



Universidade de Brasília - UnB
Faculdade de Direito

**ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA DE EMPRESAS CONTROLADAS
E COLIGADAS NO EXTERIOR À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

LILIAN PEREIRA VIANA MONTEIRO

Brasília
2016

LILIAN PEREIRA VIANA MONTEIRO

**ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA DE EMPRESAS CONTROLADAS
E COLIGADAS NO EXTERIOR À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

Monografia apresentada à Faculdade de
Direito da Fundação Universidade de Brasília
como requisito parcial para obtenção do título
de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen.

Brasília
2016

Monteiro, Lilian Pereira Viana.
Análise da tributação da renda de empresas controladas
e coligadas no exterior à luz da jurisprudência do
Supremo Tribunal Federal. Lilian Pereira Viana Monteiro.
Brasília-DF – 2016. 55 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação)
Universidade de Brasília (Unb) Curso de Direito, 2016.

1.Direito Tributário 2. Empresas coligadas e controladas
no exterior I. Título

LILIAN PEREIRA VIANA MONTEIRO

Análise da tributação da renda de empresas controladas e coligadas no exterior à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Monografia apresentada à Faculdade de Direito de Brasília como requisito parcial para à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Banca examinadora

Prof. Dr. Valcir Gassen (Orientador)
Universidade de Brasília

Esp. Jules Queiroz
Universidade de Brasília

MSc. Guilherme Bicalho
Universidade de Brasília

DEDICATÓRIA

Dedico este momento à minha amada família, por todo o seu apoio.

Ao meu marido Anderson, pelas incontáveis noites em que pacientemente cuidou de nossos filhos para que eu pudesse estudar e pelas tantas férias em que não pudemos viajar. Também pelos muitos momentos em que suportou minha ausência, entendendo que sempre o fiz pelo nosso futuro.

À minha mãe, Maria Lúcia, pelo amor incondicional que agora eu, também mãe, conheço bem. Sem a dedicação dela e sem seu cuidado com os meus filhos este momento não seria possível.

Aos meus filhos, Anne Carol e Daniel, que, mesmo tão pequenos, foram cooperativos e suportaram a necessária divisão do tempo com os estudos da mãe.

Dedico também aos meus irmãos, meus eternos companheiros, que vibram comigo em minhas vitórias e participam de todos os momentos importantes da minha vida.

Aos amigos que sempre torceram pela minha vitória. Não preciso enumerá-los, pois eles todos sabem quem são.

Muito obrigada a todos vocês por me ajudarem nesta caminhada até aqui.

AGRADECIMENTOS

Acima de tudo, agradeço a Deus, meu Guia sempre presente, Criador da minha vida e Senhor do meu destino e da minha alma.

Agradeço também ao meu orientador, Professor Dr. Valcir Gassen pela inspiração que transmite aos seus alunos por demonstrar tanta dedicação ao ensinar. Pelas palavras de incentivo, sempre à disposição de seus orientados.

Agradeço ainda ao Professor Jules Queiroz, por me encorajar a estudar um assunto totalmente novo para mim, oportunidade que expandiu minha visão e meu aprendizado. Aos demais mestres, que ao dividir seu conhecimento, multiplicam a sabedoria.

À Universidade de Brasília, instituição que me acolheu num período de grandes mudanças e onde consegui apoio na implementação nesse meu projeto de nova graduação.

Reservo um agradecimento especial à Força Aérea Brasileira que, por força do destino, tornou-se a mola propulsora da busca por uma nova formação em minha vida. Aos meus superiores do Exército Brasileiro, Coronel Rubim, Coronel Celso Ricardo e Coronel Antônio Carlos, pela constante cooperação em relação ao meu horário de trabalho, viabilizando a continuidade dos meus estudos.

Por fim, agradeço à Universidade Federal de Minas Gerais, escola da minha terra e do meu coração, responsável pelos primeiros anos de minha formação acadêmica e cujos ensinamentos levarei comigo por toda a minha existência.

“Feliz o homem que acha sabedoria, e o homem que adquire conhecimento; porque melhor é o lucro que ela dá do que o da prata, e melhor a sua renda do que o ouro mais fino.”

Provérbios 3: 13-14.

RESUMO

O presente trabalho propõe-se a falar a respeito do imposto de renda incidente sobre pessoas jurídicas controladoras de empresas localizadas no exterior e também incidente sobre empresas brasileiras coligadas a outras empresas localizadas no exterior. Para isso foi utilizado o viés de três decisões do Supremo Tribunal Federal de 2013 que tiveram tal matéria como tema. A parte inicial do trabalho dedicou-se aos conceitos iniciais de renda, imposto de renda e princípios norteadores, bem como da legislação vigente à época dos acórdãos. Ali foi possível apontar que, apesar de ser o imposto sobre a renda aquele que possui maior capacidade de onerar segundo a capacidade contributiva e também de distribuir a renda entre os contribuintes, essa não é a opção prioritária do legislador brasileiro, o qual tem focado a tributação excessivamente sobre o consumo. No aprofundamento das questões específicas discutidas nas decisões judiciais a respeito da tributação de renda sobre o lucro das pessoas jurídicas controladoras e coligadas, discutiram-se os conceitos de disponibilidade econômica ou jurídica, o regime de competência, o conceito de Método de Equivalência Patrimonial e também foi montado um panorama dos pontos mais importantes abordados nas três decisões estudadas. A parte final dedica-se a refletir sobre os impactos que aqueles acórdãos tiveram tanto em âmbito interno quanto em âmbito externo às fronteiras brasileiras.

Palavras-chave: Direito Tributário. Tributação. Imposto de renda. Empresas controladas. Empresas coligadas. Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

The present work intention is to take a look over the tax income imposed on organizations that control other organizations, when the last ones are based overseas. For that matter, it was used the bias of three decisions from Brazilian's Supreme Federal Court from 2013 that focused on the subject. The initial part of the work is dedicated to the base concepts of income, tax income and guiding principles, as well as to the definition of the current legislation that were in place back in 2013. With this, it was possible to point out that, despite being the tribute with greater capacity to select accordingly to one's ability to contribute and also greater capability to share income among taxpayers, the tax income is not the first choice to the Brazilian legislator, which has excessively focused on taxing over consumption. In the deepening of the specific issues discussed in the judicial decisions on the tax income over controlling and affiliated corporations, the concepts of economic or legal availability, the competence regime and the Patrimonial Equivalence Method was discussed and also, a panorama of the most important points discussed from the decisions was constructed. The final part is dedicated to think over the impacts that these legal decisions have had in both, Brazil and outside its frontiers.

Keywords: Tax Law. Taxation. Tax Income. Controlled companies. Supreme Federal Court.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
2. CONSIDERAÇÕES SOBRE RENDA E PRINCÍPIOS NORTEADORES DA TRIBUTAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS NO BRASIL.....	11
2.1 Breve histórico da tributação de renda no Brasil.....	11
2.2 Conceito de renda e princípios.....	12
2.2.1 Renda.....	13
2.2.2 Princípios norteadores da tributação.....	13
2.3 Matriz tributária brasileira.....	20
2.4 Imposto de renda.....	22
2.4.1 Imposto de renda incidente sobre pessoa física e sobre pessoa jurídica.....	22
2.4.2 Imposto de renda pessoa jurídica localizada no exterior coligada ou controlada por empresa que se encontra em território nacional.....	25
3. ANÁLISE DOS ACÓRDÃOS E DO CONTEÚDO DAS DECISÕES COM EFEITO VINCULANTE NOS AUTOS DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 2 588/DF E DOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS N. 541.090/SC E N. 611.586/PR.....	28
3.1 Medida Provisória n. 2 158-35, de 24 de agosto de 2001 e Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2 588/DF.....	28
3.2 Visão geral das decisões proferidas nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2 588/DF, e dos Recursos Extraordinários n. 541.090/SC e n. 611.586/PR.....	30
3.3 Discussão dos pontos de divergência entre os entendimentos dos ministros no julgamento das ações.....	38
3.4 Considerações sobre o Método de Equivalência Patrimonial (MEP).....	41
3.5 Nova redação dada à matéria pela Lei Federal n. 12 973, de 13 de maio de 2014.....	43
4. CONCLUSÃO.....	48
REFERÊNCIAS.....	53

1. INTRODUÇÃO

A matriz tributária brasileira é assunto pouco compreendido pelos estudiosos e, sobretudo, pela população. A realidade de desconhecimento em relação às questões tributárias é potencializada pelo fato de a legislação tributária nacional ser grande e das mais complexas. Ainda, o empreendedorismo não faz parte do impulso inato do homem médio brasileiro, que nasce e cresce com a perspectiva de se tornar um trabalhador empregado ou mesmo sonha em ocupar um cargo público, sem que tenha que se preocupar de novo com a administração da própria escassez nem temer um desemprego repentino, já que empreender requer constante empenho e atualização das habilidades e qualificações, além de estar sujeito às variações do mercado e também a inúmeras obrigações legais com as quais se preocupar.

Desta forma, se a tributação de pessoas físicas já não ocupa o pensamento comum de maneira frequente, menos o faz a tributação de pessoas jurídicas. Desta forma, o presente estudo tem como um de seus objetivos o de esclarecer a tributação de renda de pessoas jurídicas, especificamente voltado para aquelas na situação de serem coligadas ou controladoras de empresas sediadas no exterior, tendo como viés as decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) nos acórdãos proferidos em 2013 nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.588, de 10 de fevereiro de 2014 do Distrito Federal (DF), no Recurso Extraordinário (RE) n. 541.090, de 10 de abril de 2013 de Santa Catarina (SC) e no Recurso Extraordinário n. 611.586, de 10 de outubro de 2014 do Paraná (PR).

A promulgação da Lei Federal n. 12.973, de 13 de maio de 2014, regulamentação da Medida Provisória (MP) n. 627 de 11 de novembro de 2013, modificou e revogou artigos da Medida Provisória n. 2158-35, de 24 de agosto de 2001. Tal lei, posterior a ambas as decisões do STF, regula 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 Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); revoga o Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei Federal n. 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, entre outras atribuições. Esta lei pretende dirimir diversas questões que foram judicializadas ao longo dos anos e sob a égide de legislações anteriores, inclusive questões abordadas nos acórdãos que são tema do presente trabalho.

O presente trabalho consiste num estudo sobre a tributação incidente sobre os lucros apurados no exterior por pessoas jurídicas controladas por ou coligadas a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e em que momento essa incidência ocorre ou deve ocorrer.

Este estudo foi dividido em seis seções, iniciando-se por esta Introdução.

Na segunda seção abordou-se resumidamente o histórico de desenvolvimento da tributação no Brasil, com mais profundidade os conceitos de renda e os princípios que pretendem nortear as bases tributárias brasileiras e a relação entre os princípios e a efetiva matriz tributária existente no Brasil. Por fim, conceituou-se imposto de renda propriamente dito, destacando as principais diferenças entre a tributação de pessoas físicas e pessoas jurídicas, além de tratar da tributação incidente sobre a apuração de lucros de pessoas jurídicas controladoras de ou coligadas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

A terceira seção analisou as decisões constantes dos acórdãos dos Recursos Extraordinários n. 541.090-SC e n. 611.586-PR e da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.588-DF, buscando esclarecer a maneira como se deu a formação das decisões, enfatizando os principais pontos de divergência entre os ministros do Supremo Tribunal Federal.

