídicos travados sobre a legitimidade da tributação destas empresas pelo modo como vem ocorrendo, haja vista a adoção de leis radicalmente, trazendo um desincentivo ao movimento.

Tal radicalidade legislativa apresenta forte estorvo ao setor econômico, que resta ainda mais sobrecarregado pela (elevadíssima) carga tributária brasileira.

Para tanto, a pretensão deste trabalho é fazer uma análise crítica sobre essa sistemática, também denominada de transparência fiscal internacional e o modo como foi instaurada no Brasil, assim como suas implicações para os investidores externos.

Para isso, será feita uma análise da atual tributação dos rendimentos no país, auferidos por meio de coligadas e controladas no exterior e se esta vem ocorrendo conforme os ditames constitucionais e a legislação do Imposto de Renda.

No primeiro capítulo, é feita uma análise geral da tributação sobre a renda, os conceitos fundamentais, fato gerador, base de cálculo do imposto, etc.

Em especial, é realizada uma análise do conceito de renda apresentado pelo Código Tributário Nacional, em consonância com a Constituição Federal, trabalhando-se um conceito constitucional de renda como pressuposto da incidência do Imposto sobre a Renda.

Em seguida, serão aprofundadas as questões de direito tributário internacional, seus princípios, sua evolução legislativa e como vem sendo aplicado no âmbito interno, bem como uma introdução ao novo regime introduzido pela Lei nº 12.973/2014, suas inovações e disposições acerca da tributação dos lucros auferidos por meio de coligadas e controladas no exterior.

Por fim, no quarto capítulo, serão abordadas as possíveis inconsistências, ilegalidades e inconstitucionalidades apresentadas pela Lei nº 12.973/2014 no que tange à tributação da renda dos lucros auferidos coligadas e controladas estrangeiras.

Ainda, será realizada uma crítica no que se refere aos efeitos do regime às políticas fiscais internacionais, assim como o retrocesso que representa ao movimento de internacionalização das empresas.

Por fim, será demonstrado como o regime de transparência fiscal adotado no ordenamento brasileiro não condiz com a ideia universal da sistemática, especialmente no que se refere às indicações apresentadas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, trazendo-se os parâmetros desta.

2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DAS EMPRESAS NO BRASIL

A Constituição Federal outorgou à União competência para instituir impostos sobre a “renda e proventos de qualquer natureza”, determinando que tal imposto seja informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei¹.

Essa competência tributária, conforme explica Roque Carrazza, trata-se da aptidão para, “*em caráter privativo criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas*”².

Sendo assim, só quem está apta a instituir qualquer tipo de tributação sobre a renda no território brasileiro é a União.

A tributação da renda, conforme será aprofundado mais adiante, tem como fato gerador a majoração patrimonial, de nova riqueza, num determinado tempo, de modo que a diferença entre a riqueza velha e a nova tenha um saldo positivo, ensejando um acréscimo no patrimônio³.

No que se referem aos rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas, podem ser tributadas de quatro formas: pelo Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Lucro Real.

O método de apuração dos lucros predominante das empresas de médio e grande é o lucro real, haja vista a obrigatoriedade de sua adoção para inúmeras empresas, dentre às quais estão aquelas que auferem rendimentos de fontes pagadoras no exterior, sendo estes tributados no Brasil, em razão da sistemática da tributação em cases universais.

Este método será destacado em tópico próprio, ante a relevância que possui para o tema.

¹ Artigo 153, inciso III e § 2º, da Constituição Federal do Brasil.

² CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)*. 3ª ed., Malheiros Editores: São Paulo, 2009, p. 31.

³ QUIROGA MOSQUEIRA, Roberto. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza, O imposto e o conceito constitucional*. Dialética: São Paulo, 1996, p. 119.

Sendo assim, os lucros das empresas brasileiras são tributados conforme a legislação vigente, sujeitando-se a renda, de onde quer que advenha à tributação do IRPJ, respeitando-se os princípios básicos inerentes a estes tributos.

2.1 O CONCEITO DE “RENDA”

Muito se discute acerca da existência ou não de um conceito constitucional de “renda”, tendo em vista a ausência de concretude trazida pelo legislador constitucional sobre o fato gerador do Imposto de Renda, que se limitou a afirmar que imposto pode ser cobrado sobre a renda e os proventos de qualquer natureza.

Sendo assim, há corrente que defende ter sido delegado à lei complementar a função de definir o conceito, ao passo que uma segunda corrente sustenta que há um limite semântico mínimo para os termos, que deve ser buscando mediante o contexto global e sistemático da Constituição Federal, levando em consideração os princípios, sejam os reais, sejam os específicos do IR⁴.

No presente trabalho, adota-se a segunda corrente, ante a crença pela existência de uma percepção de renda delineada pela Constituição Federal, que busca traçar uma demarcação acerca do conceito definido pela lei complementar.

2.1.1 Conceito constitucional de “renda”

As normas constitucionais, em que pese necessitem de uma interpretação mais extensa e detalhada para que se consiga chegar a uma objetividade dos seus conceitos, são o material que sustenta o nosso ordenamento jurídico, devendo ser fonte de busca de todos os conceitos jurídicos.

A Constituição Federal não deu à lei complementar plena liberdade para tributar tudo que considere renda ou proventos de qualquer natureza, “*muito pelo contrário*,

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 171.

*limitou-se a conferir-lhe a faculdade de, observados os ditames constitucionais, fazê-lo incidir sobre o que, ao lume da Ciência Jurídica, realmente tipifique um desses fatos”*⁵.

Nesse sentido, existem diversos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, a exemplo do magistral voto do Ministro Joaquim Barbosa, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 582.525/SP, que se deu em caráter de Repercussão Geral, *in verbis*:

(...) Em sentido semelhante ao que sustentou UMBERTO ECO (*OS limites da Interpretação*, 2ª ed. São Paulo: Perspectiva, 2004), a jurisprudência da Corte aponta, em termos gerais, à existência de uma espécie de **direito do texto Constitucional à interpretação**. Quer dizer, embora uma mesma palavra utilizada na Carta Magna possa significar várias coisas, não pode ela significar **qualquer coisa** ao alvedrio do legislador infraconstitucional. Por maior que seja a ambiguidade da expressão “*renda e proventos de qualquer natureza*”, a respectiva definição não fica ao exclusivo arvítrio do legislador complementar ordinário.

O conceito constitucional de renda, conforme ilustrou o Ex-ministro precisa refletir diversos ditames trazidos pelo sistema jurídico, como o direito de acesso à saúde, a capacidade contributiva, a proteção à livre iniciativa e à atividade econômica, etc.⁶.

Com base nisso, tem-se como conceito de renda o acréscimo patrimonial, sendo tal entendimento pacífico na doutrina e na jurisprudência pátria.

Nesse sentido, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal inúmeras vezes, atribuindo à expressão “*renda e provento de qualquer natureza*” o significado constitucional de todo e qualquer acréscimo patrimonial *efetivo*⁷.

Isso porque se faz necessário o atendimento aos princípios regentes da tributação sobre a renda, ao mesmo tempo em que o respeito aos contornos semânticos delimitados pela Constituição.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)*. 3ª ed., Malheiros Editores: São Paulo, 2009, p. 38.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 582525. Repercussão Geral. Recorrente: Santander S.A. Recorrido: União. Relator: Min Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Brasília, DJe-026 07 fev. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5237087>>. Acesso em 31/10/2017.

⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 23.

Dito isso, é possível concluir que o conceito constitucional de renda compreende as características gerais do conceito de renda tributável, ficando a critério do legislador complementar, em atenção à competência que lhe foi outorgada pela Carta Magna, definir o fato gerador do imposto de renda⁸.

Sendo assim, conclui-se pela existência de um conceito constitucional de “renda” mínimo, que se além a limitar os termos da lei complementar, sendo necessária uma análise da lei e sua definição do fato gerador do imposto de renda, para que se concluir que se possui a devida atenção à semântica mínima constitucional.

No entanto, para se extrair o concreto conceito de renda se faz necessário recorrer à legislação complementar, que no caso em questão trata-se do Código Tributário Nacional.

2.1.2 O conceito de “renda” do Código Tributário Nacional

Tendo sido atribuída à Lei Complementar a competência para definir tributos e seus respectivos fatos geradores, é de fundamental importância que tais definições se mantenham dentro dos limites impostos pela Carta Magna, conforme já explicado.

No ordenamento jurídico pátrio, a lei complementar responsável por tais definições é o Código Tributário Nacional, que foi devidamente recepcionado como tal pela CF/88, sem qualquer discussão⁹.

O art. 43 do CTN prevê como fato gerador do imposto a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, definindo a renda como *o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos*.

O conceito de “renda” trazido pelo CTN se encontra dentro do sentido semântico mínimo almejado pela Carta Magna, por duas razões principais: (i) o conceito foi recepcionado pela Constituição, com o mesmo sentido utilizado para complementar

⁸ POLIZELLI, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para fins do IRPJ*. Quartier Latin, São Paulo, 2012, p.165.

⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 278.

a prévia Constituição; e (ii) a CF manteve o sistema anterior, de enfatizar a necessidade de lei complementar para a definição do fato gerador dos impostos¹⁰.

Além disso, esse é o entendimento esmagadoramente majoritário das correntes doutrinárias e do próprio STF.

Então, certifica-se o prestígio dado à definição do art. 43 do CTN, que não é incompatível com a CF/88, inclusive no que se refere aos princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, sendo estes norteadores do Imposto sobre a Renda¹¹.

Em atenção aos conceitos apresentados, passa-se a analisar o fato gerador dos tributos sobre a renda, que não podem nunca extrapolar a acepção constitucional da ideia de renda como acréscimo patrimonial.

2.2 O FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA

O artigo 43 do Código Tributário Nacional define como fato gerador do imposto de renda “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica assim: da renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Desta definição inferem-se duas premissas: o fato gerador implica, necessariamente, em um acréscimo patrimonial; e esse aumento do patrimônio pode ser produzido por qualquer meio¹².

Para se extrair o conceito de patrimônio, importa explorar o conceito contido no artigo 91, do Código Civil de 2002, classificando-o como uma universalidade de direito, que se compõe pelo “complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico”.

¹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 175.

¹¹ *Ibidem*, loc. cit.

¹² *Ibidem*, p. 284.

Deste conceito, extrai-se que o patrimônio engloba todos os direitos e obrigações, com valor econômico, que alguém possua¹³.

O patrimônio, quando se trata das pessoas jurídicas, é facilmente identificável, basta uma análise da Lei das Sociedades por Ações - LSA, responsável por versar sobre as regras de apuração dos lucros das pessoas jurídicas, sendo estas aplicáveis a todas as empresas.

Sendo assim, o que se deve extrair do núcleo do conceito de *renda e proventos de qualquer natureza*, é a ideia de *acréscimo patrimonial*, de todo e qualquer tipo, de modo a caracterizar o fato gerador do Imposto de Renda.

Dito isso, percebe-se que a lei tributária só pode alcançar a renda propriamente entendida essa como o acréscimo patrimonial, sob pena de extrapolar o fato gerador do IR.

O CTN determina, ainda, que o Imposto de Renda só incide sobre o acréscimo decorrente de renda *disponível jurídica ou economicamente* ao contribuinte. Ou seja, o critério material da regra matriz do IRPJ se concretiza no auferimento da renda propriamente dito, mediante a disponibilização desta renda à empresa.

Isto foi primorosamente explicado pelo Ministro Joaquim Barbosa no julgamento do Recurso Extraordinário n. 582.525/SP: “*nos termos da compostura constitucional e de normas gerais aplicáveis ao tributo, o IRPJ incidirá no momento em que verificada a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos (...)*”¹⁴.

Essa disponibilidade, como se infere do dispositivo do CTN, é a qualidade de um rendimento passível de uso, ou seja, diz respeito ao rendimento que esteja à disposição do titular cujo patrimônio foi majorado.

¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 67.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 582525. Repercussão Geral. Recorrente: Santander S.A. Recorrido: União. Relator: Min Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Brasília, DJe-026 07 fev. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5237087>>. Acesso em 31/10/2017.

Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho afirma que “*disponibilidade, em sentido ordinário, traduz a ideia de atualidade, de possibilidade de disposição sobre algo de forma incondicional; livre e desembaraçada*”¹⁵.

É transparente, então, a necessidade de um acréscimo patrimonial para caracterização do fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, o qual deve estar livre e desembaraçado à disposição do contribuinte para dele usufruir como quiser.

Ocorre que, ao firmar que o Imposto sobre a Renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade *econômica ou jurídica* de renda e proventos de qualquer natureza, o texto legal abriu margem para diversas discussões acerca dos conceitos de “*econômica*” e “*jurídica*”, aliadas ao conceito de disponibilidade.

O objetivo dessa inserção de palavras, como alternativas, busca uma incidência mais ampla do imposto, de modo que um ou outro tipo de disponibilidade faça incidir o imposto de renda e sejam alcançados todos os tipos de acréscimo patrimonial¹⁶.

Assim, devidamente identificado o critério material – acréscimo patrimonial - do imposto sobre a renda, importa fazer uma análise acerca do critério temporal, ou seja, em que momento se concretiza o fato gerador do imposto, tema este de grande controvérsia no tema deste trabalho.

2.2.1 Disponibilidade Econômica e Disponibilidade Jurídica

Inúmeras são as discussões doutrinárias que buscam decifrar os conceitos de *disponibilidade jurídica* e *disponibilidade econômica* para fins de se alcançar um consenso no que se refere ao critério temporal da materialização do fato gerador do imposto de renda.

Brandão Machado, em análise crítica ao art. 43 do CTN, buscou realizar uma investigação primitiva do tema, concluindo que a ideia de *disponibilidade econômica*

¹⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 30.

¹⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 289.

é resquício da doutrina alemã, que teria influenciado Rubens Gomes de Sousa, autor do anteprojeto do CTN, a trazer essa sistemática ao ordenamento nacional, que, no entanto, não condiz a realidade econômica brasileira¹⁷.

Isso porque, a teoria alemã defendia que existisse uma atenção maior para o conteúdo econômico do que para a forma jurídica dos fatos tributáveis, ao passo que no sistema brasileiro, é impossível dissociar a ideia de patrimônio da ideia de direito em si, visto que o conceito de patrimônio implica um complexo de ramo de direitos reais e pessoais¹⁸.

Em razão disso, afirma o ilustre autor ser difícil explicar a disponibilidade econômica, “*se o acréscimo é sempre de direitos, não há como conceber que possam estar economicamente disponíveis*”, ou seja, ele entende que toda e qualquer disponibilidade no Brasil se dá de forma jurídica, sendo adepto da corrente unitária¹⁹.

Rubens Gomes de Souza, em parecer sobre o tema, afirmou que a disponibilidade econômica corresponde à renda realizada, cuja quantia já tenha sido recebida, ao passo que a disponibilidade jurídica diz respeito à renda adquirida, ou seja, à qual o beneficiário tenha direito a dispor²⁰.

