

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Talita de S. e S. Lima

**IRPJ E CSLL DE CONTROLADAS E COLIGADAS DE BRASILEIRAS NO  
EXTERIOR.**

PÓS-GRADUAÇÃO “LATU SENSU”  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO – UMA VISÃO CONSTITUCIONAL

São Paulo

2014

TALITA DE S. E S. LIMA

**IRPJ E CSLL DE CONTROLADAS E COLIGADS DE BRASILEIRAS NO  
EXTERIOR.**

Monografia apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Professora Orientadora: Thais Helena Morando.

São Paulo  
2014

## **RESUMO**

Em razão do crescimento da globalização, expansão do comércio internacional e das próprias empresas que buscaram mercados em países, surgiu a necessidade de adequação do sistema tributário. Até 1995, o Brasil só tributava a renda dentro de seus limites territoriais. Com a Lei nº 9.249/95, que surgiu após o sucesso econômico da nova moeda após décadas de superinflação, o país passou a adotar o modelo de tributação em bases universais, com objetivo de reduzir as vias de planejamento fiscal. Entretanto, o Brasil seguiu na contramão das experiências dos países desenvolvidos que já tributavam as rendas e proventos das pessoas jurídicas auferidos no exterior, adotando o regime de antidiferimento, que significava a disponibilização automática da renda das empresas controladas e coligadas de brasileiras no exterior, contrário do que é recomendado pela OCDE (Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico), para fins de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. Após um vai-e-vem de mudanças legislativas, a Lei 12.973/14, em vigor, estabelece que, para incidência do imposto e da contribuição social, adota-se o regime de diferimento para as empresas coligadas (tributação no momento da atual disponibilização, na distribuição dos lucros) e para as controladas, adota-se o regime de antidiferimento (disponibilização automática dos lucros apurados no momento do balanço anual). Aplicando de forma indiscriminada a tributação em bases universais, fica claro o objetivo meramente arrecadatório das políticas públicas, que deveriam ponderar os objetivos buscados para favorecer o desenvolvimento nacional.

**Palavras-chave:** IRPJ, CSLL, Controladas e Coligadas de Brasileiras no Exterior, Regime antidiferimento.

## **ABSTRACT**

Due to the growth in the globalization, expansion of international trade and the companies who looked for new markets in other countries, arises the need to adapt the tax system. Until 1995, Brazil only taxed income within its territorial limits. With the Law 9.249/95, which came after the economic success of the new currency, leaving behind decades of hyperinflation, the country began to adopt the global basis model of taxation in order to reduce the process of the tax planning. However, Brazil followed the opposite direction of the experiences of the developed countries which already taxed the income and earnings of the legal persons earned abroad, adopting the antideferral regime. This regime meant the automatic availability of the income of subsidiaries and affiliates of Brazilian abroad, the contrary to what is recommended by the OECD (Organization for Cooperation and Economic Development, *Organisation de coopération et de développement économiques*), for the purpose of incidence of Income Tax of Legal Entities and Social Contribution on net profit. After a come and go of legislative changes, the Law 12.973/14, in force, provides that for the incidence of the tax and social contribution, we the deferral regime for the affiliated companies should be adopt (taxation at the current moment of the availability in the profits distribution) and for its subsidiaries, the antideferral regime is adopted (automatic availability of profits earned at the time of annual review). Applying indiscriminate taxation on a universal basis, it is clear the only revenue collection goal of public policy, it should be considered the objectives that favors the national development.

**Key-words:** Brazilian taxation, Corporate Foreign Income, Subsidiaries, Atideferral Regime.

## Sumário

RESUMO .....	3
ABSTRACT .....	4
1. INTRODUÇÃO.....	6
2. IMPOSTO DE RENDA.....	9
2.1. Aspectos gerais.....	9
2.2. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.....	14
2.2.1. Aspecto temporal: .....	15
2.2.2. Aspecto espacial:.....	19
3. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO .....	21
3.1. Aspectos gerais.....	21
4. IRPJ E CSLL DE EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS DE BRASILEIRAS NO EXTERIOR.....	25
4.1. Diferença entre coligadas e controladas .....	25
4.2. Histórico da Legislação Brasileira.....	27
4.3. Tratados Internacionais Contra Bitributação .....	34
4.4. Posição do STF.....	39
4.4.1. ADI 2.588-1/DF .....	39
5. CONCLUSÕES.....	49
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	53

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca elucidar a polêmica cobrança do Imposto de Renda e Contribuição Sobre o Lucro Líquido das pessoas jurídicas. Parte da pesada carga tributária suportada pelos setores da economia, que se torna cada dia mais onerosa, apesar das inúmeras promessas de reforma tributária, se deve à cobrança de imposto e contribuição pela receita, lucro ou faturamento.