A quarta seção analisou os conteúdos vinculantes de algumas decisões proferidas nos acórdãos desses processos constantes do trabalho. A diversidade de opiniões de cada ministro na construção das decisões e os argumentos diametralmente opostos contribuem para que a formação de decisões com efeito vinculante se torne bastante difícil, particularidade que há de ser demonstrada ao longo do estudo. Nesse contexto, dedicou-se uma seção sobre o Método de Equivalência Patrimonial, instituto de apuração contábil de resultados que fez parte do embasamento da decisão de vários ministros e que precisa ser conceituado para melhor compreensão do tema aqui abordado. Discutiu-se ainda, a mudança

promovida pela lei atual, quais as questões resolvidas pela positivação do tema e se ainda algum imbróglio permanece apesar do esforço do legislador.

A quinta seção se propôs a realizar uma recapitulação dos principais pontos observados na pesquisa, bem como as possíveis conclusões que podem ser depreendidas das discussões estabelecidas ao longo do presente estudo. Nela, ainda, há uma abordagem das questões decididas sob o viés da equidade e também uma análise da contribuição havida na legislação vigente a partir dos acórdãos proferidos.

Assim, realizou-se um esforço para trazer luz sobre uma temática importante, mas ainda pouco explorada pelos doutrinadores brasileiros, numa busca por contribuir com um estudo um pouco mais aprofundado sobre uma importante decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, decisão esta que provocou, inclusive, mudança na legislação subsequente sobre o mesmo tema.

2. CONSIDERAÇÕES SOBRE RENDA E PRINCÍPIOS NORTEADORES DA TRIBUTAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS NO BRASIL

A análise dos acórdãos do Supremo Tribunal Federal acerca da tributação de renda sobre o lucro de empresas coligadas e controladas no exterior pressupõe o domínio de conceitos básicos sobre a questão da tributação. Tais conceitos estão enunciados nesta sessão.

2.1 Breve histórico da tributação de renda no Brasil

O Imposto de Renda (IR) no Brasil existe desde 1922, quando foi instituído pelo artigo 31 da Lei Federal n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922.

A redação do artigo 31 era a seguinte:

Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem. (BRASIL, 1922).

Antes desse período, a tributação sobre a renda já havia ocorrido, mas apenas de maneira pontual.

Conforme estudo disponibilizado pela Receita Federal, logo nos primeiros anos de sua criação, o Imposto de Renda representava pequena parcela da arrecadação estatal, por volta de 3%. Nos anos 1920 e 1930 o imposto sobre importação era o que mais se destacava neste segmento. No período da Segunda Guerra Mundial houve significativa queda no comércio internacional e, conseqüentemente, grande diminuição na arrecadação da União com o imposto sobre a importação (BRASIL, 2015).

É necessário, no entanto, antes de prosseguir neste estudo, aferir o conceito de contribuinte. Para tanto, esclarece o Código Tributário Nacional, Lei Federal n. 5.172, de 25 de outubro de 1966:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao

possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. (BRASIL, 1966).

A partir de 1979 o Imposto de Renda foi o tributo federal que proporcionou maior arrecadação. Antes disso, entre os anos de 1943 e 1978, houve alternância entre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto de Renda (IR) na liderança pela maior arrecadação anual. O IR pode ser cobrado segundo a capacidade contributiva, um preceito constitucional, e é esse imposto o mais adequado a promover uma melhor distribuição de renda no país. (BRASIL, 2015).

Mais recentemente, a tributação sobre a renda deixou de liderar a arrecadação e abriu espaço para os tributos sobre o consumo, os quais são hoje os principais responsáveis pelos numerários à disposição do fisco (GASSEN, 2012).

Assim, apesar de ser o imposto sobre a renda aquele que possui maior capacidade de onerar segundo a capacidade contributiva e também de distribuir a renda entre os contribuintes, não é essa a opção prioritária do legislador brasileiro, pois, este tem voltado a tributação excessivamente sobre o consumo e onerando sobremaneira o contribuinte de baixa renda. O contribuinte que possui renda baixa consegue escapar da tributação de renda quando analisada a faixa de isenção, mas grande parte de seus numerários mensais retornam ao fisco através da tributação sobre o consumo, do qual é praticamente impossível escapar. A serão abordados os conceitos de renda e de matriz tributária brasileira, seção na qual o assunto da tributação sobre o consumo será retomado.

2.2 Conceito de renda e princípios

Os princípios norteadores da tributação são vários e a enunciação destes variam conforme o doutrinador. Alguns são comuns à maioria dos autores e o presente estudo contém aqueles considerados mais importantes e correlacionados com o assunto estudado. Antes dos estudos dos princípios é necessário aferir o conceito de renda e, desta forma, seja melhor compreendido o conteúdo seguinte.

2.2.1 Renda

O art. 153, III da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) de 1988 atribui à União a competência para instituir imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”. Esta expressão “renda e proventos de qualquer natureza” já havia sido trazida pelo Código tributário Nacional em 1966 e foi reafirmada na Constituição. O conceito de renda é aquilo que configura acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são aqueles acréscimos patrimoniais que provém de uma atividade que já tenha cessado (PAULSEN, 2012).

Detalhando o conceito de renda, elucida o doutrinador Justen Filho (1993, p. 17): “Renda consiste numa diferença que tem em mente a riqueza pré-existente, as despesas efetivadas para aquisição de riqueza nova e o ingresso que possa ser obtido a partir de então”.

Assim, em não havendo acréscimo patrimonial, não há que se falar em renda tributável. A geração de acréscimo patrimonial é o fundamento para definição do montante tributável, assim como a delimitação da parcela isenta e dedutível. É por essa razão, por exemplo, que as indenizações não estão inseridas na base de cálculo para o imposto de renda devido. É necessário, no entanto, avaliar a natureza jurídica do que é recebido, já que nem todos os numerários recebidos a título de indenização o são realmente em sua essência. São exemplos de indenizações e, portanto, são numerários perceptíveis não tributáveis a conversão em dinheiro de férias vencidas e não gozadas, o pagamento de férias proporcionais, os valores pagos a título de auxílio-creche, auxílio-alimentação e auxílio-transporte, as ajudas de custo, a indenização por acidente de trabalho, etc. (PAULSEN, 2012).

2.2.2 Princípios norteadores da tributação

Etimologicamente, a expressão “princípio” contém a ideia de origem, de começo, de alicerce. Essa palavra possui a origem no latim *principium*. Na

linguagem contemporânea significa ser, de fato, o ponto de partida e o fundamento de um processo qualquer (CARRAZZA, 2010).

Além de significarem ponto de partida, os princípios também remetem à ideia de conterem em si grande importância, como doutrina Carrazza (2010):

[...] os princípios são normas qualificadas, exibindo excepcional valor aglutinante: indicam como devem aplicar-se as normas jurídicas, isto é, que alcance lhes dar, como combiná-las e quando outorgar precedência a algumas delas. (CARRAZZA, 2010, p. 52).

O ordenamento jurídico estrutura-se fundamentado em princípios explícitos e implícitos. Se os princípios jurídicos são explícitos ou implícitos não há importância. Importa saber se eles existem ou não existem. O estudo, definição, abrangência e hierarquização dos princípios fica a cargo dos juristas, da doutrina (CARRAZZA, 2010).

A CRFB/88 positiva três princípios que balizam tanto os critérios de instituição do Imposto sobre a Renda e os Proventos quanto a atuação da autoridade fiscal brasileira. São eles: (a) princípio do devido processo legal material (art. 5º, LIV); (b) princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I); (c) princípio do direito à propriedade (art. 5º, *caput*). Além destes, há outros princípios igualmente importantes e que serão abordados no momento oportuno.

O princípio da estrita legalidade tributária garante que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, senão através de lei (MACHADO, 2009). Assim, ao fisco só é lícito requerer do contribuinte aquilo que a lei autoriza, e a modificação na tributação também depende da determinação legal. Igualmente, a extinção de tributos, concessão de subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições ou qualquer outra modificação também só podem ser executadas por previsão legal (SOARES DE MELO, 2002; PAULSEN, 2012).

O princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do fisco e garante a segurança das pessoas diante da tributação. A positivação deste princípio de maneira tão clara na Carta Magna pode ser considerada como uma cautela reforçada do legislador constituinte, considerando a lei a única forma possível de definição dos tipos tributários (CARRAZZA, 2010).

A criação e a regulamentação de tributos devem ser completas. Isso se dá através de lei ordinária ou de lei complementar, conforme o determinado pela CFRB/88. Machado (2009) ensina o seguinte:

A rigor, o que a lei deve prever não é apenas a **hipótese de incidência**, em todos os seus aspectos. Deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Deve prever, portanto, a **hipótese** de incidência e o consequente **mandamento**. A descrição do **fato temporal** e da correspondente **prestação**, com todos os seus elementos essenciais, e ainda a **sanção**, para o caso de não prestação. (MACHADO, 2009, p. 34; grifo do autor).

O princípio da legalidade é o que modula com maior eficiência a atuação do fisco. Na verdade, doutrina Carrazza (2010, p. 256):

O Estado de Direito limita os poderes públicos, isto é, concretiza-se numa proibição de agir em desfavor das pessoas. Por isso, nele, para melhor defesa dos direitos individuais, sociais, coletivos e difusos, a Constituição vincula não só o administrador e o juiz, mas o próprio legislador.

Assim, o princípio da legalidade reúne em si os valores da certeza e da segurança jurídica, conferindo aos administrados certa imunidade contra a discricionariedade dos agentes públicos, estes, muitas vezes, ávidos em tributar (SOARES DE MELO, 2002)

O princípio da generalidade diz que o imposto deve incidir sobre todos aqueles que se enquadrem na hipótese de tributação e através dele não se pode admitir nenhuma forma de tributação especial ou de exceção. Este princípio tem conexão com o princípio da igualdade. Desta forma, não são possíveis classe de contribuintes. Todas as pessoas são potencialmente contribuintes. (PAULSEN, 2012).

O princípio da generalidade coaduna-se com o princípio da igualdade e também com o princípio da isonomia jurídica. Tanto o princípio da generalidade como do princípio da universalidade estão abarcados no art. 153, § 2º da CFRB/88. Para Soares de Melo (2012), estes princípios:

[...] representam a incidência do tributo sobre todas as rendas e proventos, para quaisquer pessoas que os tenham auferido, sem

qualquer distinção ou discriminação de sexo, raça, categoria econômica, profissional, etc. (SOARES DE MELO, 2012, p. 41).

O princípio da universalidade corresponde à abrangência da base de cálculo e esta deve englobar toda e qualquer renda e proventos auferidos pelo contribuinte, considerando, claro, os critérios de definição do que vem a ser renda e o que vem a ser provento. Convém ressaltar que o princípio da universalidade é o que rege a tributação das pessoas jurídicas, tendo sido abolido o princípio da territorialidade para esse fim pela Lei Federal n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (BRASIL, 2013).

O princípio da anterioridade se verifica por enunciado constitucional. O art. 150, inciso III, alínea “b”, determina que é vedada a cobrança de tributos “[...] no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou [...]” (BRASIL, 1988).