Ou seja, o autor do anteprojeto do CTN defende que as disponibilidades divergem no que se refere ao modo de aquisição da renda, se é mediante a sua realização efetiva ou do seu direito à realização.

Inspirado em Rubens Gomes de Souza, Wagner Balera acrescentou ao entendimento do mesmo o fato de que a disponibilidade econômica só ganha relevância quando passa a ser considerado pelo ordenamento jurídico, sendo antes disso um mero ocorrido no mundo dos fatos, ao passo que a disponibilidade jurídica já pressupõe a renda para fins de incidência do IR²¹.

¹⁷ MACHADO, Brandão. “Breve Exame Crítico do Art. 43 do CTN”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos Sobre o Imposto de Renda (Em Memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 120.

¹⁸ *Ibidem*, p. 114.

¹⁹ *Ibidem*, p. 115.

²⁰ GOMES DE SOUSA, Rubens. Pareceres 1 – *Imposto de Renda*. Editora Resenha Tributária: São Paulo, 1975, p. 70-71.

²¹ BALERA, Wagner. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, p. 459.

Sob outra ótica, Ricardo Mariz de Oliveira defende que a verdadeira distinção entre a disponibilidade jurídica e econômica se encontra na “*circunstância do fato causador do aumento patrimonial ser ou não ser regido pelo direito*”²². Ou seja, varia conforme o modo de auferimento da renda.

Quando é o direito que proporciona a aquisição da renda, a disponibilidade jurídica estará em questão para caracterizar o fato gerador do Imposto de Renda, o que ocorre na esmagadora maioria das situações, quando a aquisição de disponibilidade econômica ainda não ocorreu²³.

Diante disso, percebe-se que os autores, em geral, compreendem a disponibilidade econômica como algo tangível de forma imediata, como um dinheiro depositado na conta, ao passo que a jurídica diz respeito ao direito adquirido de dispor sobre aquele dinheiro, que pode não ter sido depositado na conta, mas já está à disposição.

No entanto, é unânime a interseção existente entre ambos os tipos de disponibilidade, a necessidade de o rendimento seja desimpedido, podendo o contribuinte dele dispor como bem entender, ou seja, a imprescindibilidade de efetivo acréscimo patrimonial para que se caracterize o fato gerador do IR.

Ricardo Mariz de Oliveira, explica o que há de comum entre as disponibilidades, sendo imprescindível que desde o momento da aquisição da disponibilidade, independente de qual, já exista um acréscimo patrimonial, sendo que tal acréscimo “*carrega consigo todos os atributos da propriedade, quer dizer, os poderes de usar, gozar e dispor do respectivo direito, bem como o de proteção contra terceiros*”²⁴.

Ademais, Gilberto de Ulhôa Canto, em lição sobre disponibilidade jurídica, elucida que, para a mesma se perfazer efetivamente, não é suficiente a aquisição do direito de auferir renda, sendo “*necessário que a aquisição desse direito assuma a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a simples tomada de*

²² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 289.

²³ *Ibidem, loc. cit.*

²⁴ *Ibidem*, p. 301.

iniciativa ou a prática de ato, que estejam no âmbito do arbítrio do interessado, a qualquer momento”²⁵.

Já a disponibilidade econômica se perfaz no aumento patrimonial que não decorra das relações regidas pelo direito, quando se faz necessário dispor do capital ou bens representativos do acréscimo para caracterizar a materialidade da hipótese de incidência²⁶.

Tais entendimentos levaram à concepção atual da doutrina majoritária, que relaciona as duas disponibilidades do CTN aos métodos contábeis de apuração de receitas e despesas da empresa, os regimes de caixa e competência²⁷.

Ou seja, enquanto a disponibilidade econômica se aproxima da receita auferida no regime de caixa, a disponibilidade jurídica se assemelha ao conceito da receita adquirida pelo regime de competência, sendo tais regimes devidamente explicado adiante.

Nesse seguimento, explica José Luís Bulhões Pedreira:

A determinação da existência da existência e do montante do lucro baseia-se na escrituração do contribuinte. Por isso, os preceitos da lei sobre aquisição da disponibilidade do lucro são normas relativas ao regime de escrituração, que define o momento do reconhecimento do lucro ou das receitas e dos rendimentos nas contas de resultado. O regime de caixa baseia-se no conceito de aquisição da disponibilidade econômica e o regime de competência no conceito de aquisição da disponibilidade jurídica²⁸.

Sendo assim, a doutrina majoritária entende a disponibilidade jurídica como sendo a aquisição do direito à renda, sem que tenha havido o seu recebimento propriamente dito (regime de competência), ao passo que a disponibilidade jurídica se refere à renda efetivamente recebida (regime de caixa).

Portanto, conclui-se que, é unânime o entendimento de que só pode ser tributada a renda que esteja disponível de fato para o contribuinte, independentemente de como

²⁵ CANTO, Gilberto de Uihôa. A aquisição de Disponibilidade e o acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Sivila (coord.) *Estudos sobre o Imposto de Renda (Em Memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 40.

²⁶ *Ibidem*, loc. cit.

²⁷ POLIZELLI, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para fins do IRPJ*. Quartier Latin, São Paulo, 2012, p.177.

²⁸ BULHÕES PEDREIRA, José Luís. *Imposto sobre a renda – Pessoas Jurídicas*. Justec Editora: Rio de Janeiro, 1979, p. 120.

tenha sido adquirida, sendo o momento do acréscimo patrimonial efetivo o critério temporal do fato gerador do IR.

Diante disso, passa-se a entender os métodos de apuração dos lucros, os regimes de caixa e competência, para se compreender o momento da ocorrência do fato gerador do imposto.

2.2.1.1 Regime de Competência

O regime de competência é amplamente adotado universalmente, entendido para alguns como a forma mais adequada para evidenciar o resultado da empresa, possuindo duas premissas básicas: (i) a contabilização da receita é feita no momento em que é gerada, independentemente do seu recebimento; e (ii) a despesa é contabilizada no período em que consumida, independente do pagamento²⁹.

Bulhões Pedreira explica que são dois os princípios fundamentais que norteiam esse regime, o da *escolha do ganho em detrimento do recebimento de dinheiro, como momento em que se considera realizada a renda*; e o do *emparelhamento de receitas e despesas*, que preconiza que receitas e despesas relacionadas devem ser computadas no mesmo período em que reconhecido o rendimento a elas correspondente³⁰.

O objetivo primordial do regime de competência é “*distribuir o fluxo contínuo de renda da pessoa jurídica entre os exercícios sociais segundo critérios que atribuam a cada período a renda que lhe compete, ou cabe, por ser renda cuja disponibilidade foi adquirida no período*”³¹.

Então, percebe-se que esse regime de apuração das mutações patrimoniais se baseia em rendimentos que possam ser considerados ganhos, conforme as

²⁹ MARION, José Carlos. Contabilidade Básica. Editora Atlas: 10,ª edição, p. 85-86.

³⁰ BULHÕES PEDREIRA, José Luís. *Imposto sobre a renda – Pessoas Jurídicas*. Justec Editora: Rio de Janeiro, 1979, p. 167.

³¹ *Ibidem, loc. cit.*

circunstâncias fáticas e jurídicas do caso, ainda que não se encontre no caixa da empresa até aquele momento.

No momento do levantamento do balanço patrimonial, são feitos ajustes na apuração do lucro realizada pelo regime de competência. Por exemplo, os ativos parcialmente consumidos passam a ser declarados como despesas, visto que passarão a ser em determinado período³². Então, tais ajustes visam adequar os bens às suas devidas quantias, mediante alteração de classificação ou adição de juros, de acordo com o tempo percorrido.

Dessa forma explica Edmar Oliveira Andrade Filho:

O que impõe o registro contábil de uma receita é a existência de uma “troca” de ativos que seja definitiva e incondicional, de modo que a entidade recebe ativos por ceder outros. No que tange às mutações patrimoniais diminutivas, o reconhecimento ocorre, em regra, quando os custos, despesas e perdas forem considerados incorridos e, portanto, independentemente do pagamento³³.

Frise-se que o regime de competência se divide em dois: o regime contábil, que se remete à imputação temporal dos valores representativos das mutações patrimoniais; e o regime fiscal, que é formado por regras que visam permitir a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro, mediante ajustes ao lucro líquido³⁴. A legislação brasileira dispõe, para fins fiscais, que se deve considerar pagamento qualquer forma de obtenção de ativos para extinção de obrigação pela aquisição de bens e serviços³⁵.

No Brasil, as regras que concernem o imposto de renda estabeleceram que as mutações patrimoniais devem ser atribuídas aos resultados das empresas em atendimento ao regime de competência, salvo disposição legal em contrário que admita a opção pelo regime de caixa, nos termos do art. 177 da LSA:

³² MARION, José Carlos. Contabilidade Básica. Editora Atlas: 10,ª edição, p. 88.

³³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 111.

³⁴ *Ibidem*, p. 114.

³⁵ POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2012, p. 312.

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

O Regime de Competência viabiliza uma organização do balanço patrimonial da empresa, já que seria difícil a tributação única e exclusivamente no momento do ingresso efetivo da renda, especialmente em se tratando de pessoa jurídica com um grande fluxo de caixa.

No entanto, esse regime possui algumas objeções, a exemplo do problema da liquidez, já que o imposto é devido sobre renda que ainda não foi recebida, renda esta que pode nunca ser realizada já que pode sofrer posterior redução em seu valor³⁶.

Ou seja, deve-se atentar-se para a linha tênue existente entre o acréscimo patrimonial efetivo e a tradução incorreta que esse regime pode ensejar, como uma renda ficta³⁷, de modo que não seja violado o conceito de renda do ordenamento jurídico brasileiro.

Sendo assim, verifica-se que no Brasil, e até globalmente, o regime de competência é o mais utilizado para fins de apuração dos rendimentos das empresas e constatação do momento em que devem ser tributados. No entanto, o regime não está isento de críticas.

2.2.1.2 Regime de Caixa

Em alguns casos específicos, a legislação tributária admite a adoção do Regime de Caixa para imputação temporal de certas receitas e para autorizar a dedução de algumas despesas, mas é pouquíssimo utilizado pelas empresas.

O Regime de Caixa se dá de forma mais simplificada: receita e despesa são contabilizadas no momento do seu efetivo recebimento ou pagamento. Ou seja, na

³⁶ KAVELAARS, Peter. Accrual versus Realization. In: *The Notion of Income from Capital*. General reports: Prof. Peter Essers and Arie Rijkers. EATLP Congress: Cologne: 12-14 June 2003, p. 132.

³⁷ *Ibidem, loc cit.*

sseau fiscal, as mutações patrimoniais só são reconhecidas quando ocorre a realização financeira³⁸.

Sendo um regime simplificado de apuração contábil dos resultados da empresa, é adotado majoritariamente por pequenas empresas ou entidades sem fins lucrativos³⁹.

Diante disso, resta claro que as empresas de grande porte, via de regra, se utilizam do regime de caixa para determinar o momento da ocorrência da realização da renda para fins de incidência do IRPJ, razão pela qual o presente trabalho se atém a uma explicação mais superficial sobre o regime de caixa.

2.2.2 Princípio da Realização da Renda

O princípio da realização da renda, ainda pouco explorado na doutrina brasileira, prescreve alguns requisitos essenciais para a concretização da justiça fiscal, além da isonomia da tributação da renda.

Inclusive, para as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, esse princípio é fundamental para a metodologia de elaboração de escrituração fiscal e de balanços contábeis⁴⁰.

Em que pese o Código Tributário nacional não englobe de forma explícita esse princípio, seu art. 43 oferece fortes indícios da existência como uma premissa da incidência do imposto de renda.

O princípio da realização da renda, nas palavras de Fernando Zilveti, pode ser conceituado da seguinte forma:

O conteúdo do princípio da realização da renda é a identificação, antes de impor ao contribuinte a obrigação de pagar o imposto, da renda efetivamente realizada. Assim, na legislação do imposto de renda, a apuração do lucro deve conter o mandamento para os integrantes da

³⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 115.

³⁹ MARION, José Carlos. *Contabilidade Básica*. Editora Atlas: 10, ^a edição, p. 86.

⁴⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. O Princípio da Realização da Renda. In: Luís Eduardo Schoueri (Coord.). *Direito Tributário*, vol. 1., Quartier Latin: São Paulo, 2003, p. 326.

relação jurídico-tributária, para que seja apurada a renda efetivamente realizada do contribuinte⁴¹.

O prestigiado jurista explica que o princípio permite que as empresas sejam regidas de forma econômica e racional, planejando as atividades ao longo dos exercícios financeiros, de modo que a renda só seja tributada quando realizada e disponível, “*assim, os lucros somente deve, ser tributados mediante a efetiva constatação, precisa e inconteste, da realização da renda*”⁴².

Para Ricardo Mariz de Oliveira, a realização de renda se confunde com a *aquisição de disponibilidade* trazida pelo CTN, sendo apenas esta imprescindível para caracterizar o critério material do IR, visto que o texto da legislação complementar não consagrou o princípio da realização da renda⁴³.

No entanto, o objetivo do Princípio da Realização da Renda, que deve, cada vez mais, nortear a tributação da renda no Brasil, é assegurar que não haja a tributação de uma renda que acabe por não existir.

Nesse sentido, Poliezelli trouxe o princípio da realização da renda no ordenamento brasileiro como sendo uma “*diretriz geral de alocação temporal de receitas e despesas, que observa condições mínimas de materialidade (ocorrência de fatos relevantes), objetividade (possibilidade de mensuração do seu valor) e prudência (segurança da sua apuração)*”⁴⁴.

O estudioso jurista explica que, em que pese tais elementos careçam de melhor definição, sendo deficiente o ordenamento jurídico na matéria, existem elementos indicativos da eleição do princípio, devendo o mesmo ser levado em consideração para se definir o critério temporal do reconhecimento da renda tributável⁴⁵.

⁴¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. O Princípio da Realização da Renda. In: *Direito Tributário*, vol. 1. Coordenado por Luís Eduardo Schoueri. Quartier Latin: São Paulo, 2003, p. 314.

⁴² *Ibidem*, p. 326.

⁴³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 384.

⁴⁴ POLIZELLI, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para fins do IRPJ*. Série Doutrina Tributária, v. VII. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012, p. 173.

⁴⁵ *Ibidem*, loc. cit.

De modo a aprofundar melhor o tema, impede recorrer ao direito comparado, tendo em vista o avanço que os demais países possuem em relação ao Brasil no que se refere à este tema.

Para tanto, veja-se o que diz Peter Kavelaars: *“the realization principle basically states that under income tax system, income should only be taxed when it is actually available for investments”*⁴⁶.