Com a acelerada evolução, as questões de direito tributário internacional ocupam espaço central nos estudos, debates e na política pública. O Brasil vem reforçando a sua arrecadação tentando sofisticar a legislação, criando mecanismos mais eficientes para arrecadação, dificultando cada dia mais a evasão e até a elisão fiscal.

O estudo do imposto de renda no Brasil leva em consideração sua dimensão histórica. Foi instituído antes mesmo de haver qualquer previsão constitucional e sofreu constantes adaptações e mudanças, na maioria das vezes pelo dinamismo da economia.

O sistema tributário no Brasil advém da reforma tributária da década de 60, que aumentou a carga tributária para financiamento do desenvolvimento econômico. O constituinte, em 1988, não realizou grandes modificações na estrutura do sistema de arrecadação e repartição das receitas, exceto pela ampliação dos repasses da União aos fundos de participação dos Estados e Municípios.

A mudança do perfil do federalismo fiscal brasileiro, com maior descentralização das receitas e maior benefício aos Estados e Municípios, trouxe um desequilíbrio financeiro à União, que teve que promover uma nova centralização dos recursos, após promulgada a Constituição de 1988.

Assim, como adicional ao imposto de renda, pois incide sobre o mesmo fato gerador (aqui entendemos não haver diferença entre lucro e renda ou proventos de qualquer

natureza), foi instituído a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (também entendemos que a CSLL é imposto disfarçado de contribuição social). Sendo intransferíveis, as contribuições sociais não podem ser repartidas com os Estados e Municípios, sendo esse a não repartição o principal objetivo de sua instituição.

A ânsia pela arrecadação sempre fez que o legislador deixasse de observar algumas regras básicas da Constituição, ou criasse hipóteses de incidências além do que fora estabelecido, como ficará claro no presente trabalho.

Com números históricos que não param de crescer, o contribuinte encontra cada vez mais dificuldade em manter a máquina estatal. Aliada aos gastos excessivos do governo, má distribuição das receitas e enorme desvios das verbas, o dinheiro remetido aos cofres públicos tem se tornado sempre insuficiente.

Tendo como foco a tributação das pessoas jurídicas, o tema escolhido decorre da recente decisão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588, sobre o momento da incidência do imposto de renda e da contribuição social para empresas coligadas ou controladas de brasileiras no exterior.

A ADI questionava a constitucionalidade do artigo 43, §2º do Código Tributário Nacional e do artigo 74 da Medida Provisória 2.158/01, que estabeleceu o regime de antidiferimento. A disponibilização econômica das rendas e proventos de qualquer natureza para as empresas coligadas ou controladas de brasileiras no exterior seria automática, independente se o recurso tivesse realmente sido disponibilizado.

A legislação brasileira sobre o tema surgiu após 1995, com inúmeras modificações. Inicialmente, o Brasil, devido à crescente globalização e expansão das empresas e produtos para mercados internacionais, visando combater as práticas ilícitas e a

elisão fiscal, em que as empresas remetiam suas rendas para países sem ou com tributação favorecida, decidiu implantar o modelo de tributação em bases universais.

Há um histórico de leis a respeito que são relacionadas nas próximas páginas, no qual o Brasil, como faz hoje, seguiu na contramão dos países desenvolvidos que começaram a tributar em bases universais. Adotou um plano de tributação de lucros auferidos no exterior, por pessoas jurídicas, diferente do que é recomendado pela Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico (OCDE) e do que é adotado pelos países que tiveram experiências bem sucedidas.

Para alguns estudiosos, o modelo nacional adotado não tem natureza antielisiva, já que se aplica de forma indiscriminada a qualquer rendimento oriundo de qualquer legislação do mundo.

Querendo se adaptar ao cenário mundial e com receio da invalidade jurídica, já que o alcance estabelecido pela Lei era amplo, a Receita Federal instituiu algumas normas para adaptar a legislação à incidência constitucionalmente prevista, que depois foram postas de lado, voltando ao tratamento inicial dado, disponibilização automática.