Atrelada ao princípio da anterioridade existe, também, a anterioridade nonagesimal mínima, a qual se refere à necessidade de vacância mínima de noventa dias entre a publicação da lei criadora ou modificativa dos impostos para sua entrada em vigor. Tal dispositivo está descrito na alínea “c” do inciso III do art. 150 da CFRB/88, a qual foi incluída pela Emenda Constitucional (EC) n. 42, de 19 de dezembro de 2003 (MACHADO, 2009).

Segundo Machado (2009, p. 36), estarem os princípios interligados não faz com que se confundam. Diz o doutrinador sobre a matéria:

[...] se a lei que cria ou aumenta o tributo é publicada até o último dia de dezembro está atendida a exigência do princípio da anterioridade, e a exigência da vacância de 90 dias faz com que a vigência da lei só tenha início 90 dias depois de sua publicação. Isto quer dizer que se a lei é publicada até o último dia de dezembro está atendida o princípio da anterioridade, mas essa lei só entra em vigor em abril do ano seguinte.

Existem algumas exceções ao princípio da anterioridade. São determinações constitucionais à não aplicação do princípio e constituem o capítulo que determina as limitações ao poder de tributar. A seguir estão transcritos enunciados da CFRB/88 que exemplificam estas exceções:

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

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

[...]

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (BRASIL, 1988).

O art. 150 estabelece a necessidade de respeito à regra da anterioridade, bem como do prazo nonagesimal e já enumera as exceções no parágrafo primeiro. Entre as exceções encontra-se o art. 148, inciso I, o qual está transcrito a seguir:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência [...] (BRASIL, 1988).

A ocorrência de guerra e de calamidade pública geram despesas extraordinárias cuja arrecadação necessária poderá se dar através de tributos que não deverão respeitar as regras de anterioridade. Outra exceção prevista no art. 150 é a do art. 153, I, II, IV e V os quais são assim anunciados:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

[...]

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários [...] (BRASIL, 1988).

Por meio deste artigo a União se reserva o direito de instituir impostos sobre tais operações sem que haja necessidade de respeitar a regra da anterioridade,

tendo em vista a necessidade de ter que agir no mercado em caráter extrafiscal¹. Além dos já enumerados, resta ainda a previsão do art. 154, inciso II, para o caso de existência de guerra externa que, pelo caráter de excepcionalidade, não há maneira de aguardar o prazo previsto em lei. No próprio artigo já existe a previsão de revogação, senão vejamos:

Art. 154. A União poderá instituir:

[...]

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. (BRASIL, 1988).

Assim, o direito do contribuinte relativo à existência de previsão dos tributos que deva pagar encontra exceções legais somente naquelas situações de real excepcionalidade, em que o legislador dá discricionariedade à União para exercer arrecadação extra para resolver questões de previsibilidade prejudicada.

O princípio da progressividade exige que a alíquota incidente seja tão maior quanto maior seja a capacidade contributiva do contribuinte. A progressividade obedece a preceitos de justiça quando onera mais aquele que pode pagar mais. Este princípio está relacionado aos princípios da equivalência e o da capacidade contributiva, e tem o poder de contribuir de maneira positiva para a justa distribuição da carga tributária entre todos os contribuintes.

Para esclarecer o princípio da progressividade é importante diferenciar o comportamento da alíquota e o comportamento da carga tributária. O comportamento da alíquota está intimamente ligado à base de cálculo e pode ser de forma proporcional, progressivo ou regressivo. Já o comportamento da carga tributária está associado à renda. (GASSEN 2012).

Existem dois meios para definir o comportamento da alíquota. O primeiro é o comportamento da alíquota média em relação à base de cálculo. Segundo esta definição o comportamento da alíquota será proporcional se a alíquota média permanece percentualmente constante mesmo em caso de variação da base de cálculo. O comportamento será progressivo se, ocorrendo aumento da base de

¹ Extrafiscalidade: “Diz-se que se trata de um tributo com finalidade extrafiscal quando os efeitos extrafiscais não são apenas uma decorrência secundária da tributação, mas seu efeito principal, deliberadamente pretendido pelo legislador que se utiliza do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas.” (PAULSEN, 2012, p. 13).

cálculo, houver também um aumento na alíquota média, percentualmente maior quando comparada a valores inferiores de bases de cálculo. O comportamento será regressivo se, ocorrendo aumento da base de cálculo, houver uma diminuição na alíquota média, percentualmente menor quando comparada a valores inferiores de bases de cálculo (GASSEN, 2012).

O comportamento da carga tributária se relaciona à renda. A carga tributária resulta do valor do tributo pago com a renda. Assim, só existe correspondência automática entre comportamento da alíquota e comportamento da carga nos casos em que o tributo tem a renda como base de cálculo. Naqueles tributos em que a base de cálculo não é a renda, como IPTU, por exemplo, o comportamento da alíquota não necessariamente corresponde ao comportamento da carga (GASSEN, 2012)

A capacidade contributiva também constitui um princípio que, juntamente com o princípio da progressividade, pode ser aplicado de forma que venha a ser um promotor de justiça fiscal. Este princípio deve orientar toda a tributação e inspirar o tanto o legislador assim como o aplicador das normas tributárias. Conforme Pausen (2012), trata-se de enunciado constitucional que determina que:

[...] o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida de sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza.

Explica o doutrinador Carrazza (2010, p. 94) que:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais impostos do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

Contudo, encontrar o equilíbrio necessário para executar a progressividade na cobrança dos tributos e respeitar a capacidade contributiva dos contribuintes é um grande desafio. O agente público deve, sim, permanecer vigilante para que, em sua tarefa de onerar os mais ricos e quem mais pode pagar, não avance de forma

desmedida no patrimônio dos contribuintes. É preciso ter em mente também os outros predicados indispensáveis ao ordenamento, que são a justiça, a certeza e a segurança jurídicas (CARVALHO, 2009).

Por fim, cabe dizer que é realmente a busca do equilíbrio que norteia o mandamento de cada um dos princípios enunciados. Os princípios apontam para a busca de um ideal, o qual deve ser perseguido como forma de aproximar a sociedade da justiça.

2.3 Matriz tributária brasileira

Um breve estudo sobre a matriz tributária brasileira é importante na elucidação de alguns aspectos e na consolidação de conceitos abordados no presente trabalho. O fenômeno tributário é ente pouco compreendido por jurista e também por tributaristas, dada a pouca produção científica acerca do assunto. A expressão “Sistema Tributário” da forma como construída e compreendida é fator contributivo para esta limitação no entendimento. A relação de vinculação entre tributação e orçamento, entre o sistema previdenciário e tributação, entre Direito Tributário e Direito Constitucional são exemplos claros de limitação que a expressão “Sistema Tributário” impõe na ideal compreensão do fenômeno tributário do cotidiano tanto de pessoas comuns quanto dos envolvidos no sistema político e jurídico. (GASSEN, 2012).

A limitada compreensão do fenômeno tributário contribui sobremaneira para a perpetuação de desequilíbrios, desigualdades e equívocos na tributação tal como instituída na realidade brasileira. É de senso comum que a carga tributária no país é alta, mas poucos compreendem como tal processo se dá e quem são os que realmente têm suportado a carga tributária. A separação entre Estado e Propriedade foi determinante para se chegar à maneira contemporânea de cobrança de tributos (GASSEN, 2012).

Tal transformação deveu-se, sobretudo, à Revolução Industrial e Revolução Francesa, marcos históricos importantes que modificaram desde o sistema produtivo até a concepção de política moderna. A propriedade foi inserida no contexto do

sistema produtivo. Até aquele momento, Estado e Propriedade se confundiam e os “ocupantes” das terras eram arrendatários, servos, vassalos, enfiteutas, sujeitos à aristocracia fundiária feudal. Com a transformação da terra em mercadoria, esta tanto poderia ser negociada livremente, quanto se tornaria meio para obtenção de lucro. A propriedade passa a ser um direito acessível ao homem, ao cidadão. Tal mudança fez com que o Estado se tornasse dependente da cobrança de tributos para a manutenção da máquina pública. Esta transformação na estrutura existente entre Estado e propriedade privada se mantém nos países desenvolvidos e em grande parte dos países em desenvolvimento e, dessa forma, todos estes são dependentes da cobrança de tributos para a manutenção da estrutura estatal. (GASSEN, 2012).

A garantia do direito de propriedade depende da estruturação de uma matriz tributária sólida. Antes de se estabelecer a estrutura do direito de propriedade (aquisição, perda, transmissão, etc.), é necessário construir sua base de garantia: a instituição de tributos. Dessa forma, moldar-se-á o direito à propriedade na medida em que se define a matriz tributária: a carga tributária, as bases de incidência, as espécies tributárias, a progressividade, a regressividade, a fiscalidade, a extrafiscalidade, as limitações ao poder de tributar, etc. (GASSEN, 2012).

Os princípios da igualdade, da progressividade, da capacidade contributiva, são fundamentos que norteiam a construção de uma matriz tributária justa e igualitária. Todos estes princípios encontram-se estampados constitucionalmente, mas a tributação no Brasil está longe de ocorrer de forma justa, equânime e progressiva. A finalidade da tributação não deveria restringir-se em obtenção de receitas pelo Estado e, se assim não o fosse, poderia ser poderoso instrumento na luta contra as desigualdades sociais, a devastação do meio ambiente, a recessão econômica, o desemprego, dentre outros (GASSEN, 2012).

Infelizmente, um complicador ainda maior neste cenário de visão limitada do poder de tributar é o fato de a tributação brasileira centrar-se pesadamente sobre o consumo e não sobre a renda. Isto faz com que a matriz tributária brasileira seja uma das mais regressivas do mundo. A tributação sobre o consumo tem um impacto muito relevante, em última instância, sobre a renda do brasileiro mais pobre. Uma família de baixa renda chega a comprometer quase a metade de sua renda com o

pagamento de tributos, já que estes tributos estão incorporados nos produtos que esses cidadãos precisam consumir (GASSEN, 2012).

Interessante notar que a tributação sobre o consumo, por ser indireta, não é sentida de imediato pelo contribuinte, até mesmo por não perceber realmente qual é o impacto que os tributos causam no preço final de um produto. A tributação sobre a renda é mais evidente e mais transparente, quase imediatamente sentida pelo contribuinte no momento da tributação. O aumento da transparência tributária é passo fundamental para a construção de uma matriz tributária nos moldes e ideais constitucionais (GASSEN, 2012).

Dessa forma, a matriz tributária brasileira precisará sofrer diversas mudanças, inclusive conceituais, para se aproximar do ideal de justiça apontado pelos princípios que regem a construção da tributação de uma nação, procurando ser progressiva, transparente, equânime e, por conseguinte, justa.

2.4 Imposto de renda

O preceito constitucional para instituição do imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza” alcança tanto pessoas físicas quanto jurídicas. Maiores esclarecimentos sobre a matéria serão estudados nos tópicos a seguir.