Ainda, sobre o tema, e no mesmo sentido, Kevin Holmes afirma que *“a gain must be realised before it can be treated as income in the legal sense. A mere change in the form of, or accretion to the value of property is not income when it is not the business of the taxpayer to deal in such property”*⁴⁷.

Os referidos autores, assim como a doutrina brasileira, seguem na mesma linha de entendimento, no sentido de que a renda realizada deve ser uma premissa para a tributação da renda.

A desconsideração deste preceito pode ocasionar grave violação aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, isonomia e da própria justiça fiscal, ante a possibilidade de se tributar a suposta renda um contribuinte, que pode vir a não ser realizada.

O princípio da realização da renda exige que os registros contábeis da empresa contemplem apenas as mutações patrimoniais consideradas incontestáveis, certas e determinadas, de modo que apenas estas integrem a base de cálculo do imposto.

Independentemente do método de apuração do lucro da empresa se dar por meio do regime de caixa ou de competência, a observação ao princípio da realização da renda é imprescindível para assegurar que o capital destinado à produção de renda não se confunda com a renda propriamente dita.

⁴⁶ “o princípio da realização da renda basicamente afirma que no sistema de tributação da renda, a renda só deve ser tributada quando estiver efetivamente disponível para investimentos” (KAVELAARS, Peter. *Accrual versus Realization*. In: *The Notion of Income from Capital*. General reports: Prof. Peter Essers and Arie Rijkers. EATLP Congress: Cologne: 12-14 June 2003, p. 177. Tradução nossa).

⁴⁷ “Um ganho deve ser realizado para que seja tratado como renda no âmbito jurídico. Uma mera mudança de forma ou majoração no valor de uma propriedade não é um rendimento quando o contribuinte não está apto a negociar aquela propriedade” (HOLMES, Kevin. *The Concept of Income - A Multi-disciplinary Analysis*. IBFD Publications: Amsterdam, 2001, p.178. Tradução nossa).

Da mesma forma, esse princípio é essencial para preservar os princípios norteadores da tributação da renda, assegurando que a incidência só ocorra quando de fato exista o acréscimo patrimonial, com disponibilidade econômica ou jurídica, materializando, assim, o fato gerador dos tributos.

2.3 A BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

No ordenamento jurídico atual, a determinação da base de cálculo do IRPJ calculado com base no lucro real, se faz a partir de registros de fatos contábeis. Fato contábil pode ser caracterizado como *“todo evento de que resulta modificação quantitativa ou qualitativa dos elementos patrimoniais de uma entidade e que, portanto, está sujeito ao registro nos livros exigidos por lei”*⁴⁸.

A pessoas jurídicas tem seu lucro tributável apurado em escrituração, havendo uma especificamente fiscal e destinado ao registro dos ajustes no lucro líquido para apuração do lucro real e ao controle de valores diferidos para fins tributários, sendo este denominado de Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR⁴⁹.

Os registros contábeis devem ser norteados pelo princípio da integridade, de modo que a contabilidade da empresa capte todas as situações que ensejam mutações patrimoniais⁵⁰, para que se possa auferir corretamente o lucro, sob pena de arbitramento do lucro tributável.

Também pode ser apurado o lucro presumido, cuja metodologia implica na determinação da base de cálculo localizada em rol taxativo legal, conforme a atividade da empresa, sobre a receita bruta auferida no mês. Posteriormente, são acrescidas ao resultado outras receitas, rendimentos e ganhos de capital, dentre outros⁵¹.

⁴⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 53.

⁴⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 653.

⁵⁰ ANDRADE FILHO, *Op. cit.*, 2016, p. 56.

⁵¹ FERNANDES, Edison Carlos; RIDOLFO NETO, Arthur. *Contabilidade aplicada ao direito*, São Paulo: Saraiva 2014, p. 132.

Sendo assim, é fundamental para a transparência e integridade das demonstrações financeiras que os registros contábeis captem todas as mutações patrimoniais ocorridas na sociedade ao longo do exercício financeiro ao qual se refere, de modo a refletir no balanço patrimonial, espelhando os resultados da empresa⁵².

Adentra-se, então, nos detalhes do lucro real, ante a relevância do método de apuração contábil para o tema.

2.3.1 Lucro Real

As pessoas jurídicas tem seu lucro tributado na forma da legislação fiscal, sendo este lucro apurado e escriturado nos livros empresariais, em que se apura o lucro líquido em livro exclusivamente fiscal, destinado ao registro de ajustes para apuração do lucro real e ao controle de valores diferidos para fins tributários⁵³.

Ou seja, para determinar-se o lucro real, deve-se primeiro encontrar o lucro líquido da empresa em um período-base e, posteriormente, realizar os ajustes, sendo estes as adições e exclusões/compensações prescritas e autorizadas pela legislação que rege o Imposto sobre a Renda.

O lucro líquido, para o direito tributário é o resultado do exercício menos algumas parcelas, sejam elas: (i) prejuízos acumulados; (ii) provisão para o imposto de renda; (iv) participação nos lucros atribuídas a administradores, empregados, partes beneficiárias, fundos de previdência ou assistência de empregados, e debentures⁵⁴.

Para fins de adaptar o lucro líquido ao conceito tributário de lucro real, deve ser realizado o “ajustamento do lucro líquido do exercício”, A apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica se dá de forma trimestral, por meio de compensações dos prejuízos de um mês com os lucros reais dos demais, conforme determina o Regulamento do Imposto de Renda - RIR. Ao declarar o

⁵² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 110.

⁵³ *Ibidem*, p. 53.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 74.

imposto, ao final do exercício financeiro, são consolidados os resultados mensais auferidos de janeiro a dezembro.

Esse ajustamento do lucro líquido do exercício se dá com o fim de adaptar o lucro líquido ao conceito tributário de lucro real⁵⁵.

O Decreto-Lei n. 1.598/77, além de trazer o conceito de lucro real, traz como espécies de ajustes o seguinte:

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de

⁵⁵ BULHÕES PEDREIRA, José Luís. *Imposto sobre a renda – Pessoas Jurídicas*. Justec Editora: Rio de Janeiro, 1979, p. 231.

compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.
 § 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência. (grifos aditados)

Esses ajustes podem resultar das divergências entre lei comercial e lei tributária em razão de elementos positivos e negativos computados na determinação do lucro, ou sobre o período de determinação que devem ser registrados receitas, despesas ou resultados⁵⁶.

Diante do exposto, conclui-se que o lucro real para fins de apuração do IRPJ, a base de apuração do lucro tributável, é o resultado contábil ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária vigente.

Por fim, importa esclarecer que determinadas pessoas jurídicas estão automaticamente obrigadas à apuração pelo Lucro Real, estando elas previstas no rol do art. 14, inciso III, da Lei nº 9.718/1998, *in verbis*:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) (grifos aditados)

⁵⁶ BULHÕES PEDREIRA, José Luís. *Imposto sobre a renda – Pessoas Jurídicas*. Justec Editora: Rio de Janeiro, 1979, p. 232.

Da análise do dispositivo, percebe-se que no rol taxativo encontram-se as empresas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, como é o caso das sociedades coligadas e controladoras de sociedades estrangeiras.

2.3.2 Lucro Presumido

O Lucro Presumido, é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas – IRPJ, podendo ser utilizado pelas empresas desde que exista autorização legal.

A sistemática é utilizada para presumir o lucro da pessoa jurídica a partir de sua receita bruta e outras receitas sujeitas à tributação. Em linhas gerais, trata-se de um lucro fixado a partir de percentuais padrões aplicados sobre a Receita Operacional Bruta, e ao resultado somam-se as outras receitas eventuais auferidas⁵⁷.

Sendo assim, o lucro presumido não se trata do efetivo lucro contábil da empresa, mas sim de uma presunção, à qual algumas empresas autorizadas pelo ordenamento jurídico.

Tendo em vista que as sociedades objeto deste trabalho – coligadas e controladas estrangeiras – devem, obrigatoriamente, adotar o lucro real para fins de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, não serão feitas maiores considerações sobre o lucro presumido.

3 A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

A tributação dos lucros auferidos no exterior é regida pelo Direito Tributário Internacional, que visa regulamentar situações que envolvam dois ordenamentos

⁵⁷ BULHÕES PEDREIRA, José Luís. *Imposto sobre a renda – Pessoas Jurídicas*. Justec Editora: Rio de Janeiro, 1979, p. 237.

jurídicos distintos, ou seja, duas soberanias diversas que possuam o poder de tributar.

Conforme explica Schoueri, o Direito Tributário Internacional como um todo é norteado por três princípios básicos, o da territorialidade, que delimita a soberania fiscal do estado, só podendo este tributar fatos que possuam um elemento de conexão com seu território; o da fonte, sob o qual o Estado tributa todo o rendimento originado em seu próprio território; e o da universalidade, que possibilita o alcance das situações que ultrapassem o território nacional⁵⁸.

No Brasil, até 1995, o ordenamento jurídico era norteado pelo princípio da territorialidade, quando só podiam ser tributados rendimentos originados em território Brasileiro, sendo irrelevantes os lucros advindos do exterior para fins fiscais.

No entanto, desde o referido ano, passou-se a tributar todo e qualquer rendimento auferido por contribuinte brasileiro, tendo o sistema tributário nacional incorporado o princípio da universalidade, possibilitando ao Fisco o alcance de um fato gerador que transcende o território nacional.

Com isso, as pessoas jurídicas domiciliadas no país serão tributadas pela totalidade dos seus rendimentos auferidos, em atendimento ao princípio da universalidade, de modo que as normas tributárias se aplicam aos fatos que possuam o elemento de conexão subjetivo (territorialidade) e objetivo (fonte)⁵⁹.

Esse regime de tributação em bases universais passou por profundas modificações desde a sua instauração, conforme será explorado mais adiante.

O que se entende por esta tributação universal é que se deve analisar a disponibilidade do rendimento da empresa brasileira no país, haja vista que a autorização legislativa somente no que se refere a lucros que entrem em território nacional, não se podendo tributar valores incorporados à soberania de outro Estado.

Nesse sentido, explica Alberto Xavier sobre a tributação das empresas subsidiárias estrangeiras, dotadas de personalidade jurídica:

⁵⁸ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: *Princípios e Limites da Tributação*. Coord. Roberto Ferraz. Quartier Latin, São Paulo, 2005.

⁵⁹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Editora Forense: São Paulo. 8ª ed., 2015, p. 428.

a lógica do princípio da universalidade conduz à tributação dos dividendos por esta distribuídos, que são renda efetiva da sociedade controladora, mas não dos lucros acumulados ou retidos na subsidiária, que são renda própria desta, não tornada disponível para a controladora⁶⁰.

As aplicações no capital de outras sociedades são contabilizadas de acordo com a natureza do relacionamento investidor-investida, devendo-se analisar o ordenamento interno para verificar como dá esta relação contábil.

No que se refere às coligadas e controladas estrangeiras, das quais empresa brasileira é investidora, a lei determina que os investimentos sejam avaliados no balanço pelo método da equivalência patrimonial, mecanismo este que será explicado mais a frente.

3.1 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA

A tradição brasileira sempre esteve ligada à tributação da renda auferida apenas em território nacional, não alcançando os lucros auferidos no estrangeiro, prevalecendo o princípio da territorialidade, no sentido restrito relacionado ao elemento de conexão da fonte.

Tal princípio era consagrado no Regulamento de Imposto de Renda de 1980, conforme o qual “*o lucro proveniente de atividades exercidas parte no país e parte no exterior somente será tributada na parte produzida no país*” e, no mesmo sentido dispunha que “*a escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente e suas atividades no território nacional*”⁶¹.

Diante disso, ainda que a empresa brasileira investisse em sociedades estrangeiras a ponto de torna-las controladas ou coligadas, não era tributada pelos rendimentos que delas fossem originados, visto que a lei se baseava no critério territorial da fonte da renda, que precisava surgir em território nacional.

⁶⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Editora Forense: São Paulo. 8ª ed., 2015, p. 433.

⁶¹ *Ibidem*, p. 434.

Com o aumento da internacionalização de empresas e a globalização do cenário econômico nacional, muitos eram os rendimentos que deixavam de ser tributados em razão de sua origem estrangeira.

Com isso, foi editado o Decreto-Lei nº 2.397/87, no qual houve uma pretensão de se afastar o princípio da territorialidade, de modo a submeter as pessoas jurídicas brasileiras ao da universalidade, determinando que no lucro real seriam computados “os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de filiais, sucursais, agências ou representações”⁶².

Posteriormente, o artigo 8º do Decreto-Lei nº 2.413/88, adicionou a este rol as pessoas jurídicas subsidiárias no exterior.

Estes Decretos-Lei trouxeram a distinção entre atividades exercidas no exterior direta e indiretamente, classificando a indireta como a exercida através das subsidiárias, filiais, sucursais, agências ou representações.

No entanto, antes as fortes contestações apresentadas pelos contribuintes, que se viram obrigados a pagar tributos sem previsão legal, foi reestabelecido o princípio da territorialidade pelo DL nº 2.429/88, que revogou expressamente a sujeição dos resultados auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas, diretamente ou através de subsidiárias ou filiais, ao IRPJ no país.

Em 1995, a Lei nº 9.249/95 consagrou o fim do princípio da territorialidade, atribuindo caráter legal o princípio da universalidade ao ordenamento jurídico brasileiro no que se refere ao Imposto de Renda das pessoas jurídicas.

A referida lei consagrou, em seu art. 25, o princípio nos seguintes termos: “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”.

Aqui, abra-se um parêntese para esclarecer que a expressão *rendimentos e ganhos de capital* diz respeito à atividade direta no exterior, ao passo que os *lucros* são

⁶² XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Editora Forense: São Paulo. 8ª ed., 2015, p. 434-435.

auferidos mediante atividade indireta, exercida através de filiais, sucursais, controladas ou coligadas estrangeiras⁶³.

Sobre o conceito de atividade direta exercida no exterior, explica primorosamente o professor Alberto Xavier:

A atividade direta no exterior comporta três modalidades básicas: o exercício pela própria pessoa jurídica, em território estrangeiro, da atividade de produção de bens e serviços que constitui o seu objeto social; a cessão de uso de fatores de produção para atividades de produção exercidas em território estrangeiro, mediante pagamento de juros ou *royalties*, rendimentos esses que se consideram produzidos no exterior; a alienação de bens ou direitos situados no exterior, de que decorram ganhos de capital⁶⁴.

Com isso, a lei consagrou um sistema de *transparência fiscal internacional*, visto que estabelecia a tributação automática dos lucros auferidos pelas coligadas e controladas estrangeiras, em 31 de dezembro de cada exercício, mediante a mera adição dos resultados estrangeiros aos brasileiros⁶⁵.

As críticas à Lei nº 9.249/95 foram tão intensas, em razão da possibilidade de tributação de lucros não disponibilizados, que a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 38/96, determinando que os lucros auferidos através de empresas coligadas e controladas no exterior somente seriam submetidos à tributação no Brasil quando efetivamente disponibilizados.