Primeiro instituiu a mudança no Código Tributário, acrescentando o §2º ao artigo 43, depois instituiu a Lei que previa que os lucros auferidos no exterior seriam considerados disponíveis na data do balanço de cada ano calendário, 31 de dezembro.

Outro ponto que deve ser observado diz respeito à obediência do Brasil aos tratados internacionais celebrados contra a dupla tributação. O tratado, quando aceito, tem força de Lei Ordinária, sendo incorporado no ordenamento jurídico nacional e devendo ser respeitado. O Brasil adotou o modelo da OCDE, mas o legislador não tem o cuidado necessário e respeito aos tratados que inibem a dupla tributação.

O objetivo aqui é esclarecer o modelo adotado para tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas que são coligadas ou possuem controladas localizadas no exterior. A evolução histórica da legislação e da intenção do legislador e o recente entendimento do Supremo Tribunal Federal, pondo fim a uma discussão que se arrastava há anos.

## **2. IMPOSTO DE RENDA**

### ***2.1. Aspectos gerais***

A partir da criação da moeda, abandonado o sistema de troca de produtos, foi possível o estabelecimento de uma unidade para determinação do acréscimo patrimonial dos cidadãos e da renda.

No século XV, em Florença, surge a Decima Scalata, que significava impostos progressivos. Incidia sobre a capitalização, pela renda auferida chegava-se ao patrimônio necessário para produzi-la. Com características de progressividade, a decima scalata não durou por muito tempo<sup>1</sup>.

Com os constantes conflitos entre as nações e se vendo ameaçada por Napoleão Bonaparte, a Inglaterra necessitava arrecadar recursos para o financiamento das batalhas. No final do século XVIII, os mais abastados não contribuíam proporcionalmente ao seu patrimônio, até que se estabeleceu a taxaço baseada nos gastos individuais.

Os contribuintes foram, então, divididos em classes, mas a Inglaterra ainda necessitava angariar mais recursos para financiar a guerra. Houve a modificação dos chamados “assessed taxes”, transformando o imposto sobre as despesas em um imposto sobre a renda, sobre todas as fontes de renda mais importantes da época.

---

<sup>1</sup> <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPriomordiosMundo.asp>

William Pitt, primeiro Ministro Inglês, que instituiu a tributação pelas despesas, modificando-a para tributação sobre as rendas, defendeu, em 1798, na Câmara dos Comuns, a criação do imposto:

Apesar da crença de o imposto ser contra os costumes do país, passou a ser cobrado em 1799, gerando o descontentamento e a impopularidade de William Pitt. Com taxa de 10% (dez por cento) no ano, para quem tivesse renda acima de 60 libras, é da Inglaterra o pioneirismo na tributação sobre a renda.

Passando por inúmeros aperfeiçoamentos, sendo estabelecida em diversos países, a tributação sobre a renda chega ao Brasil na segunda década do século XX. Introduzido pela Lei nº 4.783 de 31 de dezembro de 1923 e, somente em 1934, a Constituição Federal conferiu competência à União para sua instituição e cobrança.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 153, III, estabelece competir à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. O Imposto de Renda (IR) no Brasil é uma das principais fontes de arrecadação do Governo Federal, tendo função nitidamente fiscal e instrumento de intervenção no domínio econômico.

É a Constituição Federal que traz a norma de incidência do tributo, a regra-matriz, tipifica a hipótese de incidência e quem serão seus sujeitos passivos e ativos. A possibilidade de existência do IR está amparada no fato de pessoa física ou jurídica, auferir renda ou proventos.

Outrossim, ao definir o fato gerador do imposto de renda, o artigo 43 do Código Tributário Nacional, impõe que:

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

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da contribuição de ambos;

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

Nesse sentido, ensina Mariz de Oliveira que, tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza constituem fatores de acréscimo patrimonial. A ocorrência visada pela tributação seria somente o acréscimo do que já existe como patrimônio, podendo ser o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos<sup>2</sup>, durante certo lapso temporal.

Godoi (apud Rocha, 2000 p. 69) explicita que:

Se a legislação do imposto de renda veda a dedução de uma despesa necessária à obtenção da renda (despesas tributárias no caso da pessoa jurídica) ou limita desproporcionalmente as despesas médicas e com educação de filhos (no caso de pessoa física) a própria lei desviou-se, sem qualquer motivo válido, da capacidade contributiva subjetiva ou real do contribuinte, e assim o juiz deve declarar a lei inconstitucional parcialmente.