2.4.1 Imposto de renda incidente sobre pessoa física e sobre pessoa jurídica

No tocante à tributação de pessoas físicas, é necessário o enquadramento dos numerários ao conceito de renda e proventos, esses já discutidos anteriormente, e também da existência de disponibilidade, esta que, no caso de pessoas físicas, deve ser a disponibilidade econômica ou jurídica. Conceitua Soares de Melo (2012):

A disponibilidade jurídica consiste no direito de usar a renda, ou os proventos, definitivamente constituídos na forma da lei, alcançando os atos e operações colhidos pelo direito, como é o caso de salários, honorários, vencimentos etc. (resultantes do trabalho); e dos juros, aluguéis e lucro nas operações imobiliárias etc. (decorrentes de aplicação de capital). A disponibilidade econômica concerne a uma

situação de fato irrelevante ao direito (ganhos de jogos), ou até mesmo de atividade ilícita (contrabando, juros usurários). Embora a disponibilidade jurídica seja sempre econômica (implicadora de uma situação patrimonial), a disponibilidade econômica nem sempre será jurídica, tendo em vista a própria distinção traçada no CTN. (SOARES DE MELO 2012, p. 309).

Em outras palavras, nem sempre o ingresso de numerários será tributável, já que nem toda forma de ingresso de dinheiro no patrimônio particular constitui um fato gerador de imposto. É preciso que a receita ingressante no patrimônio do contribuinte se coadune com o conceito de renda e proventos.

Por sua vez, a tributação de pessoas jurídicas é regulamentada através da Lei Federal n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Elas submetem-se ao cálculo do imposto de renda com base no lucro real, no lucro presumido ou no lucro arbitrado, sendo o primeiro destes a forma ordinária de tributação.

Determina o Regulamento do Imposto de Renda de 1999²:

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei n. 5.844, de 1943, art. 27):
I – as pessoas jurídicas (Capítulo I);
II – as empresas individuais (Capítulo II). (BRASIL, 1999).

O art. 147, capítulo I, trata das pessoas jurídicas em geral e traz a regra de que todas as empresas domiciliadas em território nacional devem observar estas normas de tributação. Também estão sujeitas à tributação brasileira as filiais de empresas estrangeiras que estejam exercendo suas atividades no Brasil (art. 147, capítulo II). Ainda, estão sujeitos à tributação brasileira os numerários que representem participação de empresas brasileiras naquilo que decorra de empresas estrangeiras quando tais recursos dão ingresso nos cálculos dos rendimentos das empresas domiciliadas no Brasil (art. 147, III) (BRASIL, 1999). Convém lembrar que essas regras respeitam o preceito do princípio da universalidade, cujo entendimento foi firmado pela Lei Federal n. 9.249/95 de que esse princípio é o aplicável à tributação de renda das pessoas jurídicas, abolido o princípio da territorialidade para esse fim.

Como mencionado anteriormente, a base cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas pode ser o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado. Existem classes de pessoas jurídicas que estão sujeitas à apuração do lucro real,

² Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999.

obrigatoriamente. Dentre elas podem ser citadas as empresas de atividade bancária, as sociedades de crédito, aquelas empresas que contam com isenção ou redução de impostos, as empresas de factoring e empresas que tiveram lucros oriundos do exterior, sendo estas últimas as de maior interesse no presente trabalho. O rol completo está descrito no art. 14 da Lei Federal n. 9.718, de 27 de novembro de 1998 (PAULSEN, 2012).

A tributação sobre o lucro real é uma maneira diferenciada de tributação que exige maior rigor no cálculo e apuração efetiva do lucro que houve no período tributável. Há que se fazer as devidas deduções de valores para que se possa chegar ao montante sobre o qual a alíquota correspondente deve efetivamente incidir. As deduções possíveis no cálculo do lucro real são diferentes daquelas existentes no cálculo do lucro líquido, o qual corresponde ao lucro contábil.

Doutrina Gonçalves (2002, p.198-199):

Por meio da contabilidade comercial – registro dos valores de cada um destes elementos – elaborada a partir de determinações da lei societária, obtém-se o “lucro líquido do exercício” (categoria definida na chamada lei das sociedades por ações). O lucro líquido do exercício, assim obtido, sofre a incidência da lei tributária que prescreve certos ajustes – por adições, exclusões ou compensações -, resultando na categoria definida como “lucro real”, esse sim, representativo da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

O período tributável, também chamado ano calendário, tem início no primeiro dia de janeiro de determinado ano e se encerra no último dia de dezembro deste mesmo ano considerado. O encerramento do exercício brasileiro, no último dia de cada ano civil, não obriga a distribuição de lucros entre as empresas. É perfeitamente possível que sociedades empresárias atravessem o ano civil sem que haja distribuição de lucros entre elas, seja por impedimento legal, seja por deliberação entre os sócios, por decisão de reinvestimento dos valores, etc. (BRASIL, 2014d)

2.4.2 Imposto de renda pessoa jurídica localizada no exterior coligada ou controlada por empresa que se encontra em território nacional

Os critérios estabelecidos para a tributação de renda de pessoas jurídicas presumem a disponibilidade econômica ou jurídica dos numerários e que isto ocorra em território nacional. Para incidência do imposto de renda de pessoas jurídicas aplica-se o regime de competência, segundo o qual é suficiente que haja a disponibilidade jurídica para que seja caracterizado o ingresso de renda no patrimônio da contribuinte. Neste ponto, a tributação de pessoas físicas difere da tributação de pessoas jurídicas, pois, a disponibilidade indispensável à tributação das primeiras é a econômica, ou seja, o efetivo recebimento dos numerários pelo contribuinte.

O principal ponto de divergência no tema tributação de renda de pessoas jurídicas quando a empresa brasileira controla ou é coligada a empresa localizada no exterior é justamente o momento em que ocorre esta disponibilidade e quais os mecanismos são justos de serem usados na apuração de tais numerários. Entretanto, faz-se necessária a conceituação do que vem a ser empresa controlada e empresa coligada. A definição a respeito do que vem a ser uma empresa coligada a outra e também o que são empresas controladoras e controladas está constante da Lei Federal n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ou Lei das Sociedades por Ações, em seu artigo 243, assim enunciado:

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

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. (BRASIL, 1976).

Uma sociedade ou empresa é considerada coligada à outra sociedade ou empresa quando uma delas possui influência significativa sobre a outra empresa. Não existe na lei um percentual mínimo determinado para caracterizar a coligação,

mas é presumível que um percentual acima de 20% de participação implica em influência significativa para ser considerado que tais empresas são coligadas. Entretanto, percentuais menores que 20% de participação podem fazer com que uma empresa seja considerada coligada a outra. Para tanto, é necessária a existência de poder de participação nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem, contudo, controlá-la.

Elucida o doutrinador Andrade Filho (2008) que sociedades controladoras e sociedades coligadas a empresas sobre cuja administração tenham influência ou participe do capital social num montante de 20% ou mais são empresas sujeitas à avaliação pelo Método de Equivalência Patrimonial. Esta determinação é constante do art. 384 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 1999.

Considera-se que uma sociedade é controlada por outra sociedade quando a segunda possui os direitos de sócio capazes de lhe assegurar grande poder nas deliberações sociais da primeira empresa, bem como o poder de eleger a maioria dos administradores. Tais prerrogativas podem emanar diretamente da empresa controladora ou através de outras controladas. Ainda, a lei não chega a determinar que empresa que controla precisa ser detentora de mais de 50% das ações com direito a voto para ser considerada controladora da outra empresa. A chave para ser considerada controladora está no poder de eleger a maioria dos diretores da empresa e tomar as principais decisões na vida da desta.

A disponibilidade jurídica é determinada pela existência de todos os elementos indispensáveis à efetiva ocorrência do ato ou negócio jurídico que motivará a transferência dos valores de uma empresa para outra, conforme voto do Ministro Joaquim Barbosa. (BRASIL, 2014d)

Segundo o artigo 248 da Lei Federal n. 6.404/76 o Método da Equivalência Patrimonial (MEP) é a técnica adequada e indicada para avaliar o investimento em empresas coligada ou controladas. Segundo o doutrinador Andrade Filho (2008) esta sistemática legal de avaliar os investimentos de uma empresa pelo Método de Equivalência Patrimonial permite que os resultados alcançados por uma empresa reflitam no patrimônio de outra empresa da qual a primeira seja sócia ou acionista e que isto ocorra a cada balanço, seja lucro, prejuízo ou qualquer outro tipo de movimentação que reflita no patrimônio.

Segundo o Ministro Joaquim Barbosa, relator do RE n. 541.090/SC, o MEP parece ser útil para mensurar uma expectativa de aumento patrimonial, proveniente das relações mantidas com a empresa em que se investiu. Mas a confirmação deste aumento de patrimônio depende de eventos cuja ocorrência é potencial, pode ou não acontecer. Desta forma, não é incontroversa a utilização deste método para aferir a disponibilidade jurídica da participação nos lucros entre empresas. Sendo a autorização constitucional para que haja tributação sobre renda e proventos de qualquer natureza, equivocada seria a incidência do tributo sobre a mera perspectiva de renda ou sobre a probabilidade de que ocorra acréscimo patrimonial. (BRASIL, 2014d).

Vistos os conceitos básicos sobre princípios norteadores, matriz tributária brasileira, imposto sobre a renda de pessoas físicas e jurídicas, empresas coligadas, empresas controladoras e controladas, o presente estudo fará considerações sobre as ações judiciais de interesse ao tema da tributação de renda de pessoas jurídicas coligadas e controladoras de pessoas jurídicas localizadas no exterior.

3. ANÁLISE DOS ACÓRDÃOS E DO CONTEÚDO DAS DECISÕES COM EFEITO VINCULANTE NOS AUTOS DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 2.588/DF E DOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS N. 541.090/SC E N. 611.586/PR

As ações judiciais propostas perante o Supremo Tribunal Federal questionavam dispositivos contidos na Medida Provisória n. 2.158-35/01. Esta sessão faz uma análise mais detalhada tanto dos artigos controvertidos quanto das questões discutidas no litígio..

3.1 Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 e Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.588/DF

A Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 foi editada 18 dias antes de ser promulgada a Emenda à Constituição (EC) n. 32, de 11 de setembro de 2001. Essa EC conferiu tratamento diferenciado às Medidas Provisórias editadas anteriormente à sua promulgação, dando a elas *status* de leis ordinárias, mesmo que ainda não houvessem sido convertidas em lei, até ulterior revogação por nova MP ou por manifestação do Congresso nacional, o qual poderia convertê-las diretamente em lei, aprovar uma lei de conversão ou aprovar nova lei que tratasse exaustivamente sobre a mesma matéria.

Assim, a MP n. 2.158-35/2001 deixou de estar sujeita ao regramento do art. 62 da CFRB/88 e só teve artigos alterados e modificados por ocasião da edição da Medida Provisória n. 627, de 11 de novembro de 2013. Posteriormente, esta última foi regulamentada pela Lei Federal n. 12.973, de 13 de maio de 2014, a qual se encontra vigente até o momento.

A MP n. 2.158-35/2001 é anterior à propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.588/DF e a edição da Lei Federal n. 12.973/2014 é posterior à prolação do acórdão.