Mais tarde, a Lei nº 9.532/97 imputou caráter legal ao previsto na Instrução Normativa da RFB, determinando que a exigência do IRPJ só poderia ocorrer com a disponibilização efetiva da renda, ocasião em que se consagrou um regime de tributação dos lucros auferidos no exterior em perfeita harmonia com o sistema tributário nacional.

Posteriormente, no ano de 2001, foi adicionado o § 2º ao art. 43 do CTN, dispondo que “*na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade*”, para fins de incidência do IRPJ.

⁶³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Editora Forense: São Paulo. 8ª ed., 2015, p. 437.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 436.

⁶⁵ *Ibidem*, p. 438.

Tal dispositivo gerou uma série de controvérsias doutrinárias, tanto no que refere à possibilidade de lei ordinária determinar o momento da consumação do fato gerador do IR, quanto se a intenção do CTN teria sido essa realmente.

O fato é que, logo após a edição da lei complementar, foi publicada a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, onde se retomou o objetivo de tributação dos lucros auferidos por coligadas ou controladas estrangeiras, independentemente de sua disponibilização, que teve como fundamento de legitimidade o novo parágrafo do art. 43 do CTN.

A disputa fiscal teve proporções imensas, até que o regime da MP foi declarado parcialmente inconstitucional na ADI nº 2.588, como se verá a seguir, tendo sido instaurado, após seu julgamento, um novo, cuja introdução no ordenamento brasileiro se deu por meio da Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014.

3.1.1 O art. 74 da Medida Provisória nº 2158-35/2001

O art. 74 da Medida Provisória nº 2158-35/2001, foi editado com o objetivo de evitar o abuso à evasão fiscal, determinando, para tanto, que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior seriam considerados disponibilizados na data do balanço no qual tivessem sido apurados, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ:

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. (Vide Lei nº 9.532, de 1997) (Vide ADI nº 2588, 2001) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

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. (Vide ADI nº 2588, 2001) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

Com isso, a tributação das coligadas e controladas estrangeiras passou a se dar de forma automática, sem qualquer discriminação de rendimentos, independente de

onde fossem localizadas as investidas, cabendo à investidora brasileira apurar os lucros delas advindos, para que fossem considerados disponibilizados no último dia do exercício financeiro.

Com isso, infinitas foram as discussões acerca da legalidade e constitucionalidade do referido dispositivo, estando as principais no que se à possível incompatibilidade do regime com o fato gerador do imposto de renda ou, ainda, contra os tratados contra a dupla tributação; também houve discórdia quanto ao método de equivalência patrimonial, utilizado para fins de apuração dos lucros das investidas, conforme se verá no próximo subtópico.

3.1.2 A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.288

Algum tempo após a edição da MP nº 2.158-35, a Confederação Nacional da Indústria – CNI ajuizou uma Ação Direta de Inconstitucionalidade para questionar o art. 74 da lei, à qual foi distribuída à Relatoria Ministra Ellen Gracie, cujos efeitos resultavam na tributação dos lucros apurados pelas controladas e coligadas de empresas brasileiras sediadas no exterior⁶⁶.

Quando do julgamento da ADI, concluiu, em síntese, pela inconstitucionalidade da aplicabilidade do art. 74 no que se refere às Coligadas localizadas em país sem tributação favorecida; e pela constitucionalidade quanto às controladas em países com tributação favorecida. Não foi alcançada a maioria necessária de votos para decidir acerca das coligadas localizadas em país com tributação favorecia, nem das controladas em país sem tributação favorecida.

No entanto, o julgamento da ADI trouxe significativas considerações acerca da possibilidade de se tributar os lucros independentemente da efetiva distribuição econômica ou da deliberação jurídica dos respectivos órgãos de gestão.

Em linhas gerais, os ministros desenvolveram as seguintes linhas e raciocínio:

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Relatora: Min. Ellen Gracie, Relator do Acórdão: Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Brasília, DJe-027 10 fev. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>>. Acesso em 06/09/2017.

- Ministra Ellen Gracie – A apuração dos lucros pela controladora caracteriza disponibilidade jurídica sobre a renda, haja vista que a mesma decide sobre a disponibilidade dos lucros, diferentemente das coligadas. Defender a inconstitucionalidade d regime em relação a estas.
- Ministro Nelson Jobim – Defendeu o MEP, afirmando que na transparência fiscal o lucro disponibilizado é o apurado no balanço patrimonial. Aduziu ser irrelevante a distribuição dos lucros, tendo em vista a aplicabilidade do regime de caixa, não sendo exigida a remessa de recursos para o patrimônio do contribuinte para fins de se caracterizar a disponibilidade econômica.
- Ministro Marco Aurélio – Entendeu pela não ocorrência de fato gerador do IR enquanto não ocorresse a distribuição dos lucros da investida. Violação ao conceito de renda. Defendeu ainda, haver inconstitucionalidade em relação aos tratados contra a bitributação.
- Ministro Ricardo Lewandowski – Entendeu que o art. 74 da MP invadiu matéria de lei complementar, mediante criação de ficção jurídica. Afirmou, ainda, ter ocorrido violação à princípios constitucionais.
- Ministro Ayres Britto – Defendeu a constitucionalidade da antecipação do fato gerador, sob pena de evasão fiscal.
- Ministro Cezar Peluso – Também defendeu o MEP, alegando que a sua aplicação repercute no resultado da empresa brasileira. Afirmou ter disponibilidade jurídica mesmo sem distribuição de lucros.
- Ministro Joaquim Barbosa – Entendeu pela insuficiência do MEP para afastar o requisito constitucional da disponibilidade jurídica, sendo a realização imprescindível para apuração de lucros. Não cabe presunção de intuito evasivo, salvo se a sociedade estrangeira estiver localizada em paraíso fiscal.

Os votos dos ministros foram fundamentados em critérios absolutamente distintos, razão pela qual pouco foi definido em definitivo no julgamento.

Os dois principais argumentos no julgamento da ADI nº 2.588 se referem à existência de ficção legal acerca da disponibilidade efetiva dos lucros, extrapolando os ditames do CTN e o conceito de renda; o controle societário não representaria necessariamente a disponibilidade efetiva dos lucros; e, ainda, que a equivalência

patrimonial não se trata de pagamento à investidora, mas apenas de resultados das investidas, inalcançáveis pela empresa brasileira.

A PGFN, em defesa da constitucionalidade da lei, alegou que a apuração dos lucros pelo MEP se equiparava à apuração dos lucros pelo regime de competência; além de defender a disponibilidade efetiva dos lucros, tendo em vista que ao pagamento dos rendimentos dependia unicamente da investidora brasileira.

Além disso, o voto do Ministro Joaquim Barbosa, extremamente pertinente, trouxe uma indagação acerca da possibilidade de temor ao abuso com vistas à evasão ou à elisão fiscal permitiria um atalho ao devido processo legal, questão essa que será abordada mais a frente.

No entanto, a tributação em bases universais pouco mudou desde o julgamento da ADI nº 2.588, remanescendo uma grande parte do sistema instituído na MP nº 2158-35/2001.

3.2 REGIME DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL NO BRASIL

Como decorrência da internacionalização das empresas, as receitas auferidas pelas mesmas passaram a resultar da distribuição dos lucros por parte das sociedades a elas coligadas ou controladas localizadas no exterior, devendo em princípio, haver a tributação destes lucros quando da sua disponibilização à empresa brasileira, conforme prevê a legislação pátria.

Diante disso, mostrou-se a possibilidade das transnacionais de postergar o surgimento do encargo fiscal, mediante um diferimento da efetiva disponibilização dos lucros para as controladoras ou coligadas brasileiras.

Diante de tal cenário, surge o Regime de Transparência Fiscal, também denominado de normas CFC *rules*, que é caracterizado quando os lucros auferidos por certas pessoas jurídicas, sediadas em um país, passam a ser tributadas diretamente na

pessoa do sócio ou da sociedade residente em outro país, de modo a evitar esse diferimento⁶⁷.

Nesse sentido, o referido regime busca uma tributação transparente, sem margem para diferimento da tributação, havendo uma tributação do lucro antes mesmo de sua distribuição.

Sendo assim, o objetivo desse regime é “evitar que a constituição de pessoas jurídicas interpostas no exterior possa ser utilizada como mecanismo para evitar ou diferir o pagamento de impostos”⁶⁸.

O caráter do regime de transparência fiscal é, portanto, antielisivo. Ou seja, a essência de sua criação se deve à necessidade de evitar que a tributação da renda deixe de ocorrer em razão de empresa situada no exterior, em que se tornem inalcançáveis os rendimentos. De certa forma, equipara a sociedade estrangeira a uma localizada no país.

Via de regra, as *CFC rules* são aplicáveis em ordenamentos jurídicos que preencham três condições: a existência de controle dos sócios residentes sobre a sociedade estrangeira; a apuração de rendas passivas pela pessoa jurídica estrangeira; e a localização da pessoa jurídica estrangeira em país com tributação favorecida, também denominado de “paraíso fiscal”⁶⁹.

Destes três requisitos, percebe-se que o objetivo da transparência fiscal é evitar a erosão da base de cálculo do imposto de renda em países cujas empresas tenham grandes investimentos em locais de tributação privilegiada, de modo que possam diferir o pagamento do tributo para arcar com uma carga tributária mínima.

O regime, em geral, tem dois tipos de abordagem, o *jurisdictional approach* ou o *transactional approach*, ambos com objetivo de dar um tratamento proporcionalmente severo a depender da situação da pessoa jurídica, sendo o primeiro referente à localidade da pessoa jurídica – paraíso fiscal ou não – e o

⁶⁷ BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*, São Paulo: Dialética, 2007, p. 21.

⁶⁸ *Ibidem, loc. cit.*

⁶⁹ *Ibidem*, p. 22.

seguindo relativo a atividade realizada pela empresa, que pode ser mais ou menos vantajosa⁷⁰.

No Brasil, no entanto, a situação ocorre de forma diversa.

A sistemática de incidência dos tributos se aproxima de uma distribuição ficta dos lucros, em detrimento de uma real transparência fiscal, trata-se de resultado auferido por uma sociedade estrangeira, tributada automaticamente no Brasil, prescindindo de efetiva distribuição de lucros.

Aqui, os investimentos em participações no capital social de empresas no exterior são avaliados da mesma forma e conforme os mesmos critérios a que se submetem os investimentos em participações no capital de empresas com sede no Brasil, nos termos da LSA.

Então, em linhas gerais, os investimentos devem ser avaliados pelo custo de aquisição, deduzido da provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, nos termos do art. 183, inciso III, da Lei nº 6.404/76.

No entanto, os investimentos relevantes – em coligadas e controladas – são avaliados mediante a criação de subcontas de cada controlada e seus respectivos resultados, pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP).

Edmar Oliveira Andrade Filho⁷¹ explica:

Enfim, a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada deverá registrar em subcontas vinculadas à conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, de modo a determinar, a cada período-base, o montante dos lucros tributáveis que será calculado de acordo com a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.

Esse método utilizado para que, em que pense seja bastante eficaz para a avaliação de investimentos existentes em empresas estrangeiras, é bastante controverso no

⁷⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Editora Forense: São Paulo. 8ª ed., 2015, p 498.

⁷¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 543.

que se refere à sua aptidão determinar a apuração de lucros para justificar a tributação em bases universais.

No entanto, a IN nº 1.520/2014, que regulamentou os lucros auferidos no exterior, determinou, em seu at. 2º, que *“o valor a ser registrado em subcontas de que trata o caput deve ser a parcela do ajuste do valor do investimento equivalente aos lucros auferidos pela controlada, direta ou indireta, antes da tributação no exterior sobre o lucro”*.

3.2.1 O Método de Equivalência Patrimonial

O MEP, introduzido pela LSA, consiste no método de avaliação dos investimentos relevantes realizados por uma empresa – investidora – em suas sociedades coligadas e controladas no exterior, nos termos do art. 248 da referida lei:

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

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

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

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

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

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

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

Conforme já esposado, o MEP consiste na determinação do valor do investimento pela aplicação, sobre o montante do patrimônio líquido da sociedade investida, da porcentagem de participação da sociedade investidora em seu capital social⁷².

Ou seja, o método consiste na alteração contábil dos investimentos da investidora conforme o aumento ou diminuição do patrimônio líquido da investida. Nas palavras de João Francisco Bianco⁷³:

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

O MEP surgiu com o intuito de suprir o fato de que só as sociedades controladas eram abrangidas nas demonstrações consolidadas da empresa, as coligadas, cujo investimento realizado pela empresa brasileira exercesse influencia sobre a investida.

Com isso, surge a ideia de se trazer às demonstrações consolidadas a parte proporcional que a investidora tem sobre os resultados líquidos (lucros ou prejuízos), em detrimento dos ativos/passivos das coligadas, nem suas receitas e despesas, já que sobre estas a investidora não possui controle⁷⁴.

Assim, a investidora, ao reconhecer em seu balanço individual a parte proporcional que lhe cabe no resultado líquido de suas coligadas e controladas, registra a sua quota parte ao mesmo tempo em que a investida produz seu próprio balanço. Há, o que Modesto Carvalhosa denominou de “*registro concomitante do resultado da ‘sociedade-filha’ na ‘sociedade-mãe’*”⁷⁵.

⁷² HOFFMANN PINTO, Lívio Augusto: A ADI nº 2.588 e a Tributação da Renda das Controladas e Coligadas no Exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*. Editora Dialética: São Paulo, 2015, p. 112.

⁷³ BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*, São Paulo: Dialética, 2007, p. 22

⁷⁴ CARVALHOSA, Modesto. *Comentário à Lei de Sociedades Anônimas*, vol. 04. Editora Saraiva: São Paulo, 2003, p. 49.

⁷⁵ CARVALHOSA, Modesto. *Comentário à Lei de Sociedades Anônimas*, vol. 04. Editora Saraiva: São Paulo, 2003, p. 50.

Dito isso, conclui-se que o MEP nada mais é que a alteração do valor contábil do investimento da sociedade investidora, de acordo com o aumento ou diminuição do patrimônio líquido da sociedade investida. Esse aumento é registrado como receita, de modo a compor o lucro líquido da empresa brasileira.

Para fins societários, a partir do MEP o lucro auferido pela sociedade estrangeira é registrado de forma automática no balanço societário da investidora brasileira⁷⁶.

O reflexo dos resultados da sociedade estrangeira, em cada balanço, é realizando independentemente da investidora suportar os prejuízos gerados pelas sociedades investidas e da efetiva distribuição ou emprego dos lucros ou reservas.

No entanto, essa mera apuração contábil dos investimentos de uma sociedade controladora sobre uma controlada estrangeira – MEP - não implica a participação nos resultados sociais ou, conseqüentemente, a disponibilização jurídica do crédito, que será trabalhado no próximo capítulo.