Afinal, ainda nos ensinamentos do professor Godoi, só será renda o acréscimo patrimonial que possa ser consumido, sem reduzir o patrimônio que o produziu.

Sobre o imposto de renda, sobressaem os princípios da progressividade, universalidade e generalidade, artigo 153, §2º, I da Constituição Federal. A lei não pode anular essas exigências e toda a legislação do imposto de renda precisa ser construída sob esses três princípios.

---

<sup>2</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quarter Latin, 2008. p. 41.

Os princípios se sobrepõem às leis ordinárias, devendo, obrigatoriamente serem cumpridos por elas. Bandeira de Mello (apud Oliveira, 2008, p. 252) descreve princípios como:

Princípio – já averbamos alhures – é por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido.

Além do princípio da legalidade, vedação ao confisco e outros, o imposto de renda tem três princípios específicos. Do princípio da generalidade se extrai que o imposto de renda não tem caráter extrafiscal, sua cobrança não atinge objetivos não fiscais.

Generalidade também não significa que não serão instituídos critérios diferentes para apuração do imposto entre pessoas físicas e jurídicas, apenas o tratamento dado a cada deve ser de caráter geral. Não pode haver distinções entre os fatos geradores de um patrimônio, caracterizando o acréscimo, de um mesmo agrupamento (entre todas as pessoas físicas ou entre todas as pessoas jurídicas).

Já no princípio da universalidade, há a necessidade de que todos os fatos, positivos ou negativos, sejam considerados para composição do patrimônio durante o lapso temporal necessário para o período de apuração do imposto, assim como os fatores que o aumentem ou diminuam.

Exige-se, na universalidade, que todo o aumento patrimonial ocorrido durante o período previsto em lei seja tributado, inteiramente, sem distinguir as espécies de renda e proventos, ajustando-se ao princípio da generalidade<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Ibid. p. 256.

O artigo 145, §1º da Constituição Federal, dispendo sobre o caráter pessoal do imposto, determina que:

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

O princípio da universalidade está ligado à pessoalidade acima exposta, todos os fatores, direitos e obrigações que crescem ou diminuem o patrimônio estão conectados pelo seu titular, pessoa física ou jurídica.

Quanto à progressividade, quem tem maiores rendimentos é, proporcionalmente, mais tributado, por alíquotas progressivas. Exige alíquotas maiores para bases de cálculo maiores. Somente se faz eficiente se associada à generalidade e universalidade, visto que as alíquotas progressivas têm o mesmo efeito, independentemente dos fatos que decorram o acréscimo patrimonial, incidindo sobre a totalidade do acréscimo, sem fraciona-lo.

Todos esses princípios são necessários para manutenção do princípio da capacidade contributiva, que rege o imposto de renda, e para atender à exigência do princípio da isonomia. Tributam contribuintes que se achem em semelhante montante de aumento patrimonial, distinguindo-os entre suas bases de cálculo e alíquotas.

A lei instituidora do imposto de renda deve observar também ao princípio da anterioridade. Qualquer majoração deve ser sempre anterior à ocorrência dos fatos. No imposto sobre a renda importa o começo do fato gerador, a lei necessita ser anterior a esse.

Apesar de ser simples de entender a aplicação da anterioridade, dando ao contribuinte segurança jurídica, não é esse o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que,

na súmula 584, institui “ao imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”.

Tal assertiva contraria princípios gerais de direito, pois torna o imposto de renda retroativo, o que não corresponde à legalidade e à anterioridade consagrada no artigo 150, III, *a*, da própria Constituição Federal:

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:

a) Em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados.

Por isso, o que deve prevalecer, é que o contribuinte saiba, com a antecedência prevista na Constituição, todos os aspectos legais e estruturais que envolvem o tributo. É imperioso que o princípio da anterioridade seja respeitado e a lei que majora sua cobrança seja anterior ao conjunto dos fatos que importem em acréscimo patrimonial e consequente tributação.

## ***2.2. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica***

Os princípios que envolvem a instituição do Imposto de Renda são observados tanto pela pessoa física como pela pessoa jurídica. No caso da pessoa jurídica, para atender ao princípio da capacidade contributiva, a lei deve autorizar nas deduções da base de cálculo do tributo, os gastos e despesas necessárias à conservação do seu patrimônio<sup>4</sup>.