O artigo 74 da MP n. 2.158-35/2001 foi inteiramente revogado pela MP n. 627/2013. Por sua vez, a MP n. 627/2013 foi regulamentada pela Lei Federal n. 12.973/14. Dizia a redação original do artigo 74 da MP n. 2.158-35/2001:

Art. 74 - Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 025 da Lei nº 9249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 021 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único - Os lucros apurados por controladora ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. (BRASIL, 2001b).

A constitucionalidade desse artigo foi examinada na (ADI) n. 2.588/DF, cujo julgamento balizou a decisão de dois Recursos Extraordinários, o RE n. 541.090/SC e do RE n. 611.586/PR. A decisão constante da ADI n. 2.588/DF e também dos Recursos Extraordinários serão melhor analisadas no momento oportuno. Vale dizer que o assunto gerou divergências muito relevantes e isso se traduziu numa decisão complexa. De início, a diversidade de possibilidades de votos e decisões dificultou a formação de uma maioria no plenário do tribunal.

Resumidamente, empresas coligadas, as quais tinham o mesmo tratamento legal quando comparadas às empresas controladas e controladoras, passam a ser vistas de maneira separada. A legalidade da tributação também passa a depender se a empresa estrangeira está localizada em país de tributação mais favorável ao contribuinte ou não.

Mesmo após o julgamento das ações, a Receita Federal foi provocada para emitir parecer que explicitasse o entendimento do órgão sobre a compatibilidade do art. 74 da MP n. 2.588/DF e o disposto nos acordos firmados pelo Brasil com fins de evitar a dupla tributação. O parecer requerido pugnou pela compatibilidade do artigo sob o fundamento de que a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro e que o Brasil não tributa lucros de sociedades domiciliadas no exterior (BRASIL, 2013). Os argumentos utilizados, no entanto, não resolvem a questão do momento da disponibilidade, uma das principais controvérsias abordadas nas ações judiciais.

A redação dada pela Lei Federal n. 12.973, de 13 de maio de 2014 referente ao tema abordado é a seguinte:

Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.

§ 1º Dos resultados das controladas diretas ou indiretas não deverão constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto.

§ 2º A variação do valor do investimento equivalente ao lucro ou prejuízo auferido no exterior será convertida em reais, para efeito da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, com base na taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do levantamento de balanço da controlada direta ou indireta. (BRASIL, 2014a).

As implicações dos votos dos ministros, os desdobramentos dos casos concretos bem como a análise da nova redação da lei posterior aos julgamentos serão melhor estudados no capítulo a seguir.

3.2 Visão geral das decisões proferidas nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.588/DF, e dos Recursos Extraordinários n. 541.090/SC e n. 611.586/PR

O Plenário da Suprema Corte julgou, no dia 10 de abril de 2013, três ações que tratavam de assuntos semelhantes e correlacionados, que era a tributação de imposto de renda sobre lucros provenientes de investimentos em empresas coligadas e controladas sediadas no exterior. Na primeira delas, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.588/DF, a Confederação Nacional da Indústria (CNI) impugnou o parágrafo 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN), modificado pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001.

Art. 1º - A Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as seguintes alterações:

[...]

Art. 043 [...]

[...]

§ 2º - Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (BRASIL, 2001a).

E também, o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001.

Art. 74 - Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 025 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 021 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único - Os lucros apurados por controladora ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. (BRASIL, 2001b).

Os Recursos Extraordinários n. 541.090/SC e n. 611.586/PR foram interpostos de acórdãos. Embora tenham partes diferentes, tratavam de matérias semelhantes, possuem relatórios idênticos e foram julgados juntos, no mesmo momento em que também foi concluído o julgamento da ADI n. 2.588/DF. Após a análise do quadro geral proposto pela ADI n. 2.588/DF, passar-se-á à análise das particularidades encontradas em cada um dos acórdãos proferidos para os Recursos Extraordinários.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade foi proposta pela Confederação Nacional das Indústrias (CNI). A alegação da parte autora foi de que o parágrafo 2º do art. 43 do CTN (incluído pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001) é incompatível com o inciso III do art. 153 da CFRB/88, por haver permitido à lei ordinária fixar as condições e o momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Pugnou pela inconstitucionalidade formal e material do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, por ter o dispositivo sido veiculado por medida provisória a qual se fez carente do requisito da urgência (art. 62 da CF). Alega também que o artigo – conforme voto proferido pelo Ministro Ayres Britto na ADI n. 2588/DF:

[...] ofendeu o inciso III do art. 153 e a alínea “c” do inciso I do art. 195, ambos da Magna Lei, ao exigir **“imposto e contribuição sobre situação que não configura renda ou lucro”** [e, ainda,] “violou as alíneas “a” e “b” do inciso III do art. 150 da mesma Constituição Republicana visto que **“pretende tributar lucros acumulados relativos a períodos anteriores à sua edição e também relativos ao mesmo exercício financeiro [...]**””. (BRASIL, 2014b, p. 174, grifo do autor).

Na defesa, a Advocacia Geral da União defendeu a constitucionalidade das normas impugnadas e alegou não haver ofensa ao art. 62 da Constituição, tendo em vista o disposto no art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001 o qual convalida as Medidas Provisórias anteriormente editadas até que haja manifestação do Congresso Nacional ou edição de nova MP, segundo voto do Ministro Ayres Britto constante na ADI n. 2.588/DF. (BRASIL, 2014b)

A discussão no plenário da corte foi muito extensa, com vários pedidos de vista do processo. Grande parte do debate, e também da controvérsia e das justificativas dos votos, centrou-se na preocupação em determinar se a legislação que regulamenta a tributação sobre a renda de pessoas jurídicas pode definir o momento no qual as empresas estrangeiras disponibilizam seus lucros às empresas coligadas ou controladoras domiciliadas no Brasil a partir de um marco fictício, independentemente da efetiva distribuição econômica ou da deliberação jurídica dos correspondentes órgãos de gestão dessas empresas e se a fixação da data 31 de dezembro de cada ano como momento de disponibilidade dos lucros das empresas estava adequada para atender o preceito de disponibilidade.

A permissão constitucional para tributar depende de ter havido a disponibilidade jurídica ou econômica dos valores que compõem o montante tributável. A análise dos votos dos ministros tanto na ADI n. 2.588/DF quanto nos RE n. 541.090/SC e n. 611.586/PR demonstrou entendimentos muito diferentes. Houve dificuldade na contagem dos votos e também de formação de uma maioria. Na continuidade da controvérsia, discutiu-se a aplicação dos artigos impugnados tanto às empresas controladas quanto às coligadas em igual medida. Também foi levantada a questão da tributação favorecida no país de domicílio de tais empresas, aspecto relevante ao caso. Por fim, houve discussão sobre o método de apuração de resultados das empresas em questão, se seria o Método de Custo ou se seria o Método de Equivalência Patrimonial e qual seria a solução aplicável ao caso a depender do método.

No RE n. 541.090/DF, o relator Ministro Joaquim Barbosa destaca duas preocupações primordiais que orientam a construção de seu voto. A primeira delas é:

“[...] se o alegado temor de abuso com vistas à evasão ou a à elisão fiscal autorizariam o Estado a atalhar o devido processo legal [...]” [E, ainda,] “[...] devemos saber se a interpretação do texto constitucional pode evoluir para acompanhar as mudanças sociais e, com isso, garantir certas expectativas fiscais”. (BRASIL, 2014d, p. 16).

Abaixo transcritos estão a ementa e a decisão da ADI n. 2.588/DF:

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1 Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2 Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3 Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4 Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1 A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2 A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

2.3 A inconstitucionalidade do art. 74, par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. (BRASIL, 2014b, p. 1-2).

É importante ressaltar que o julgamento da ADI n. 2.588/DF perdurou por várias sessões. Os inúmeros pedidos de vista têm relação com a real complexidade da matéria. Vários são os pontos a serem abordados, estudados e elucidados no

embasamento dos votos proferidos pelos ministros. A resposta aos questionamentos apresentados não foi uníssona, aliás, longe disso. Para se chegar às conclusões acima descritas e proceder ao julgamento de mérito dos casos concretos, o Plenário proferiu dez votos e assim se manifestou:

- a) **Um voto** pela parcial inconstitucionalidade do texto impugnado, circunscrita às empresas coligadas, da eminente Ministra Ellen Gracie;
- b) **três votos** pela constitucionalidade do texto impugnado, no que se referisse às empresas submetidas à técnica societária do Método da Equivalência Patrimonial, proferidos pelos Ministros Nelson Jobim, Eros Grau e César Peluso (este último com particularidades);
- c) **quatro votos** pela inconstitucionalidade da norma de presunção absoluta (art. 74 da MP 2.158-35/2001), com a interpretação conforme do art. 43, § 2º do CTN para excluir qualquer sentido que permitisse a tributação dissociada da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos, proferidos pelos Ministros Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello;
- d) **Um voto** pela constitucionalidade incondicional dos dispositivos, respeitadas outras normas potencialmente aplicáveis, como os tratados internacionais para evitar dupla tributação, e ainda mantida a possibilidade de discussão sobre alguns elementos que não seriam componentes do conceito de renda, como a variação cambial positiva, da lavra do Ministro Ayres Britto;
- e) O Ministro Gilmar Mendes se declarou impedido. (BRASIL, 2014b, p. 226-227, grifo do autor).

A Relatora, Ministra Ellen Gracie, entendeu como constitucional a aplicação do art. 74 da MP n. 2.588/2001 para fixação do momento da incidência do imposto de renda sobre os lucros das empresas controladas, apurados na data do balanço. Contudo, considerou que o mesmo não se aplica às coligadas e julgou parcialmente procedente o pedido no sentido de excluir do referido art. 74 a expressão “ou coligada”.

O argumento da União de que não vê como violação às regras de irretroatividade, anterioridade ou aos limites da competência tributária a antecipação do critério temporal de incidência do imposto para o momento em que os lucros são apurados pela empresa controlada ou coligada no exterior não encontrou eco na opinião dos Ministros Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Sepúlveda Pertence e Celso de Mello, cujos votos coadunaram com o entendimento de que só há disponibilidade jurídica do lucro após a deliberação societária para distribuí-los e, por essa razão, antecipação do critério temporal é inconstitucional, independente se a

empresa brasileira é controladora de estrangeira ou a ela coligada. Por esse motivo, votaram estes ministros pela total procedência da ação e consequente inconstitucionalidade do art. 74 da MP n. 2.588/2001.

Em sentido completamente oposto, votaram os Ministros Nelson Jobim, Eros Grau e César Peluso pela total improcedência da ação e constitucionalidade do art. 74 da MP n. 2.588/2001 no caso das empresas submetidas ao Método de Equivalência Patrimonial, por entender que a Medida Provisória não instituiu ou majorou qualquer tributo e que da simples fixação do momento em que há de ocorrer a tributação não decorre ofensa ao limite constitucional imposto ao aspecto temporal da regra matriz de imposto de renda e, portanto, também não incorre em qualquer inconstitucionalidade.

Houve, ainda, um outro entendimento, que conduziu o voto do Ministro Ayres Britto. Este votou pela constitucionalidade incondicionada dos dispositivos impugnados.

Assim, após verificar todos os pontos decididos na Ação Direta de Inconstitucionalidade, a questão de aplicação do artigo 74 da MP n. 2.158/2001 ficou assim decidida (QUADRO 1).