3.2.2 Coligadas e Controladas Estrangeiras

A legislação brasileira determina a aplicação do regime de transparência fiscal internacional às controladas e coligadas no exterior, o que permite concluir que o mesmo aplica-se às pessoas jurídicas em sentido amplo, sejam sociedades ou fundações, deste que dotadas de intuito lucrativo⁷⁷.

A sociedade investidora, pela lei brasileira, é qualificada como coligada quando possui significativa influencia sobre a investida, tendo capacidade de participar de alguma forma do processo decisório da mesma, sem chegar a exercer controle sobre ela, sendo presumidamente coligada quando foi titular de 20% (vinte por cento) ou mais de capital votante da investida⁷⁸.

Esse, inclusive, se assemelha ao conceito contábil adotado internacionalmente pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

⁷⁶ LUIZ DOS SANTOS, José e outros. *Manual de Práticas Contábeis: Aspectos Societários e Tributários*. São Paulo: Atlas, 2015, p. 508.

⁷⁷ BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*, São Paulo: Dialética, 2007, p. 56.

⁷⁸ MARTINS, Eliseu; e outros. *Manual de Contabilidade Societária*. São Paulo: Atlas, 2013, p. 208.

No que tange à controlada, a LSA a define como sendo “a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores”⁷⁹.

Ou seja, esse tipo de sociedade se perfaz quando uma das partes tenha preponderância nas decisões de políticas financeiras e operacionais da investida, como por exemplo, se a investidora tem poder para comandar atividades significativas da investida usa isso a seu favor.

O controle, diferente da coligação, pode ser direto ou indireto, conforme expresso no § 2º do art. 243, da Lei das Sociedades por Ações.

A sistemática de tributação sempre foi mitigada em relação às sociedades coligadas e controladas no exterior, que só passaram a ser efetivamente tributados com a edição da Lei nº 9.532/97.

Anteriormente, foi implicitamente reconhecido que a incompatibilidade da tributação de lucros não tornados disponíveis para o sócio com o texto do art. 43 do CTN, visto que esse só permite a incidência do IRPJ sobre os acréscimos patrimoniais *disponíveis*⁸⁰.

Atualmente essa tributação se dá de forma automática, mediante o regime de transparência fiscal consolidado na Lei 12.973/2014, cuja apuração se dá por meio da equivalência patrimonial.

3.3 A SISTEMÁTICA BRASILEIRA DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS DA LEI 12.973/2014

A Lei 12.973/14 trouxe um regime jurídico diferenciado, que buscou adaptar o prévio art. 74 da MP nº 2158-35/2001 ao julgamento STF, da ADI nº 2.588, de modo a assegurar a tributação dos lucros auferidos no exterior.

⁷⁹ Lei 6.404/76

⁸⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Editora Forense: São Paulo. 8ª ed., 2015, p 438.

Conforme explicado por Alberto Xavier, a referida lei trouxe essencialmente dois objetivos, sendo o principal deles *“evitar que prejuízos incorridos no exterior, diretamente ou indiretamente, erodissem a base de tributação das sociedades investidoras brasileiras”*⁸¹.

O segundo objetivo seria de dificultar a interposição de entidades domiciliadas em países signatários de tratados contra a bitributação, mediante a adoção do regime de transparência fiscal internacional.

Diferente do regime anterior, que tributava os valores relativos ao resultado positivo de equivalência patrimonial, passou a tributar os lucros auferidos por cada uma das sociedades estrangeiras, de forma individualizada, independentemente do lugar que ocupem numa eventual cadeia de participações⁸².

O objeto da tributação desta lei, como no regime antigo, é o lucro da sociedade estrangeira, expresso na lei como *“parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos”*, nos termos do art. 77, da Lei nº 12.973/2014.

No que se refere às controladas, sejam diretas ou indiretas, foi determinada a inclusão dos lucros das mesmas de forma segregada no balanço individual da controladora nacional, conforme a participação societária, para fins de apuração do lucro real.

Quanto às coligadas, houve um exponencial melhora quanto ao regime anterior, visto que a Lei nº 12.973/2014 determinou que apenas serão computados os lucros efetivamente disponibilizados, conforme o seu art. 81, veja-se:

Art. 81. Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-**calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil**, desde que se verifiquem as seguintes condições, cumulativamente, relativas à investida:

I - não esteja sujeita a regime de subtributação, previsto no inciso III do caput do art. 84;

⁸¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Editora Forense: São Paulo. 8ª ed., 2015, p 445.

⁸² *Ibidem*, p 448.

II - não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;
 III - não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso I.

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

I - na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior;
II - na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada, possuir lucros ou reservas de lucros; ou
III - na hipótese de adiantamento de recursos efetuado pela coligada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

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

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

II - pago o lucro, quando ocorrer:

- a) o crédito do valor em conta bancária, em favor da coligada no Brasil;
- b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
- c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; ou
- d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior que não atenda aos requisitos estabelecidos no caput serão tributados na forma do art. 82.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses em que a pessoa jurídica coligada domiciliada no Brasil for equiparada à controladora nos termos do art. 83.

§ 5º Para fins do disposto neste artigo, equiparam-se à condição de coligada os empreendimentos controlados em conjunto com partes não vinculadas.

Com isso, percebe-se que, em que pesa tenha ocorrido um avanço, a tributação automática remanesceu no que se refere aos casos em que a coligada esteja situada em paraíso fiscal, seja beneficiada por regime de tributação favorecida, ou seja controlada por pessoa jurídica localizada em país com tributação favorecida ou beneficiada de regime privilegiado.

Levando-se em consideração todo o exposto, passa-se a tecer as críticas a sistemática atual de tributação dos lucros auferidos pelas coligadas e controladas estrangeiras, estatuída na Lei nº 12.973/2014.

4 A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR SOB A SISTEMÁTICA DA LEI N. 12.973/2014

A Lei 12.973/14 trouxe poucas modificações práticas à sistemática da tributação em bases universais no que se refere aos lucros auferidos por meio de controladas e coligadas em relação ao prévio regime adotado pela Medida Provisória nº 2158-35/2001.

A nova lei manteve a política tributária de impor o IRPJ quando do levantamento das demonstrações financeiras das coligadas e controladas no exterior, inovando quanto à maior rigidez dos controles contábeis e fiscais, eliminando, ainda, algumas lacunas existentes no ordenamento jurídico anterior⁸³.

A referida lei tem o evidente propósito de inserir no ordenamento brasileiro as CFC *rules*, quando traz conceitos utilizados em larga escala no âmbito da tributação internacional, como a distinção entre rendas passivas e ativas, a regulamentação da consolidação de lucros e prejuízos no exterior e o uso do local da coligada - paraíso fiscal ou não – como preceito para a incidência tributária⁸⁴.

No entanto, enquanto nos países de primeiro mundo existe uma inquestionável inclinação a se limitar a tributação internacional à rendas passivas ou obtidas em países considerados paraísos fiscais, as regras gerais apresentadas na Lei nº 12.973/2014 buscam uma tributação de toda e qualquer renda auferida por meio de controladas estrangeiras⁸⁵, sem qualquer precaução quanto à alta tributação que a empresa já possa estar sofrendo ou o impacto disto nas políticas fiscais.

Nesse sentido conclui-se, em concordância com Guilherme Costa Val Machado que, “*não obstante a clara e contínua violação ao conceito de disponibilidade da renda, a tendência tributária brasileira também permanece afastada das normas CFC adotadas internacionalmente*”⁸⁶.

⁸³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 543.

⁸⁴ MACHADO, Guilherme. Apontamentos acerca da Tributação dos Lucros no Exterior conforme a Lei nº 12.973, de 2014. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 234. São Paulo: Dialética, 2015, p. 62.

⁸⁵ *Ibidem*, loc. cit.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 63.

Diferente das típicas CFC *rules*, possui caráter genérico, atribuindo a tributação automática a toda e qualquer sociedade coligada/controlada estrangeira, detendo graves violações ao ordenamento jurídico brasileiro, em especial no que se refere à Constituição Federal.

Das modificações trazidas à sistemática da tributação em bases universais no que se refere aos lucros auferidos por meio de investidas estrangeiras, na prática a lei.

Sendo assim, o atual regime continua a ir de encontro à política fiscal de maior competitividade das empresas multinacionais brasileiras, a lei em questão baseia-se em uma utopia de que o empresário internacional necessariamente auferirá grandes margens lucrativas⁸⁷.

Além disso, diversas violações legais e constitucionais permaneceram, como a utilização do Método de Equivalência Patrimonial para fins de cálculo do IRPJ, além da ficção jurídica, que extrapola o fato gerador do imposto e ofende o conceito de renda.

Diante disso, passa-se a tecer às críticas do atual regime de transparência fiscal internacional instaurado pela Lei 12.973/14, que em muito se assemelha ao regime anterior, quanto às ilegalidades, inconstitucionalidades e descon siderações aos preceitos internacionais de boas políticas fiscais.

4.1 A (IN)COMPATIBILIDADE COM OS TRATADOS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO

A primeira controvérsia ocasionada pela tributação em bases universais instituída pela Lei nº 12.973/2014, se refere à aplicação dos tratados contra a bitributação em matérias de coligadas e controladas no exterior, surgindo a dúvida acerca de qual tratado seria aplicado a quais partes.

Nesse contexto, surgiu uma questão que demanda uma atenção especial, que se refere à compatibilidade da transparência fiscal brasileira com o artigo 7(1) das

⁸⁷ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Editora Forense: São Paulo. 8ª ed., 2015, p 445.

Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação – Modelo da OCDE - assinadas pelo Brasil, que dispõe:

Artigo 7.º

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

O referido artigo estabelece que a competência exclusiva para tributação dos lucros é do país de domicílio da controlada ou coligada estrangeira, impedindo a tributação extraterritorial pelo país de domicílio do sócio⁸⁸.

Tal dispositivo vai diretamente ao encontro do regime de transparência fiscal internacional adotado no Brasil, que determinou pela tributação de lucro obtido por coligada e ou controladas no exterior de forma automática, quando da apuração do balanço patrimonial, conforme estabelece o art. 74, da Lei n 12.973/2014.

Inclusive, no âmbito internacional já houve a deliberação por inúmeros juristas e tribunais pela incompatibilidade das regras CFC e os tratados contra a dupla tributação.

Nesse sentido, trouxe o britânico Philip Baker sobre o problema *“the issue also arises with respect to CFC legislation which attributes the income of a subsidiary to its parent and taxes the parent on that income. Where the subsidiary is a resident of a treaty state, prima facie this violates Article 7”*⁸⁹.

O Fisco brasileiro, no entanto, adota uma percepção diversa, tendo sido positivada na Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013, consolidando o entendimento de que o regime de tributação automática não violaria dos tratados internacionais contra a bitributação pelo regime de tributação automática.

⁸⁸ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Editora Forense: São Paulo. 8ª ed., 2015, p 475.

⁸⁹ “O problema também surge, no que se refere às CFC rules, à atribuição de lucros de uma subsidiária à sua mãe, tributando-a quando a subsidiária esteja localizada em país que possua tratado contra a dupla tributação, violando, *prima facie* o artigo 7º”, tradução nossa. (Philip Baker, *apud* XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Editora Forense: São Paulo. 8ª ed., 2015, p 479).

O argumento trazido na Solução de Consulta é que os tratados contra a bitributação não seriam inaplicáveis quanto à tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas estrangeiras por ser esta uma questão de direito interno brasileiro, visto que o país só tributa lucros auferidos pelos sócios brasileiros⁹⁰.

No mesmo sentido argumento a Procuradora da Fazenda Nacional, Patrícia Lessa, ao afirmar que só o Brasil teria competência para tributar os lucros auferidos por meio das coligadas e controladas estrangeiras e que o ordenamento interno simplesmente regulamenta estes lucros⁹¹.

No entanto, tais argumentos merecem fortes críticas, primeiro porque a o fato de ser a pessoa jurídica brasileira a contribuinte, se caracteriza como puro método de arrecadação para viabilizar a tributação extraterritorial pretendida pelo país⁹².

Ora, impedir a aplicabilidade do art. 7º da convenções sob o pretexto de que a tributação recai sobre a pessoa jurídica brasileira, “*é aceitar que qualquer tratado possa ser desrespeitado por um Estado pela simples alteração da sua legislação interna (...) apenas para fugir da aplicação do tratado*”, o que caracteriza evidente absurdo⁹³.

Dito isso, percebe-se que o Fisco busca trapacear os tratados internacionais dos quais o Brasil é parte, com o simples objetivo de obter uma maior arrecadação sem levar em consideração que o escopo do art. 7º não é subjetivo, mas sim objetivo, ou seja, refere-se ao lucro e não às empresas.

Sendo assim, ainda que não se considere inconstitucional o regime de tributação em bases universais atual, é imprescindível o respeito aos tratados internacionais contra a dupla tributação dos quais o Brasil é signatário.

⁹⁰ BRASIL. Receita Federal do Brasil. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 18, de 08 de agosto de 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50774>>. Acessado em 31/10/2017.

⁹¹ LESSA, Patrícia. A Tributação de Lucros Auferidos no Exterior por Controladoras e Coligadas - A Constitucionalidade do Artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-352/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 191. São Paulo: Dialética, 2011, p. 75.

⁹² XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Editora Forense: São Paulo. 8ª ed., 2015, p 489.

⁹³ *Ibidem, loc. cit.*

Inclusive, impende trazer à tona o julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709/RJ, conhecido como “caso vale”, que se deu pela 1ª Turma do STJ, em 24/05/2014⁹⁴.

Os autos tratavam sobre o reconhecimento ou não da supremacia dos tratados internacionais sobre as normas internas de tributação, tendo o STJ decidido que não são tributados os ajustes de investimentos de empresas brasileiras decorrentes da apuração de lucros por suas subsidiárias estrangeiras situadas em países com os quais o Brasil possui tratado para evitar a dupla tributação.

Ainda, vale mencionar o voto do Ministro Marco Aurélio no julgamento da ADI nº 2.588, que entendeu pela inconstitucionalidade do regime de transparência fiscal adotado anteriormente, face aos tratados contra a bitributação dos quais o Brasil é signatário, que requerem a disponibilidade com o ingresso da renda no território brasileiro.

Sendo assim, entendeu o Ministro que a desnecessidade de disponibilidade efetiva dos lucros, além de violar o fato gerador do Imposto sobre a Renda, violaria ainda, os tratados internacionais dos quais o Brasil fosse signatário.

A sistemática atual pouco mudou em relação a isso, permanecendo ativa a Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013, que defende a compatibilidade d tributação automática dos lucros auferidos no exterior com os tratados internacionais.

No entanto, tal entendimento não deve prosperar, especialmente pelo impacto que tal entendimento possui no caixa das empresas, além de trapacear o sistema das convenções internacionais.