Decisões contidas na ADI 2.588

Tipos de sociedade	Sede em país de tributação favorecida	Sede em país sem tributação favorecida
Empresa Coligada	Sem decisão	Inaplicabilidade do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. Efeito vinculante e eficácia <i>erga omnes</i> .
Empresa Controlada	Aplicabilidade do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. Efeito vinculante e eficácia <i>erga omnes</i> .	Sem decisão.

Fonte: Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588/DF.

Importante notar que duas questões relevantes, referentes às empresas coligadas cujo domicílio se encontra em países de tributação favorecida e também das controladas cujo domicílio se encontra em países sem tributação favorecida, permaneceram sem resposta após o julgamento da Ação Direta de

Inconstitucionalidade. Não houve para tais questões a formação de votos que delineasse maioria de entendimentos.

O Recurso Extraordinário n. 541.090/SC tratou justamente de uma das questões indeterminadas: a aplicabilidade da tributação sobre os lucros auferidos pelas empresas controladas sediadas em países que não possuem tratamento fiscal favorecido. Neste RE recorre a União de acórdão que considerou que a simples apuração do lucro líquido pela empresa controlada ou coligada sediada no exterior não incorre em efetiva disponibilidade jurídica ou econômica pela empresa sediada no Brasil, controladora ou coligada. Assim, esta regra constante do art. 74 da MP n. 2.588/2001 encontra-se divorciada da regra matriz contida no *caput* do art. 43 do CTN. O julgamento do RE n. 541.090/SC reconheceu que a parte recorrida, Empresa Brasileira de Compressores S/A, era empresa controladora cuja controlada estava sediada em país sem tratamento fiscal favorecido, mas julgou pela validade da tributação da renda, tendo como fato gerador o momento em que são lançados os numerários no balanço da empresa sediada no estrangeiro, sem que haja necessidade de efetiva incorporação dos valores à controladora brasileira, sendo esta última aquela que será efetivamente tributada.

O Recurso Extraordinário n. 611.586/PR também foi interposto de acórdão. Nele, a Coamo-Agroindustrial Cooperativa recorreu de decisão que considerou que a simples apuração do lucro líquido pela empresa controlada ou coligada sediada no exterior já determina a efetiva disponibilidade jurídica ou econômica pela empresa sediada no Brasil e que, portanto, não houve mácula à regra matriz contida no *caput* do art. 43 do CTN. A decisão contida na ADI n. 2.588/DF no sentido de reconhecer a constitucionalidade e o efeito vinculante da aplicação do referido art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 sobre o lucro auferido por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida cujas controladoras estão domiciliadas no Brasil foi determinante para a solução deste Recurso Extraordinário, já que parte da discussão baseava-se na definição se a sede da empresa controlada estava localizada em país de tributação favorecida.

Importante notar que a decisão recorrida no RE n. 611.586/PR foi exatamente contrária ao que se viu na decisão recorrida no RE n. 541.090/SC. Este foi um motivo relevante para julgamento de ambos os recursos em conjunto. O Ministro

Joaquim Barbosa foi o relator dos Recursos Extraordinários n. 541.090/SC e n. 611.586/PR. O acórdão proferido nos autos do RE n. 611.586/PR teve como resultado o reconhecimento de que a empresa controlada pela recorrente encontrava-se domiciliada em país de tributação favorecida ao contribuinte e que, portanto, a aplicabilidade do art. 74 da MP n. 2.588/2001 é válida, constitucional e de acordo com o que já havia sido decidido nos autos da ADI n. 2.588/DF, com efeito vinculante e eficácia erga omnes.

Após a análise dos casos concretos nos Recursos Extraordinários, foi possível, então, estabelecer a orientação do tribunal também para a situação das empresas controladas domiciliadas em países sem tributação favorecida (QUADRO 2)

Decisões contidas na ADI 2.588 e nos REs n. 611.586/PR e n. 541.090/SC

Tipos de sociedade	Sede em país de tributação favorecida	Sede em país sem tributação favorecida
Empresa Coligada	Constitucionalidade da norma, <i>obiter dictum</i> . ³	Inaplicabilidade do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. Efeito vinculante e eficácia <i>erga omnes</i> .
Empresa Controlada	Aplicabilidade do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. Efeito vinculante e eficácia <i>erga omnes</i> .	Aplicabilidade da norma, repercussão geral reconhecida nos autos do RE n. 541.090/SC.

Fonte: Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.588 e Recursos Extraordinários n. 611.586/PR e n. 541.090/SC.

Assim, a questão das empresas coligadas a empresas domiciliadas em paraísos fiscais não alcançou maioria de votos para decisão na ADI n. 2.588/DF, tampouco foi apreciada nos Recursos Extraordinários, posto que tal situação não se enquadrava nos casos concretos analisados. Dessa forma, o Tribunal considerou a norma questionada constitucional para aplicação nessa situação, mas, sem cumprir a exigência constitucional de maioria de votos, não pôde conferir efeito vinculante e eficácia erga omnes (BRASIL, 2014d).

³ “[...] é constituído por qualquer manifestação do tribunal não necessária à solução do caso concreto, a exemplo de considerações marginais efetuadas pela corte, argumentos lançados por um dos membros do colegiado e não acolhidos ou apreciados pelo órgão, dissensos constantes de votos divergentes.” (MELLO, 2008, p. 125).

A parte final da decisão firmou-se na questão da retroatividade, pela profunda análise da constitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. Foi definido que, se aplicado o parágrafo único em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001, feriria o princípio da anterioridade e da não retroatividade da lei tributária, conforme voto proferido pelo Ministro Ricardo Lewandowski. (BRASIL, 2014b). A inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 74, da MP n. 2.158-35/2001 foi, assim, reconhecida nos julgamentos da ADI n. 2.588/DF e dos RE n. 611.586/PR e n. 541.090/SC, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante. Dessa forma, foi estabelecida a irretroatividade na aplicação do dispositivo. A tributação autorizada nos termos da decisão só é válida para numerários auferidos a partir de 1º de janeiro de 2002.

3.3 Discussão dos pontos de divergência entre os entendimentos dos ministros no julgamento das ações.

A expressão “paraíso fiscal” foi definida como equivalente tanto à expressão “país de legislação mais favorável ao contribuinte” quanto à expressão “país com tributação favorecida” para fins de julgamento. A definição de paraíso fiscal está positivada no art. 24-A, parágrafo único, da Lei Federal n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 24-A. [...]

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características:

I - não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II - conceda vantagem de natureza fiscal à pessoa física ou jurídica não residente:

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

III - não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora do seu território;

IV - não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas. (BRASIL, 1996).

Houve discussão em relação a essas expressões principalmente nos autos do Recurso Extraordinário n. 541.090/SC, pois alguns ministros discordavam de que fossem tratados da mesma maneira os países considerados paraísos fiscais e aqueles países em que a legislação fiscal seja mais favorável ao contribuinte do que o Brasil. Contudo, ao final, foram consideradas equivalentes para fins de julgamento.

A análise das argumentações da União nos três casos analisados parece levar a crer que todo contribuinte tende a se comportar como um sonegador e que o faz de plena consciência. Sustenta, inclusive, que existem empresas constituídas com este único objetivo de reduzir o pagamento de impostos e eliminar tributos e que é papel da União coibir tais atos lesivos à Fazenda Nacional. Este viés levantou a discussão absolutamente pertinente se tem o legislador a discricionariedade de criar lei cujo objetivo primordial seja dificultar o planejamento tributário que vise reduzir o valor a ser pago a título de Imposto de Renda pelas empresas sediadas no Brasil. Ainda, se deve o judiciário assumir o papel de modulador desta discricionariedade, já que o julgador tende a não presumir ordinariamente pelo dolo ou culpa do agente, não sem a minuciosa análise do caso concreto.

O princípio da legalidade tributária garante de que somente a lei determina a hipótese de incidência e, assim, o fato gerador do tributo. Uma vez ocorrido o fato gerador, surge a obrigação de pagar. O contribuinte pode, lícitamente, planejar o momento da ocorrência do fato gerador ou mesmo evitar que ele ocorra. A ele é vedado ocultar a ocorrência do fato gerador já ocorrido ou modificar a natureza

jurídica deste de forma a impossibilitar que o fisco o identifique, o que caracteriza evasão e, portanto, ilicitude (PAULSEN, 2012).

É importante ressaltar que prevaleceu o pensamento de que devem as autoridades de fiscalização obedecer aos critérios de impessoalidade e de justiça, abstendo-se de usar dos argumentos de dificuldades de fiscalização para estabelecer uma tributação ampla, irrestrita e, sobretudo, imotivada. São princípios constitucionais o devido processo legal, o direito à propriedade e a estrita legalidade tributária.

O Superior Tribunal de Justiça – por meio da Relatora Ministra Nancy Andrigui – entendeu, em sede de Recurso Repetitivo, que não pode a autoridade presumir que todo o agente possui a intenção de fraudar. “A presunção de boa-fé é princípio geral de direito universalmente aceito, sendo milenar parêmia: a boa-fé se presume; a má-fé se prova” (BRASIL, 2014c). Portanto, há que se reconhecer o esforço da União e dos agentes a seu serviço na tentativa de reduzir tanto quanto possível a elisão, que é o planejamento tributário, e a evasão, que é a sonegação propriamente dita, mas na busca de seu objetivo não pode deixar de observar os princípios norteadores da administração pública.

A terceira parte da decisão, conforme voto proferido pelo Ministro Ricardo Lewandowski – que tratou de reconhecer a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, ficou centrada na questão da retroatividade. Se aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001, tal artigo feriria o princípio da anterioridade e da não retroatividade da lei tributária (BRASIL, 2014b). Mesmo neste ponto houve relevante divergência. O Ministro Marco Aurélio entendeu que havia total inconstitucionalidade do dispositivo por incidir sobre lucros relativos a exercícios anteriores. Já a Ministra Ellen Gracie defendeu que neste caso não havia a instituição ou aumentos de novos tributos e que, portanto, não caberia o argumento de ofensa ao princípio constitucional da irretroatividade. Tais foram argumentos que nortearam as duas linhas principais de pensamento a respeito dessa questão específica.

A seguir serão abordadas algumas questões relativas a um instituto contábil que foi abordado recorrentemente ao longo das decisões dos ministros em todas as ações judiciais aqui estudadas.

3.4 Considerações sobre o Método de Equivalência Patrimonial (MEP)

A Lei Federal n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, conhecida como Lei das Sociedades Anônimas, introduziu o Método de Equivalência Patrimonial (MEP) para expressar os vínculos existentes entre empresas do mesmo grupo. Segundo o 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:

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 perdas ou ganhos 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. (BRASIL, 1976).

Resumidamente, a equivalência patrimonial é o método que tem por princípio atualizar o valor contábil do investimento ao valor equivalente ou correspondente à participação societária da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade na qual se investiu, e, também, reconhecer os efeitos de tal investimento na demonstração do resultado do exercício. Qualquer sociedade anônima e também

aquelas empresas que não são sociedades anônimas, mas que tem participação societária relevante em sociedades controladas ou em sociedades coligadas sobre cuja administração a sociedade investidora tenha influência bem como em sociedades coligadas de que a sociedade investidora participe com 20% ou mais do capital social são empresas que estão obrigadas a proceder à avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

Assim, o valor do investimento será calculado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social sobre o patrimônio líquido de cada sociedade coligada ou controlada.