Diante da iminente violação dos tratados contra a dupla tributação dos quais o Brasil é signatário, haja vista a possibilidade de tributação de um mesmo lucro em dois Estados, se faz necessária uma revisão do entendimento atual da tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior quando o Brasil possua tratados contra a dupla tributação nos estados em que sejam localizadas.

Pensamento contrário representa uma direta afronta ao artigo 7(1) das Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação.

⁹⁴ REsp 1325709/RJ, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 24/04/2014, DJe 20/05/2014.

4.2 O MEP COMO SUSTENTAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS

Outra forte crítica merecida pelo regime atual se refere à utilização do Método de Equivalência Patrimonial para apuração dos lucros auferidos por meio de coligadas e controladas estrangeiras, para fins tributários no Brasil.

O MEP é aplicável para avaliação contábil dos investimentos relevantes em sociedades controladas e coligadas, conforme dispõe o art. 248 da Lei nº 6.404, para que ao fim do exercício social da investidora seja contabilizada a sua eventual participação proporcional nos lucros ou prejuízos das investidas.

No entanto, o registro da equivalência patrimonial dos investimentos também coincide com a “disponibilização” dos lucros oriundos de sociedades controladas, conforme dispõe o art. 8º da IN RFB nº 1.520/2014.

Quanto às coligadas, a partir da Lei nº 12.973/2014, só passaram a se submeter a esta apuração de lucros quando localizadas em paraísos fiscais, caso contrário, só serão tributados os lucros delas oriundos quando efetivamente disponibilizados.

O Método de Equivalência Patrimonial foi minuciosamente explicado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC95, no CPC 18, *in verbis*:

10. Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento em coligada, em empreendimento controlado em conjunto e em controlada (neste caso, no balanço individual) deve ser inicialmente reconhecido pelo custo e o seu valor contábil será aumentado ou diminuído pelo reconhecimento da participação do investidor nos lucros ou prejuízos do período, gerados pela investida após a aquisição. A participação do investidor no lucro ou prejuízo do período da investida deve ser reconhecida no resultado do período do investidor. As distribuições recebidas da investida reduzem o valor contábil do investimento. Ajustes no valor contábil do investimento também são necessários pelo reconhecimento da participação proporcional do investidor nas variações de saldo dos componentes dos outros resultados abrangentes da investida, reconhecidos diretamente em seu patrimônio líquido. Tais variações incluem aquelas decorrentes da reavaliação de ativos imobilizados, quando permitida legalmente, e das diferenças de conversão em moeda estrangeira, quando aplicável. A participação do

⁹⁵ O CPC foi criado pela Resolução nº 1.055/2005 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, tendo como atribuição “*estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação de Pronunciamentos técnicos, Orientações e Interpretações*”, nos termos do art. 4º da referida resolução.

investidor nessas mudanças deve ser reconhecida de forma reflexa, ou seja, em outros resultados abrangentes diretamente no patrimônio líquido do investidor (vide Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis), e não no seu resultado.

É possível notar que o impacto no resultado da investidora só acontece quando há registro de lucro ou prejuízo na investida, a distribuição dos lucros sequer afeta o resultado da investidora.

No entanto, há uma série de defensores do Método de Equivalência Patrimonial como uma equiparação ao regime de caixa das empresas, como o Ministro Nelson Jobim em seu voto no julgamento da ADI nº 2.588 em que afirmou que estariam submetidas à tributação automática aquelas empresas sujeitas ao MEP.

Para tanto, aduz que os resultados obtidos pelas investidas estrangeiras, independentemente de controle, repercutem de forma automática, a partir do balanço individual, no patrimônio da empresa brasileira sujeita ao MEP, afirmando ainda, que a valorização patrimonial e dos respectivos investimentos tem como consequência a valorização da própria PJ.

O Ministro defendeu a adoção da sistemática da TBU com base no MEP, entendendo que o combate à elisão fiscal seria razão plausível para tal alteração.

No mesmo sentido foi o voto do Ministro Cezar Peluso, ao concluir que o lucro auferido pela controlada e coligada estrangeira repercute no resultado da empresa no Brasil, aumentando o valor que poderá ser distribuído aos sócios, sendo irrelevante a efetiva distribuição para fins de caracterização da disponibilidade jurídica.

Nesse sentido, o Fisco positivou o entendimento Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013⁹⁶, transcrevendo o voto do Ministro Dias Toffoli no Recurso Extraordinário nº 541.090 - SC, nos seguintes termos:

“(...) Para fins societários, a partir do MEP, o lucro auferido pela coligada/controlada estrangeira é automaticamente registrado no balanço societário da coligada/controlada brasileira. A eventual distribuição desses

⁹⁶ BRASIL. Receita Federal do Brasil. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 18, de 08 de agosto de 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50774>>. Acessado em 31/10/2017.

lucros é irrelevante para se verificar o real crescimento do lucro líquido da brasileira, considerado o regime de competência

Dessa forma, inegável que o acréscimo patrimonial obtido a partir do ajuste do valor do investimento permanente é renda da empresa brasileira, tanto assim que pode ser verificado a partir do método da equivalência patrimonial positiva, com consequências comerciais no balanço da empresa brasileira...”

Dito isso, o art. 19 da Solução de Consulta positivou a compreensão extraída do voto do referido ministro:

19. Os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente distribuídos, representam um acréscimo patrimonial para a investidora uma vez que já podem ser pagos aos seus acionistas. Isso se deve ao fato de a Lei nº 6.404, de 1996, adotar o regime de competência, de modo que, mesmo que não tenham sido financeiramente realizados, esses lucros compõem o resultado da pessoa jurídica investidora. Há, portanto, a disponibilidade econômica da renda, fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Ou seja, entendeu-se pela equiparação da apuração dos lucros pelo Método de Equivalência Patrimonial e pelo Regime de Competência.

No entanto, o MEP não tem o objetivo de apurar a disponibilidade de renda pelos investidores, sendo apenas um recurso de avaliação de investimentos, não possuindo qualquer relação com o fato gerador do imposto sobre a renda, seja ele, a disponibilidade econômica ou jurídica.

O MEP não tem aptidão para atribuir à investidora os lucros auferidos pelas coligadas e controladas, da mesma forma que não obriga a investidora a suportar os prejuízos das investidas, ainda que ambos lucros e prejuízos se façam presente na avaliação⁹⁷.

Inclusive, esse método é um mero mecanismo contábil para a avaliação do direito de participação societária na coligada ou controlada, incorporando ao valor o investimento a potencial participação nos lucros, ou diminuição do valor em razão de prejuízos⁹⁸.

Tanto é que o próprio Decreto-lei nº 1.598/77 prevê, em seu art. 23, que a “*contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor*

⁹⁷ MARIZ, Ricardo. A Disponibilidade Econômica ou Jurídica de Rendas e Proventos Auferidos no Exterior. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003, p. 20.

⁹⁸ *Ibidem, loc. cit.*

de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real".

Diante disso, percebe-se que o MEP não viabiliza uma tributação automática de lucros, visto que não enseja aquisição de direito sobre os lucros das coligadas e controladas no exterior, ou seja, não ocasiona o fato gerador do IRPJ, o acréscimo patrimonial.

Então, a disponibilidade jurídica ou econômica de rendimentos não pode advir da equivalência patrimonial e dos outros elementos das demonstrações financeiras das sociedades, especialmente porque se limitam a refletir os direitos e obrigações que a empresa possui, sem os criar⁹⁹.

Sendo assim, a adoção desse método para fins fiscais se confunde com a própria violação do art. 43 do CTN, visto que não gera qualquer direito à lucros da coligada ou controlada estrangeira, representando o valor apurado pelo MEP lucro que ainda não foi recebido, sendo apenas potencial e não realizado.

No momento que os lucros das investidas são disponibilizados para os sócios investidores, na conta do investimento avaliado pelo MEP deixam de ser refletidos estes valores, que passam a figurar em contas do ativo para as quais eles vieram de fato, ao passo que na contabilidade das investidas tais valores passam a figurar em conta do passivo circulante¹⁰⁰.

Esse entendimento foi explicado com magistralidade pelo Ministro Joaquim Barbosa quando do julgamento da Adin 2.588, que afirmou ser o MEP útil apenas "*para mensurar uma expectativa de aumento patrimonial, proveniente das relações mantidas com a empresa em que se investiu, mas cuja confirmação depende de eventos cuja ocorrência é potencial*".

Por fim, cita-se mais uma vez o ilustre ex-ministro, ante a sua sapiência sobre o tema:

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

⁹⁹ MARIZ, Ricardo. A Disponibilidade Econômica ou Jurídica de Rendas e Proventos Auferidos no Exterior. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003, p. 21.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 22.

distribuição. (...) Somente da renda proveniente da participação de lucros cuja expectativa é de futura distribuição. (...) Somente com a realização é que se apuram lucros ou prejuízos.

Então, seja jurídica, seja econômica é evidente a necessidade de efetiva disponibilidade para a ocorrência de tributação, não se podendo tributar a renda que não está à disposição do contribuinte. Assim, conforme explica Schoueri “é nesse ponto que se retorna à questão da equivalência patrimonial para que se veja que sua contabilização, por si só, não dá ao investidor qualquer possibilidade de dispor sobre os lucros da controlada ou coligada”¹⁰¹.

Em que pese todo o exposto, o STF acabou por entender o MEP como critério de constitucionalidade da tributação dos lucros no exterior, a despeito da impecável intervenção do Ministro Joaquim Barbosa, no julgamento da ADI nº 2.588, em relação à insignificância do MEP para efeito da incidência do IR.¹⁰²

8Dito isso, conclui-se que o MEP não é apto a sustentar a tributação em bases universais, visto que não é fiel ao fato gerador do imposto de renda previsto na Constituição Federal, ou no art. 43 do CTN.

4.3 AS QUESTÕES CONTROVÉRSAS DA LEI 12.973/2014

Além das incompatibilidades apresentadas, referentes aos tratados internacionais contra a bitributação e o Método de Equivalência Patrimonial, existem afrontas diretas à constituição trazidas pela Lei 12.973/2014.

4.3.1 A (in)compatibilidade com o art. 43 do CTN

¹⁰¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no Exterior e Acordos de Bitributação: Reflexões sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 219. São Paulo: Dialética, 2015, p. 71.

¹⁰² MACHADO, Guilherme. Apontamentos acerca da Tributação dos Lucros no Exterior conforme a Lei nº 12.973, de 2014. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 234. São Paulo: Dialética, 2015, p. 63.

Conforme esposado, o § 2º do art. 43, do Código Tributário Nacional, adicionado ao ordenamento em 2001, prevê que cabe à lei estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade dos lucros auferidos no exterior.

Isso gerou um (falso) entendimento de que lei ordinária poderia modificar o fato gerador do imposto de renda.

Parte da doutrina entende pela constitucionalidade da tributação automática, mediante ficção jurídica, alegando que a renda é um conceito constitucional aberto, que deve ser trabalhado pela doutrina e pela lei.

Há quem defenda que a disponibilidade econômica ou jurídica tem como referência o regime contábil da competência, sendo os lucros apurados por meio de coligadas e controladas estrangeiras por meio do MEP, sem qualquer violação ao fato gerador do IRPJ¹⁰³.

Nos dizeres de Patrícia Lessa, o art. 43 do Código Tributário Nacional:

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

De acordo com este entendimento, se torna irrelevante a eventual distribuição ou não de dividendos pelas coligadas e controladas estrangeiras, levando-se em consideração apenas a possibilidade de aquisição de lucros.

No mesmo sentido é o entendimento do Ministro Nelson Jobim, que o expôs no julgamento da ADI nº 2.588, afirmando que, independentemente da destinação dos lucros, a parcela do patrimônio líquido da investida se integra ao balanço da investidora, sendo essa variação de patrimônio decorrente do regime de competência.

¹⁰³ LESSA, Patrícia. A Tributação de Lucros Auferidos no Exterior por Controladoras e Coligadas - A Constitucionalidade do Artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-352/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 191. São Paulo: Dialética, 2011, p. 69.

O Ministro argumenta que, todo e qualquer lucro, ainda que não distribuído, apurado pelo MEP, configura acréscimo patrimonial.

entendimento este que representa uma absurda afronta à Constituição Federal.

Isso porque, a adição de § 2º ao art. 43 do CTN, não abdicou do conceito constitucional de renda, permanecendo imprescindível a disponibilidade – econômica ou jurídica - do lucro para que haja a sua tributação, mas apenas viabilizou que à lei ordinária estabelecer as *condições* e o *momento* da disponibilização dos lucros no exterior¹⁰⁴ e não que alterasse o conceito de disponibilidade.

Ocorre que, a Lei nº 12.973/2014 (art. 76), não se limita ao estabelecimento destes dois critérios, conforme explica Alberto Xavier¹⁰⁵:

Com efeito, essa disponibilização pode ocorrer em virtude de um procedimento ou ato complexo que pode desdobrar-se no tempo em várias etapas ou fases. Assim, por exemplo, ocorre em primeiro lugar, a deliberação da sociedade no sentido de declaração do dividendo, a qual, por si só, já transfere os lucros da titularidade da sociedade para a dos sócios, de tal modo que estes deixam de se integrar no patrimônio líquido daquela para passarem ao seu passivo exigível. Pode ocorrer, também, que o vencimento da obrigação de pagar os lucros já declarados ocorra num momento subsequente, o que se dará sempre que os dividendos não sejam pagos à vista. Pode também ocorrer que os dividendos sejam colocados à disposição dos sócios, mas não sejam por estes recebidos, ou que, sendo recebidos, não sejam internados cambialmente em seu país de residência, ou que lhes tenha sido dado destino, por conta e ordem do acionista, antes do seu recebimento.

Sendo assim, não deixou de ser imprescindível a disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos para se permitir que uma disponibilidade potencial se façam suficiente para a tributação.

Com isso, passou-se a discutir se a apuração dos lucros pela empresa controladora ou coligada seria suficiente para suprir o critério temporal da regra matriz do imposto de renda: a disponibilidade econômica ou jurídica.

No julgamento da ADI nº 2.588, a Ministra Ellen Gracie entendeu a empresa controladora é que decide acerca da disponibilidade dos lucros auferidos pela

¹⁰⁴ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Editora Forense: São Paulo. 8ª ed., 2015, p 501.

¹⁰⁵ *Ibidem*, p 502.

empresa controlada, ainda que não remetidos efetivamente para a empresa brasileira, o que por si só caracterizaria a disponibilidade jurídica.

No entanto, quanto às coligadas, teve entendimento diverso, no sentido de que a mera coligação não estaria apta a ensejar a disponibilidade jurídica dos lucros apurados, ante a inexistência de controle, razão pela qual entendeu pela inconstitucionalidade deste aspecto do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, *in verbis*:

Não havendo posição de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada localizada no exterior, não se pode falar em disponibilidade, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros para a coligada aqui localizada ou, pelo menos, antes da deliberação que se faça no âmbito dos órgãos diretores, sobre a destinação dos lucros do exercício.