O Ministro César Peluso em seu voto procurou diferenciar os dois principais regimes de avaliação de investimentos, ressaltando que o Método de Equivalência Patrimonial é aplicável aos investimentos relevantes, conforme art. 247, parágrafo único, da Lei Federal n. 6.404/76, abaixo transcrito:

Art. 247 [...]

Parágrafo único. Considera-se relevante o investimento:

- a) em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia;
- b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia. (BRASIL, 1976).

Continua o Ministro César Peluso em sua explanação sobre os meios de avaliação dos investimentos, conceituando à luz do doutrinador Sérgio Ludícibus:

6.1 O método de custo “baseia-se no fato de que a empresa investidora registra somente as operações ou transações baseadas em atos formais, pois, de fato, os dividendos são registrados como receita no momento em que são declarados e distribuídos, ou provisionados pela empresa investida. Dessa forma, no método de custo não importa a geração efetiva dos lucros ou reservas, mas as datas e os atos formais de sua distribuição. Assim, deixa-se de reconhecer na empresa investidora os lucros e reservas gerados e não distribuídos pela coligada ou controlada.”

6.2 A equivalência patrimonial baseia-se no “fato de que os resultados e quaisquer variações patrimoniais de uma controlada ou coligada devem ser reconhecidos (contabilizados) no momento de sua geração, independentemente de serem ou não distribuídos.” (BRASIL, 2014b, p. 205, grifo do autor)

O Método de Equivalência Patrimonial é o meio adequado de avaliação do investimento das empresas coligadas e controladas. Entretanto, a dúvida não se encontra exatamente nessa questão da adequabilidade, mas, sim, no momento do cômputo desta avaliação de investimento para fins de tributação. O método proporciona a efetivação do correto balanço. Resta adequar tal balanço ao conceito de disponibilidade econômica e/ou jurídica da renda.

3.5 Nova redação dada à matéria pela Lei Federal n. 12.973, de 13 de maio de 2014

A Medida Provisória n. 2.158-35/01 continha em sua redação o mesmo tratamento para empresas controladas e coligadas. Mesmo a localização da empresa, se sediada em país de tributação não favorecida ou de tributação favorável ao contribuinte, não era tratada com diferenciação pelo dispositivo normativo.

No entanto, a análise do resultado das demandas judiciais levadas ao Supremo Tribunal Federal demonstra que empresas controladoras e coligadas podem e devem ser tratadas de maneira diferenciada, sobretudo levando-se em consideração a localização das empresas por elas controladas ou a elas coligadas.

Já foi analisado anteriormente que três das quatro possibilidades verificadas na Tabela 1 com relação à tributação das empresas controladas e coligadas tiveram uma definição através de decisão judicial, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*.

As empresas controladoras têm como fato gerador da tributação o momento em que os lucros são apurados e lançados no patrimônio da empresa controlada localizada no exterior, quando utilizado o Método de Equivalência Patrimonial, independentemente se a empresa controlada se encontra em paraíso fiscal ou em país sem tributação mais favorável. Esta foi a decisão delineada tanto na ADI n. 2.588/DF quanto nos RE n. 611.586/PR e n. 541.090/SC.

A aplicação da hipótese de incidência tributária disciplinada pelo *caput* do art. 74 da MP n. 2.588/2001 não se aplica às empresas brasileiras coligadas a empresas

que estejam sediadas em países sem tributação favorecida, conforme decisão proferida nos autos da ADI n. 2.588/DF.

A aplicação do *caput* do art. 74 da MP 2.588 sobre empresas brasileiras coligadas a empresas sediadas em paraísos fiscais é considerada válida, contudo sem eficácia erga omnes ou efeito vinculante, porquanto a particularidade não alcançou maioria de votos na definição dos julgamentos.

Posteriormente a todos esses desdobramentos, houve edição de nova medida provisória, a MP n. 627/2013, convertida na Lei Federal n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Esta lei trouxe nova redação aos dispositivos impugnados na ADI n. 2.588/DF e nos RE n. 611.586/PR e n. 541.090/SC. Os dispositivos referentes ao tema das empresas controladoras encontram-se descritos no art. 76 da mesma lei, já transcrito na seção 3.1, do presente trabalho, e também no art. 78, o qual consolidou-se da seguinte maneira:

Art. 78. Até o ano-calendário de 2022, as parcelas de que trata o art. 77 poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos uma das seguintes situações:

- I - estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;
- II - estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei n. 9 430, de 27 de dezembro de 1996, ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do *caput* do art. 84 da presente Lei;
- III - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso II do *caput*; ou
- IV - tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total, nos termos definidos no art. 84. (BRASIL, 2014a).

Com relação às empresas coligadas, a lei trata nos seguintes termos:

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 tributação, previsto no inciso III do *caput* do art. 84;

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 n. 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. (BRASIL, 2014a).

É possível verificar que a redação da nova lei procurou adequar-se ao que foi decidido nos autos da ADI n. 2.588/DF e dos RE n. 611.586/PR e n. 541.090/SC com repercussão geral reconhecida, englobando todos os casos em que foram reconhecidos o efeito vinculante e a eficácia *erga omnes*.

A redação da lei em vigor considerou as particularidades existentes e que diferenciam as empresas controladoras e controladas das coligantes e coligadas. Os dispositivos que tratam das empresas controladoras e controladas são, agora, expressamente dissociados dos dispositivos voltados à regulação de empresas coligadas, um visível avanço em relação à legislação anterior, posto existirem sensíveis diferenças na administração e controle dos dois tipos de empresa.

A incidência da tributação sobre os lucros das empresas controladoras de empresas localizadas tanto em países de tributação favorecida quanto em países de tributação não favorecida considera como fato gerador do tributo o momento de lançamento da apuração dos lucros no balanço da empresa localizada no exterior. O balanço da empresa no estrangeiro obriga a empresa brasileira a lançar os lucros e prejuízos apurados em subcontas das contas de investimentos, para ser considerado na tributação do respectivo ano calendário. Este dispositivo foi positivado no art. 76, *caput* e parágrafos, em consonância com as decisões com efeito vinculante e eficácia *erga omnes* contidas na ADI n. 2.588/DF e nos RE n. 611.586/PR e n. 541.090/SC.

A incidência da tributação sobre os lucros das empresas coligadas a empresas localizadas em países de tributação não favorecida considera como fato gerador do tributo o momento da ocorrência da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica dos numerários apurados no balanço da empresa localizada no exterior, já que as empresas coligadas não dispõem de controle umas sobre as outras e a destinação de eventuais lucros depende de deliberação societária. Este dispositivo foi positivado no art. 78, *caput*, incisos e parágrafos, em consonância com a decisão com efeito vinculante e eficácia *erga omnes* contida na ADI n. 2.588/DF.

O caso da tributação das empresas coligadas a empresas domiciliadas em países de tributação favorecida foi abordado nas ações judiciais, mas este caso específico não alcançou maioria de votos na ADI n. 2.588/DF, tampouco foi especificamente enquadrado nos Recursos Extraordinários. Nota-se que a redação do art. 81, II, exclui este caso da aplicação do *caput*. A redação da nova lei para este caso em particular ficou a cargo do art. 82, o qual enuncia o seguinte:

Art. 82. Na hipótese em que se verifique o descumprimento de pelo menos uma das condições previstas no *caput* do art. 81, o resultado na coligada domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela apurados deverá ser computado na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica investidora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas:

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

II - se negativo, poderá ser compensado com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

§ 1º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a coligada no exterior mantiver qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no seu balanço para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da coligada no Brasil.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses em que a pessoa jurídica coligada domiciliada no Brasil é equiparada à controladora nos termos do art. 83. (BRASIL, 2014a).

Pela análise dessa redação verifica-se que o tratamento dado ao caso das empresas coligadas a empresas localizadas em países de tributação favorecida é o mesmo dado anteriormente a todas as empresas, antes do advento das ações judiciais. Resumidamente, aplica-se a elas os dispositivos questionados nos autos da ADI n. 2.588/DF e dos RE n. 611.586/PR e n. 541.090/SC e essas empresas devem lançar os lucros das empresas localizadas no exterior tão logo estas realizem seus balanços, fixando-se a data de 31 de dezembro do ano calendário como referência. Na prática, as empresas brasileiras coligadas que se encontram na situação descrita respondem pelos lucros das estrangeiras, independentemente de ter havido deliberação sobre a destinação dos lucros e, conseqüentemente, independentemente de ter ocorrido efetiva disponibilidade do lucro para a empresa situada em território nacional.

4. CONCLUSÃO

No presente trabalho foi possível apontar que, apesar de ser o imposto sobre a renda aquele que possui maior capacidade de onerar segundo a capacidade contributiva e também de distribuir a renda entre os contribuintes, essa não é a opção prioritária do legislador brasileiro, o qual tem focado a tributação excessivamente sobre o consumo, onerando sobremaneira o contribuinte de baixa renda. Viu-se que o contribuinte que possui renda baixa consegue escapar da tributação de renda quando analisada a faixa de isenção, mas grande parte de seus numerários mensais retornam ao fisco através da tributação sobre o consumo, do qual é praticamente impossível escapar. Conforme pontuado por Carvalho (2009), também foi ressaltado que encontrar o equilíbrio necessário para executar a progressividade na cobrança dos tributos e respeitar a capacidade contributiva dos contribuintes é um grande desafio e que o agente público deve permanecer vigilante para que, em sua tarefa de onerar os mais ricos e quem mais pode pagar, não avance de forma desmedida no patrimônio dos contribuintes. Sempre há que se ter em mente os outros predicados também indispensáveis ao ordenamento, que são a justiça, a certeza e a segurança jurídicas, já que é a busca do equilíbrio que norteia o mandamento de cada um dos princípios aqui lembrados. Eles apontam para a busca de um ideal, o qual deve ser perseguido como forma de aproximar a sociedade da justiça.

Ainda na parte introdutória e conceitual do estudo foi importante apontar que a tributação sobre o consumo, por ser indireta, não é sentida de imediato pelo contribuinte e que a tributação sobre a renda é mais evidente e mais transparente, quase imediatamente sentida pelo contribuinte no momento da tributação. O aumento da transparência tributária é passo fundamental para a construção de uma matriz tributária nos moldes e ideais constitucionais. Por fim, ressaltou-se que importantes mudanças precisam acontecer na matriz tributária brasileira para que esta se aproxime do ideal de justiça apontado pelos princípios que regem a construção da tributação de uma nação de forma que torne cada vez mais progressiva, transparente, equânime e, por conseguinte, justa.

Ao aprofundar-se nas questões específicas discutidas nas decisões judiciais a respeito da tributação de renda sobre o lucro das pessoas jurídicas controladoras e coligadas, viu-se que os critérios estabelecidos para a tributação de renda de pessoas jurídicas presumem a disponibilidade econômica ou jurídica dos numerários e que isto ocorra em território nacional. Também, para incidência do imposto de renda de pessoas jurídicas aplica-se o regime de competência, segundo o qual é suficiente que haja a disponibilidade jurídica para que seja caracterizado o ingresso de renda no patrimônio da empresa contribuinte. O principal ponto de divergência no tema tributação de renda de pessoas jurídicas quando a empresa brasileira controla ou é coligada a empresa localizada no exterior é justamente o momento em que ocorre esta disponibilidade e quais os mecanismos são justos de serem usados na apuração de tais numerários. Concluiu-se que o Método de Equivalência Patrimonial é o meio adequado de avaliação do investimento das empresas coligadas e controladas e que a dúvida não residiu na questão da adequabilidade, mas, sim, no momento do cômputo desta avaliação de investimento para fins de tributação. O método proporciona a efetivação do correto balanço, sendo necessário adequar tal balanço ao conceito de disponibilidade econômica e/ou jurídica da renda.

As decisões judiciais estudadas no presente trabalho possuem reflexos tanto em âmbito interno quanto em âmbito externo às fronteiras brasileiras. As limitações impostas à discricionariedade do empresário de manter certos lucros apurados no exterior para que não sejam tributados impactam o planejamento e a gestão de muitas empresas.

As relações econômicas que envolvem empresas nacionais e internacionais requerem a existência de regras que viabilizem esses negócios. Tratados internacionais são discutidos e firmados em todas as áreas e a área da tributação possui papel sobremaneira relevante. Os Tratados e Convenções contra dupla tributação, em geral firmados bilateralmente, definem competências e limites na cobrança de tributos pelas empresas conforme a localização.

A existência de um tratado internacional com dispositivos de matéria tributária gera um conflito aparente de normas, na medida em que, em geral, diverge do que dita e lei interna sobre a mesma questão.-Na verdade, o tratado não deve confrontar a norma interna e sim com ela conviver, sendo considerado uma lei especial que

não cria tributos, mas apenas estabelecem limites e autorizações do que é enunciado na lei interna.

A celebração de tratados que visem evitar a bitributação tem o condão de tornar as relações comerciais mais atrativas e tornam o país mais competitivo no mercado internacional. As decisões judiciais estudadas também tiveram que levar tal questão em consideração, pois tiveram que analisar se a condição em que se encontravam as empresas enquadradas na situação problema estariam sujeitas à bitributação.

Existe um modelo de padronização vigente na comunidade internacional que tem o intuito de possibilitar maior segurança jurídica, que é o modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). O Brasil utiliza a Convenção-Modelo da OCDE, cujo artigo 7º dispõe de regras específicas sobre a tributação de lucros, as quais preveem que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente situado ali. A adesão ao modelo não impossibilita que as partes, eventualmente, estabeleçam cláusulas e condições diversas, conforme o interesse entre as elas.

O Modelo OCDE possui, com a eliminação da bitributação, o condão de promover as trocas de bens e serviços e a movimentação de capitais e pessoas. A tributação exercida no exterior por outro Estado pode ser compensada no Brasil quando do reconhecimento de lucros e rendimentos em que já tenha incidido impostos, conforme a Lei Federal n. 9.249/95, art. 26, e esta é a positivação de que a norma interna brasileira contribui para evitar a bitributação. Mas o Modelo OCDE também procura prevenir e evitar tanto a elisão quanto a evasão fiscal. A norma faz com que seja evitada a “dupla não tributação”, pois pelo menos um país exercerá o poder de tributar, evitando o planejamento fiscal abusivo e fraudes.

Os Ministros do STF procuraram, em suas decisões, fundamentar seus votos em consonância com todas essas variáveis. Os acórdãos tinham, afinal, o objetivo do equilíbrio, da equidade. Sendo reconhecida a constitucionalidade da tributação das empresas controladoras tendo como fato gerador o momento da apuração dos lucros da estrangeira controlada, fica dificultado o planejamento tributário e a elisão fiscal desta empresa. Sendo ela controladora, não pode afirmar ter poder de

determinação sobre os numerários apurados. Note-se que a decisão é válida tanto para controladas localizadas em paraísos fiscais, como controladas localizadas em países sem tributação favorecida. A decisão focou-se no poder de controle característico dessas empresas. Dessa forma, fica mais difícil que uma empresa desse tipo faça planejamento fiscal abusivo e se sobressaia no mercado pelo fato de que suas concorrentes eventualmente não disponham das mesmas condições e não possam concorrer em estado de igualdade.

A decisão tomada quanto às empresas coligadas, as quais não dispõem do poder controlador das anteriormente mencionadas, fez uma diferenciação entre as coligadas e as controladas, diferença esta que não era presente anteriormente à decisão para fins legais de tributação. O fato de as coligadas não controlarem suas parceiras estrangeiras e dependerem de reuniões decisórias para ter acesso aos numerários apurados anualmente fez com que duas decisões distintas fossem tomadas em relação a elas. Caso a empresa coligada estrangeira esteja localizada em país de tributação favorecida, ela será tributada no ao do balanço em que o lucro tenha sido apurado. Isso quer dizer que uma empresa não pode coligar-se a outra localizada em paraíso fiscal e, com isso, abster-se de ser tributada no montante proporcional ao seu lucro nem em um país, nem em outro. Embora isso não tenha sido decidido explicitamente com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, a aplicação dos dispositivos para o caso não foi entendida como inconstitucional e, dessa forma, continuou-se a aplicá-los aos casos concretos até a existência de ulterior decisão. Este entendimento está de acordo com a orientação de se evitar a “dupla não tributação” e também com a inibição do planejamento tributário abusivo, artifício que obscurece a lealdade na concorrência e prejudica a paridade entre as empresas no mercado.

Por outro lado, se a empresa coligada à brasileira está localizada em país sem tributação favorecida, a empresa brasileira somente será tributada quando da efetiva entrada dos lucros no balanço desta, ou seja, da ocorrência da disponibilidade econômica ou jurídica. Foi esta parte da decisão, que declarou a não aplicação dos dispositivos questionados às empresas coligadas não localizadas em paraísos fiscais, que provocou as maiores mudanças na legislação vigente quando comparada à legislação anterior. Muito embora seja necessário reconhecer que uma empresa coligada a outra não disfrute de poder de livre decisão sobre a outra quanto

à disponibilidade dos lucros apurados, é justamente nesta possibilidade que se encontra a oportunidade do exercício do planejamento tributário. Por meio desta modalidade, é possível que os lucros de uma empresa coligada estrangeira nunca cheguem a dar entrada no Brasil e sejam tributados, exercendo os acionistas de seu direito de decidir reinvestir os numerários sempre fora do território nacional. Tal conduta tem o poder de interferir na concorrência de mercado, pois, em tese, possibilita que uma empresa “esconda” seus lucros auferidos de empresas coligadas, o que faz com que a paridade fique prejudicada.

Portanto, conclui-se que a questão, assim como se apresentou nos moldes dos acórdãos da ADI n. 2.588/DF e dos Re n. 541.090/SC e n. 611.586/PR, deixou pontos ainda abertos a discussão. Pode-se dizer que, apesar de estar de acordo com o Modelo OCDE, não tornou a situação aparentemente apta a anular planejamentos tributários abusivos, especialmente com relação às empresas coligadas. É possível que estas empresas ainda consigam omitir do fisco brasileiro o lucro auferido no exterior e, se assim o fizerem, deixarão de atender os critérios de equidade, justiça e eficiência, institutos tão desejáveis nas questões de tributação.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 403-405.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 jun. 2016.

_____. Decreto Federal n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 18 jun. 2016.

_____. Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 jan. 2001a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 18 jun. 2016.

_____. Lei Federal n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. *Diário Oficial da União*, Rio de Janeiro, RJ, 2 jan. 1923. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em: 10 abr. 2016.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 jun. 2016.

_____. Lei Federal n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1970-1979/lei-6404-15-dezembro-1976-368447-norma-pl.html>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

BRASIL. Lei Federal n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-norma-pl.html>>. Acesso em: 9 jun. 2016.

_____. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro De 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

_____. Lei Federal n.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. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 14 mai. 2014a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 5 mai. 2016.

_____. Medida Provisória n. 2.158-35 de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 ago. 2001b. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2001/medidaprovisoria-2158-35-24-agosto-2001-390566-norma-pe.html>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

_____. Secretaria da Receita Federal. *Imposto de renda no Brasil*. 1º set. 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/memoria-fazendaria/o-imposto-de-renda-no-brasil>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Consulta Interna Cosit n. 18. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 6 nov. 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2013/SCCosit182013.pdf>>. Acesso em: 18 jun. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.588/DF. Tributário. Internacional. Imposto de renda e proventos de qualquer natureza. Participação de empresa controladora ou coligada nacional nos lucros auferidos por pessoa jurídica controlada ou coligada sediada no exterior. Requerente: Confederação Nacional da Indústria (CNI). Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora Min. Ellen Gracie. Relator Acórdão: Min. Joaquim Barbosa. *Diário do Judiciário Eletrônico*, Brasília, DF, n. 27, 10 fev. 2014b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28611586%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zrfe7jp>>. Acesso em: 1º abr. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 956.943/PR. Processo civil. Recurso repetitivo. Art. 543-C do CPC. Fraude de execução. Embargos de terceiro. Súmula n. 375/STJ. Citação válida. Necessidade. Ciência de demanda capaz de levar o alienante à insolvência. Prova. Ônus do credor. Registro da penhora. Art. 659, § 4º, do CPC. Presunção de fraude. Art. 615-a, § 3º, do CPC. Recorrente: Carlos Oscar Premazzi e outros. Recorrido: Júlio Cesar da Silva. Relatora: Min. Nancy Andrigui, Relator Acórdão: Min. João Otávio de Noronha. *Diário do Judiciário Eletrônico*, Brasília, DF, 1º dez. 2014c. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200701242518&dt_publicacao=01/12/2014>. Acesso em: 30 mai. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 541.090/SC. Constitucional. Tributário. Imposto de Renda. Lucros provenientes de investimentos em Empresas coligadas e controladas sediadas no Exterior. Art. 74 da medida provisória 2.158-35/2001. Requerente: União. Requerido: Empresa Brasileira de Compressores S/A. Relator Min. Joaquim Barbosa. Relator Acórdão: Min. Teori Zavascki. *Diário do Judiciário Eletrônico*, Brasília, DF, n. 213, 30 out. 2014d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28611586%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zrfe7jp>>. Acesso em: 1º abr. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 611.586/PR. Tributário. Internacional. Imposto de renda e proventos de qualquer natureza. Participação de empresa controladora ou coligada nacional nos lucros auferidos por pessoa jurídica controlada ou coligada sediada no exterior. Requerente: Coamo Agroindustrial Cooperativa. Requerido: União. Relator: Min. Joaquim Barbosa. *Diário do Judiciário Eletrônico*, Brasília, DF, n. 198, 10 out. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28611586%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zrfe7jp>>. Acesso em: 1º abr. 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GASSEN, Valcir (Org. e autor). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex. 2012.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda, pressupostos constitucionais*. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.

JUSTEN FILHO, Marçal. Periodicidade do imposto de renda I, mesa de debates. *Revista de Direito tributário*, n. 63, São Paulo: Malheiros, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Patrícia Perrone Campos. *Precedentes: o desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética. 2002.