Todavia, o argumento em pauta parte da premissa (errônea) de que o sócio controlador sempre é livre para distribuir, a título de dividendos, os lucros aptos a serem distribuídos, liberdade esta que não é dotada de absoluta segurança¹⁰⁶. Veja-se p que diz o art. 116 da Lei nº 6.404/1976:

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

- a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e
- b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.
(grifos adotados)

Disso, infere-se que existem limites à discricionariedade do acionista controlador que podem levá-lo a (ter que) renunciar à distribuição dos dividendos de modo a constituir reservas para investimentos futuros, para implementação de planos de alcance social ou adotar outras iniciativas de interesse da sociedade¹⁰⁷.

¹⁰⁶ XAVIER, Alberto. Aspectos Inconstitucionais da Lei nº 12.973/2014 em Matéria de Tributação de Controladas e coligadas no Exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 239. São Paulo: Dialética, 2015, p. 12.

¹⁰⁷ XAVIER, Alberto. Aspectos Inconstitucionais da Lei nº 12.973/2014 em Matéria de Tributação de Controladas e coligadas no Exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 239. São Paulo: Dialética, 2015, p. 12.

A impossibilidade do poder de controle – direto ou indireto – fundamentar a disponibilidade do lucro não distribuído torna-se ainda mais flagrante quando se trata das controladas indiretas, quando se o controle é realizado em duas etapas, primeiro o controle da direta para que esta posteriormente exerça o controle da indireta¹⁰⁸.

Já o Ministro Nelson Jobim, no mesmo julgado, trouxe um argumento diferente, ao entender que a data do balanço patrimonial em que os lucros são apurados seria um momento estável e objetivo para se concretizar a disponibilidade da renda, equiparando a equivalência patrimonial ao regime de competência.

Em sentido contrário, o Ministro Joaquim Barbosa explica magistralmente, no voto-vista da ADI nº 2.588, que não existe qualquer relação entre o dia 31 de dezembro com a disponibilização de recursos advindo de participações nos lucros e nos resultados de investimentos no exterior, o que caracteriza uma ficção jurídica no ordenamento, excedendo o fato gerador do IRPJ.

No mesmo sentido, o Ministro Lewandowski também entendeu pela inconstitucionalidade do regime e tributação automática, sob o fundamento da criação de uma ficção jurídica, um novo fato gerador do IRPJ e, conseqüentemente, nova definição da hipótese de incidência tributária.

Merece ainda atenção o voto do ilustríssimo Ministro Marco Aurélio, que manifestou repúdio a qualquer situação que demonstre desprezo à regra da disponibilidade da renda, entendendo pela total inconstitucionalidade da ficção jurídica criada pelo regime de tributação automática.

Trouxe ainda o Ministro, um importante ponto quanto à questão da autonomia da personalidade jurídica das empresas, *in verbis*:

A empresa possuidora de personalidade jurídica não se confunde com outra, pouco importando se tenha a coligação ou o controle, espécies societárias que não levam à simbiose a ponto de, em promiscuidade ímpar, confundir as personalidades no que são próprias. São individualmente levadas em conta, quer sob o aspecto de responsabilidade fiscal, da responsabilidade junto a outras pessoas jurídicas e a pessoas naturais, quer sob o prisma dos direitos e deveres em geral. A despersonalização pressupõe caso concreto de extravagância, quanto aos vícios de consentimento, considerada a ordem jurídica, não podendo vir a ser placitada de maneira genérica, linear, invertendo-se valores, para este ou

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 13.

aquele fim, por mais querido ou nobre que o seja, considerada a presunção, simples presunção, de evasão ou sonegação cuja revelação deve ser real.

Conclui então, brilhantemente o Ministro Marco Aurélio, que a MP anteriormente em vigor, que em muito se assemelha com o regime da Lei nº 12.973/2014 neste ponto, acabou por “*criar um novo fato gerador discrepando do figurino constitucional, ganhando a disciplina contornos estranhos ao imposto sobre a renda*”, em flagrante violação ao art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF, ao definir novo fato gerador¹⁰⁹.

Desta forma, questiona-se a possibilidade de se interpretar o CTN no sentido de conferir ao legislador ordinário uma autonomia tão exorbitante que viabilize a criação de uma disponibilidade ficta, única e exclusivamente para fins de investimentos realizados no exterior em determinados tipos de sociedades.

Ora, é evidente que tal entendimento é absurdo e viola de forma explícita o conceito de renda apresentado pelo CTN com escopo na Carta Magna.

Quando da utilização da ficção jurídica, equiparando o lucro apurado ao lucro efetivamente disponibilizado, o art. 76 da Lei nº 12.973/2014 extrapolou a permissão fornecida pela lei complementar, que não permitiu que se eliminasse o conceito de renda para fins de hipótese de incidência dos tributos sobre a renda¹¹⁰.

Frise-se, novamente, que a permissão concedida no § 2º, do art. 43, do CTN, se refere única e exclusivamente à possibilidade da legislação ordinária definir o momento e a condição do auferimento efetivo da renda para fins de hipótese de incidência.

A lei não, sob hipótese alguma, criar ficção legal sob o pretexto de fixar o momento temporal do fato gerador do IR, mediante disposição de que o mesmo já ocorreu, quando, no entanto, ainda não teve início e pode nunca ocorrer efetivamente.

¹⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.588. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Relatora: Voto Vista: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Brasília, DJe-027 10 fev. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>>. Acesso em 06/09/2017.

¹¹⁰ XAVIER, Alberto. Aspectos Inconstitucionais da Lei nº 12.973/2014 em Matéria de Tributação de Controladas e coligadas no Exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 239. São Paulo: Dialética, 2015, p. 14.

Assim explicou Miguel Delgado Gutierrez, com propriedade que “o legislador ordinário está proibido de, por meio de uma ficção legal, deturpar conceito de renda, considerada adquirida uma renda onde não há qualquer disponibilidade”¹¹¹.

Por fim, importa esclarecer que o argumento aqui presente não se aplica às sociedades coligadas, visto que não se aplica a elas a tributação automática dos lucros, como foi determinando no julgamento da ADI nº 2.588.

Sendo assim, para que seja possível a incidência do IRPJ, à luz do art. 43 do CTN e do art. 153, inciso III, da própria Constituição Federal de 1988, é imprescindível que a renda esteja disponível para o contribuinte brasileiro, ou seja, tenha o direito ao recebimento sido adquirido¹¹².

4.3.2 O atendimento aos Princípios da Proporcionalidade e da Igualdade

O regime de transparência fiscal internacional, conforme já abordado, deve buscar evitar o diferimento ou uma elisão fiscal abusiva. Para tanto, leva-se em consideração, em geral, o *jurisdictional approach* ou o *transactional approach*, ambos com objetivo de dar um tratamento mais ou menos severo conforme a situação da pessoa jurídica.

A Lei nº 12.973/14, diferentemente, não leva em consideração esses critérios da mesma forma, aplicando a toda e qualquer sociedade – coligada ou controlada – estrangeira o regime de tributação automática, sem restrições.

Tal tratamento indiscriminado viola diretamente o princípio da proporcionalidade, sendo desarrazoada a presunção de que toda e qualquer empresa que possua investimentos no exterior possuam intuito de formar um planejamento tributário abusivo.

Este entendimento não condiz com os princípios da igualdade/razoabilidade, além de tratar de forma anti-isonômica as empresas que possuem e as que não possuem

¹¹¹ GUTIERREZ, Miguel Delgado. O Imposto de Renda e os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 183. São Paulo: Dialética, 2010, p. 87.

¹¹² BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*, São Paulo: Dialética, 2007, p. 70.

controladas em paraísos fiscais, sendo estas privilegiadas, inclusive, incentivando que os investimentos sejam realizados em tais locais.

Uma outra violação frontal ao princípio da igualdade advém da discriminação entre rendas passivas e ativas, totalmente arbitrária e sem qualquer explicação lógica para tal diferenciação¹¹³.

4.3.2.1 Da Capacidade Contributiva como pressuposto para a incidência do IRPJ

O art. 145, § 1º, da Constituição Federal positivou o denominado Princípio da Capacidade Contributiva no ordenamento brasileiro, dispondo que, “*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*”, ou seja, tal princípio consagra a necessidade do contribuinte ter aptidão para arcar com o ônus fiscal.

Tal princípio representa a igualdade, onde se busca tratar os desiguais na medida de suas desigualdades.

Nas lições de Luís Eduardo Schoueri, explica-se que a renda é o critério para se alcançar a capacidade contributiva do sujeito passivo é a renda. “*Seja a renda acumulada, a consumida ou a auferida, será sempre a renda o parâmetro adotado para fins tributários para que se atenda ao princípio constitucional da capacidade contributiva e conseqüentemente, ao princípio da igualdade*”¹¹⁴.

Sendo assim, é necessário para que seja respeitada a capacidade contributiva, um real auferimento de renda, o que, conforme trabalhado no segundo capítulo deste trabalho, se concretiza com um acréscimo patrimonial efetivo.

4.3.2.2 O tratamento desigual dos tipos de rendimentos

¹¹³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Editora Forense: São Paulo. 8ª ed., 2015, p 500.

¹¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e Lucros Auferidos no Exterior. *Questões Atuais do Direito Tributário*. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, vol. 7, 2003, p. 322.

Por fim, implica demonstrar a inconstitucionalidade d art. 84 da Lei 12.973/2014, ao conferir tratamento discriminatório às categorias de renda, veja-se:

Art. 84. Para fins do disposto nesta Lei, considera-se:

I - renda ativa própria - aquela obtida diretamente pela pessoa jurídica mediante a exploração de atividade econômica própria, excluídas as receitas decorrentes de:

- a) royalties;
- b) juros;
- c) dividendos;
- d) participações societárias;
- e) aluguéis;
- f) ganhos de capital, salvo na alienação de participações societárias ou ativos de caráter permanente adquiridos há mais de 2 (dois) anos;
- g) aplicações financeiras; e
- h) intermediação financeira.

II - renda total - somatório das receitas operacionais e não operacionais, conforme definido na legislação comercial do país de domicílio da investida; e

III - regime de tributação - aquele que tributa os lucros da pessoa jurídica domiciliada no exterior a alíquota nominal inferior a 20% (vinte por cento)

§ 1º As alíneas “b”, “g” e “h” do inciso I não se aplicam às instituições financeiras reconhecidas e autorizadas a funcionar pela autoridade monetária do país em que estejam situadas.

§ 2º Poderão ser considerados como renda ativa própria os valores recebidos a título de dividendos ou a receita decorrente de participações societárias relativos a investimentos efetuados até 31 de dezembro de 2013 em pessoa jurídica cuja receita ativa própria seja igual ou superior a 80% (oitenta por cento)

§ 3º O Poder Executivo poderá reduzir a alíquota nominal de que trata o inciso III do caput para até 15% (quinze por cento), ou a restabelecer, total ou parcialmente.

Em que pese parte da doutrina entenda que este tratamento desigual está em consonância com o regime de transparência fiscal internacional, o mesmo caracteriza uma ofensa ao princípio constitucional da igualdade, antes a existência de qualquer nexos de correlação lógica para justificar tal discriminação e a desigualdade de tratamento existente¹¹⁵.

A existência deste nexos implica em uma arbitrariedade legal, que enseja em desigualdade, em afronta ao art. 150, inciso II, da CF:

¹¹⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Editora Forense: São Paulo. 8ª ed., 2015, p 500.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)

Sendo assim, é ilógico que empresas com certos tipos de rendas sejam mais oneradas que outras única e exclusivamente pelo caráter do rendimento, sob pena de violação à igualdade.

Ademais, percebe-se que o CTN, Lei Complementar instituidora do imposto sobre a renda, não previu qualquer discriminação de rendas para fins de incidência do IRPJ, não fazendo sentido que lei ordinária venha a fazê-lo.

4.4 O REGIME BRASILEIRO DE TRASPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL DO BRASIL

Conforme explorado neste trabalho, é comum a adoção de CFC *rules* com o fim de alcançar o antidiferimento ou antiabuso, sendo estes requisitos para se determinar a aplicação da tributação automática dos lucros auferidos por coligadas e controladas estrangeiras.

Enquanto os critérios prescritos na política de concorrência fiscal prejudicial da OCDE tem uma real finalidade antiabuso ou antidiferimento, na lei brasileira, que tributa automaticamente toda e qualquer atividade das controladas estrangeiras, não há esta diferenciação.

Nesta acepção foi a explicação primorosa do ministro Joaquim Barbosa, quando do julgamento da ADI nº 2.588: “*a autoridade fiscal deve argumentar e provar a evasão fiscal (...) essa argumentação e essa prova fazem parte da motivação do ato de constituição do crédito tributário, que deve ser plenamente vinculado*”.

Como explicou primorosamente o ministro Joaquim Barbosa, “*a autoridade fiscal deve argumentar e provar a evasão fiscal (...) essa argumentação e essa prova fazem parte da motivação do ato de constituição do crédito tributário, que deve ser plenamente vinculado*”.

Dito isso, percebe-se que a finalidade de evitar o planejamento tributário abusivo é legítima, no entanto, não se pode partir do pressuposto de que esta sempre a intenção do contribuinte.

Esta é justamente a atual lógica, estipulada na Lei nº 12.973/2014, que parte da premissa de que as empresas tem por intento a finalidade de elisão abusiva, havendo em toda e qualquer situação o emprego de tributação automática dos lucros.

Por esta razão parte da doutrina defende que o regime brasileiro atual não poderia ser enquadrado com regime de transparência fiscal, por não estar de acordo com a sistemática global das CFC *rules*.

O Brasil optou por uma sistemática muito mais gravosa da tributação dos lucros decorrentes de investimentos internacionais, indo ao encontro dos demais países, acontecimento este que afeta o desenvolvimento econômico do país e das empresas nacionais, afetando negativamente o movimento de internacionalização da economia¹¹⁶.

Nesse sentido, se faz necessário uma análise econômica mais profunda do regime de TBU em vigor, levando-se em consideração os impactos da mesma sobre as empresas brasileiras no cenário internacional, tendo como escopo o art. 3º, inciso II, da Constituição Federal, que assegura como objetivo fundamental da República Federativa brasileira, o desenvolvimento nacional.

4.4.1 A Ação nº 3 do BEPS

A OCDE desenvolveu um projeto denominado de *Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS – cujo objetivo é sugerir regras universais de tributação, aptas a prevenir a elisão ou o diferimento abusivo na esfera tributária, evitando o esvaziamento da base de cálculo, mediante a edição dos denominados “*Action Plans*”.

¹¹⁶ HOFFMANN PINTO, Lívio Augusto: A ADI nº 2.588 e a Tributação da Renda das Controladas e Coligadas no Exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 240. Editora Dialética: São Paulo, 2015.

O *Action Plan* como um todo, tem três pilares basiladores do projeto, dentro os quais está a introdução de coerência entre regras internas que afetam atividades que transcendem o território nacional, assim como a melhora da transparência internacional.

A Ação nº 3, cujo título é “*Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*”, foi feita com propósito de desenvolver regras eficazes de transparência fiscal internacional, balanceando a relação Fisco-Empresa¹¹⁷.

O relatório é flexível para adequar as CFC *rules* à essência do ordenamento jurídico de cada país em harmonia com as obrigações internacionais.

Uma das maiores recomendações da OCDE em relação ao regime de transparência fiscal se refere à dupla tributação, que deve ser evitada, *in verbis*:

One of the fundamental policy issues to consider when designing effective CFC rules is how to ensure that these rules do not lead to double taxation. The report therefore emphasises the importance of both preventing and eliminating double taxation, and it recommends, for example, that jurisdictions with CFC rules allow a credit for foreign taxes actually paid, including any tax assessed on intermediate parent companies under a CFC regime. It also recommends that countries consider relief from double taxation on dividends on, and gains arising from the disposal of, CFC shares where the income of the CFC has previously been subject to taxation under a CFC regime¹¹⁸.

Como visto anteriormente, o Fisco brasileiro discorda desta premissa, afirmando que as CFC *rules* brasileiras não iriam de encontro aos tratados contra a bitributação, ainda que ensejem a tributação de um mesmo lucros em dois Estados signatários de de tratado, o que claramente vai de encontro às políticas fiscais incentivadas à OCDE.

¹¹⁷ OECD (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>. Acessado em 24/10/2017.

¹¹⁸ Tradução livre: Um dos problemas fundamentais de políticas a se considerar quando da concepção das CFC *rules* é o asseguramento de que essas regras não ensejarão a dupla tributação. O relatório então enfatiza a importância de, tanto prevenir enquanto eliminar a bitributação, recomendando, por exemplo, que jurisdições que adotem o regime de transparência fiscal permitam dedução de valores pagos à título de tributos estrangeiros, incluindo qualquer tributo avaliado na intermediação entre companhias sob o regime CFC. Também recomenda que os países considerem livre de dupla tributação dos dividendos e ganhos advindos da disposição de ações de controladas estrangeiras quando a renda da mesma já tenha sido submetida à tributação em regime CFC.

Ademais, há uma recomendação de que as CFC *rules* só sejam aplicadas às controladas estrangeiras que estejam sujeitas a regimes tributários privilegiados, significativamente menores do que aquele aplicado à sociedade nacional¹¹⁹.

Da análise da Lei nº 12.973/2014, é notável que tal entendimento passou a ser aplicado às sociedades coligadas, ante a decisão do Supremo Tribunal Federal, no entanto, permanece o mesmo regime indiscriminado no que se referem às controladas, sejam elas diretas ou indiretas, aonde quer que estejam localizadas ou qual seja o regime de tributação ao qual se submetam.

A crítica a este entendimento regressista foi feita com magnitude pelo Ministro Joaquim Barbosa, no julgamento da ADI nº 2.588, que segue na linha do projeto da OCDE, veja-se:

Penso ser plenamente possível conciliar a garantia de efetividade dos instrumentos de fiscalização aos princípios do devido processo legal, da proteção à propriedade privada e do exercício de atividades econômicas lícitas. A presunção do intuito evasivo somente é cabível se a entidade estrangeira estiver localizada em localizadas em países com tributação favorecida, ou que não imponham controles e registros societários rígidos (“paraísos fiscais”). A lista desses países é elaborada e atualizada pela Receita Federal do Brasil, e atualmente encontra-se na IN 1.037/2010. Não há qualquer dificuldade na atualização dessa lista.

Merece reverência o entendimento do Ministro, que deveria ter sido levado em consideração no momento da elaboração do novo regime também no que se referem às sociedades controladas e não apenas às coligadas.

Por fim, conclui-se que o objetivo deste relatório da OCDE é nortear os países que adotem a transparência fiscal internacional, de modo a evitar a erosão da base de cálculo, mas também preservas as políticas internacionais do país, bem como a economia de cada um.

O regime brasileiro não levou em consideração quaisquer destas recomendações, tendo criado um projeto de CFC *rules* que, em que pese permita que Fisco arrecade os “lucros” auferidos no exterior, é fortemente prejudicial ao movimento de

¹¹⁹ OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>. Acessado em 24/10/2017.

internacionalização das empresas brasileiras, bem como ao incentivo de investimentos no exterior.

Dito isso, verifica-se a imprescindível necessidade de serem revistas estas regras atuais no que se referem às sociedades controladas estrangeiras, antes a incompatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro, assim como com a economia globalizada atual.

5 CONCLUSÃO

A primeira conclusão que se registra do presente trabalho é que a sistemática atual pouco mudou em relação à antiga, merecendo o destaque das sociedades coligadas, que passaram a ter os lucros delas advindos tributados de maneira correta, após a disponibilidade dos mesmos, salvo se localizadas em paraísos fiscais.

Este progresso foi o único efetivamente alcançado pelo julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588, após quase uma década, os Ministros não conseguiram chegar a um consenso acerca das demais questões, trazendo opiniões divergentes e variados argumentos.

Em que pese as grandes expectativas, o regime trazido pela Lei nº 12.973/2014, gerou decepção, ante a ínfima mudança em relação ao anterior, e a representatividade do forte desencetivo à internacionalização das empresas brasileiras, movimento que vem assumindo um grande papel no desenvolvimento global do Brasil.

O Brasil optou por um gravoso regime de tributação dos lucros decorrentes de investimentos internacionais, indo ao encontro dos demais países, acontecimento este que afeta o desenvolvimento econômico do país e das empresas nacionais, afetando negativamente o movimento de internacionalização da economia.

O regime de transparência fiscal, que, universalmente, tem finalidade antiabuso ou antideferimento com base em certos limites mínimos protetivos das políticas fiscais, especialmente no que se refere aos tratados internacionais contra a dupla tributação.

No Brasil, o referido regime passou a ser usado indiscriminadamente pelo ordenamento brasileiro, sem quaisquer dos critérios sugeridos pela política de concorrência fiscal prejudicial da OCDE, a ponto de ensejar dúvidas se seria o mesmo uma transparência fiscal ou simplesmente uma tributação automática de lucros.

Ou seja, pela sistemática atual, existe uma presunção de evasão fiscal nas empresas, que são tributadas independentemente de sua localização, bem como da

excessiva bitributação que possam estar sofrendo, sendo um regime totalmente isento de razoabilidade.

Além disso, buscou-se demonstrar no presente trabalho a inexistência de qualquer justificativa jurídica ou econômica para a tributação dos lucros auferidos no exterior com base no resultado positivo da equivalência patrimonial.

Isso porque, o Método de Equivalência Patrimonial, nada mais é que uma sistemática contábil de avaliação do direito de participação societária na coligada ou controlada, incorporando ao valor o investimento a potencial participação nos lucros, ou diminuição do valor em razão de prejuízos.

Então, o MEP não gera qualquer aquisição de direito sobre os lucros das coligadas e controladas no exterior, ou seja, não ocasiona o fato gerador do IRPJ, o acréscimo patrimonial, não podendo ser utilizado com tal, sob pena de violação ao CTN e à própria CF.

Além disso, o regime nacional de transparência fiscal é pautado em premissas duvidosas, em especial no que se refere à possibilidade de uma tributação ficta, de lucro cujo fato gerador pode nem vir a ocorrer, em afronta ao art. 43 do CTN.

Ou seja, há uma iminente violação ao conceito constitucional de renda, que, conforme exposto ao longo do presente trabalho, requer um acréscimo patrimonial efetivo para caracterizar o critério material do IRPJ.

Ademais, critica-se a motivação para a criação da ficção jurídica, que supostamente seria a elisão ou o diferimento abusivo do tributo. Isso porque, não pode haver uma presunção da lei que a empresa esteja agindo de má-fé, cabendo ao Fisco provar esta, caso exista.

Frise-se, por fim que, de forma alguma, faz-se uma crítica à tributação em bases universais, que é legítima e perfeitamente constitucional. O que se pretende trazer como reflexão neste trabalho é o modo como essa tributação passou a ocorrer após a edição da Lei 12.973/14.

Diante de todo o exposto, este trabalho conclui pelo entendimento da inconstitucionalidade parcial do art. 77 da Lei nº 17.973/14, que só deve se aplicar às coligadas e controladas sediadas em paraísos fiscais, cabendo ao Fisco o ônus

de comprovar a distribuição efetiva dos lucros, ocasião em que poderão ser tributados.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2016.
- BALERA, Wagner. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1986.
- BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional**, São Paulo: Saraiva, 2010.
- BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**, São Paulo: Dialética, 2007.
- BULHÕES PEDREIRA, José Luís. **Imposto sobre a renda – Pessoas Jurídicas**. Justec Editora: Rio de Janeiro, 197.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de Disponibilidade e o acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Estudos sobre o Imposto de Renda (Em Memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 33-40.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2015
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda**, São Paulo: Malheiro Editores, 2009.
- CARVALHOSA, Modesto. **Comentário à Lei de Sociedades Anônimas**, vol. 04. Editora Saraiva: São Paulo, 2003.
- CODORNIZ, Roberto. **O Regime Brasileiro de Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior: Um estudo empírico sobre as suas causas e efeitos**. São Paulo, 2012. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Direito), Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10165/Disserta%C3%A%A3o%20de%20Mestrado_Vers%C3%A3o%20Protocolo%20Final.pdf?sequen ce=1&isAllowed=y
- FERNANDES, Edison Carlos; RIDOLFO NETO, Arthur. **Contabilidade aplicada ao direito**, São Paulo: Saraiva 2014.
- DE MIRANDA, Fabiana Francisco. **O momento da Tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior**. São Paulo, 2015. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Disponível em: <http://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6872/1/Fabiana%20Francisco%20de%20Miranda.pdf>

GOMES, Victor P. de Maya. **Considerações à tributação do Imposto de Renda sobre os lucros auferidos no exterior por empresas controladas ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil**. São Paulo, 2007. Disponível em MIGALHAS: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI39194,101048-Consideracoes+a+tributacao+do+Imposto+de+Renda+sobre+os+lucros>>

GUTIERREZ, Miguel Delgado. O Imposto de Renda e os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 183. São Paulo: Dialética, 2010, p. 82-88.

HOFFMANN PINTO, Lívio Augusto: A ADI nº 2.588 e a Tributação da Renda das Controladas e Coligadas no Exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 240. Editora Dialética: São Paulo, 2015, p; 15-120.

KAVELAARS, Peter. Accrual versus Realization. In: ESSERS, Peter; RIJEKERS, Arie (Editors). **The Notion of Income from Capital**. EATLP Congress: Cologne: 12-14 June 2003, p. 127-146.

LESSA, Patrícia. A Tributação de Lucros Auferidos no Exterior por Controladoras e Coligadas - A Constitucionalidade do Artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-352/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 191. São Paulo: Dialética, 2011, p. 69-80.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

MACHADO, Guilherme. Apontamentos acerca da Tributação dos Lucros no Exterior conforme a Lei nº 12.973, de 2014. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 234. São Paulo: Dialética, 2015, p. 56-72.

MACHADO, Brandão. "Breve Exame Crítico do Art. 43 do CTN". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos Sobre o Imposto de Renda (Em Memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

MARIZ, Ricardo. A Disponibilidade Econômica ou Jurídica de Rendas e Proventos Auferidos no Exterior. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003, p. 9-33.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. Editora Atlas: São Paulo, 10ª edição.

MARTINS, Eliseu; IUDICIBUS, Sérgio; GELBCKE, Ernesto; SANTOS, Ariovaldo. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS DE OLIVEIRA, Luís; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; GOMES, Marliete. **Manual de Contabilidade Tributária**, São Paulo: Editora Atlas S.A, 14ª Edição (2015).

MIFANO, Flavio; DINIZ, Rodrigo. **Lei nº 12.973/14: um marco na tributação corporativa**. São Paulo, 2015. Disponível em JOTA: < <https://jota.info/artigos/lei-12-97314-primeira-pagina-de-um-novo-livro-14012015>>

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda - Reconhecimento de Receitas e Despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2012.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Baruerui, São Paulo: Manoele, 2004.

QUIROGA MOSQUEIRA, Roberto. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza, O imposto e o conceito constitucional**. Dialética: São Paulo, 1996.

TAVARES BORBA, José Edwaldo. **Direito Societário**, Rio de Janeiro: Editora Renovar, 13ª Edição (2012).

VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta; BIZARRI, André Renato. **Lei nº 12.973/14: Novo Marco Tributário, Padrões Internacionais de Contabilidade**. São Paulo: Quartier Latin: São Paulo, 2015.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, São Paulo: Editora Forense, 2015 - 8ª Edição.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e Lucros Auferidos no Exterior. **Questões Atuais do Direito Tributário**. In: ROCHA, Valdir (Coord.). São Paulo: Dialética, vol. 7, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. Quartier Latin, São Paulo, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no Exterior e Acordos de Bitributação: Reflexões sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 219. São Paulo: Dialética, 2015, p. 71.

XAVIER, Alberto. Aspectos Inconstitucionais da Lei nº 12.973/2014 em Matéria de Tributação de Controladas e coligadas no Exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 239. São Paulo: Dialética, 2015, p. 7-18.

ZILVETI, Fernando Aurélio. O Princípio da Realização da Renda. **Direito Tributário**. In: Schoueri. Luís Eduardo (Coord.). Quartier Latin: São Paulo, 2003, vol. 1.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 06/09/2017.

BRASIL. **Código Civil Brasileiro** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 06/09/2017.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 06/09/2017.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598**, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em: 25/10/2017.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 3.000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 31/10/2017.

BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispões sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 25/10/2017.

BRASIL. **Lei nº 9.249**, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 31/10/2017.

BRASIL. **Lei nº 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 31/10/2017.

BRASIL. **Lei nº 12.973**, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime

Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nos 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências.. Brasília, DF, 26 dez. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm>. Acesso em: 25/10/2017.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.520**, de 04 de dezembro de 2014. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=59074&visao=anotado>>. Acesso em 05/11/2017.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 38**, de 27 de junho de 1996. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Revogada. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=13657&visao=anotado>>. Acesso em 05/11/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.588**. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Relatora: Min. Ellen Gracie, Relator do Acórdão: Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Brasília, DJe-027 10 fev. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>>. Acesso em 06/09/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 582525**. Repercussão Geral. Recorrente: Santander S.A. Recorrido: União. Relator: Min Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Brasília, DJe-026 07 fev. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5237087>> Acesso em 31/10/2017.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 18, de 08 de agosto de 2013. Disponível em: <

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50774>>. Acessado em 31/10/2017.

OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>>. Acessado em 24/10/2017.