Toda empresa deve pagar o montante de tributo que seja equivalente ao seu lucro, não podendo o imposto de renda absorver uma parte do seu patrimônio. Voltamos à ideia de

---

<sup>4</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012, 28ª Edição. p. 140.

que o imposto de renda apenas incide sobre o acréscimo patrimonial, ou, no caso da pessoa jurídica, uma parcela razoável do seu lucro.

O próprio artigo 44 do Código Tributário Nacional prevê que “a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. A lei que institui o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) não pode tributar perdas sofridas ou indenizações que apenas recompõe o patrimônio da empresa, despesas com funcionários e etc. Nas palavras do professor Carrazza (2012, p. 141):

Em suma, o IRPJ estará irremediavelmente descaracterizado se sua base de cálculo levar em conta qualquer ingresso que não se incorpore ao patrimônio da empresa, aumentando-lhe a riqueza. Isso obrigaria a empresa a magoar uma parcela de seu patrimônio, recolhendo imposto sobre ‘lucro que não existiu’ e, assim, prejudicando suas atividades produtivas, desrespeitando seu direito de propriedade e tendendo a leva-la à insolvência.

Para que levasse em conta o princípio da capacidade contributiva, as alíquotas do IRPJ deveriam ser progressivas, o que, todavia, não se dá na prática. A legislação fixa alíquota única de 15% (quinze por cento) sobre o lucro percebido no período de apuração.

Mesmo que, a partir de determinado lucro havido, a lei fixe adicional de 10% (dez por cento), não atende ao critério da progressividade e ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

### *2.2.1. Aspecto temporal:*

O aspecto material do imposto de renda é caracterizado pela aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza, incidindo em aumento patrimonial da pessoa física ou jurídica (lucro), como acima explanado.

Na regra matriz de incidência tributária, esse fato ou comportamento (aumento de patrimônio) está ligado a um condicionante de tempo, critério temporal. O aspecto temporal é o momento em que se dá a ocorrência do fato gerador, nascendo a obrigação tributária.

O critério temporal da obrigação tributária principal surge com normas que explicitam a constituição da própria situação configuradora do fato gerador, destacando-se, entre os artigos do Código Tributário Nacional, como ensina Mariz de Oliveira (2008, p.435):

- a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do respectivo fato gerador e extingue-se juntamente com a extinção do crédito dela decorrente (artigo 113, parágrafo 1º);
- o fato gerador da obrigação principal, por sua vez, é a situação necessária e suficiente à sua ocorrência (artigo 114);
- salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos, (i) tratando-se de situação de fato, desde que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, ou, (ii) tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável (artigo 116);
- quando o fato gerador for situação jurídica representada por ato ou negócio jurídico condicional, considera-se ocorrido pelo implemento da respectiva condição, se suspensiva e, desde logo, se resolutória (artigo 117);
- a lei pode fixar expressamente a data de ocorrência do fato gerador, quanto aos tributos que sejam lançados por períodos certos de tempo (parágrafo 2º do artigo 114).

Somente após a formação completa da situação que constitui a hipótese de incidência do imposto de renda, pode-se identificar seu respectivo elemento temporal, razão pela qual se dá a importância das normas mencionadas acima<sup>5</sup>.

É necessário que tais fatos, atos e negócios, que têm como consequência o acréscimo patrimonial, sejam de fato e de direito, produzindo os efeitos pretendidos pela norma tributária.

Em virtude da aplicação dos princípios constitucionais, especialmente da universalidade e progressividade, o cálculo do imposto e sua incidência serão periódicos (fato gerador e base de cálculo), motivo que leva a lei ordinária determinar o momento de encerramento do período-base para sua cobrança, seu elemento temporal.

---

<sup>5</sup> Op. Cit., p. 493.

O fato gerador só se sustenta, considerado como “situação necessária e suficiente à sua ocorrência”, como disposto no artigo 114 já citado, no encerramento do período-base, sendo que sem isso não há a situação necessária e suficiente. Até o final do período-base algo pode modificar a situação patrimonial do contribuinte e, por lógica, enquanto o período-base, determinado pela lei, não for encerrado, não terá constituído a situação disposta no artigo.

O imposto de renda das pessoas jurídicas passou por inúmeras modificações quanto ao aspecto temporal. Durante muito tempo, a pessoa jurídica era livre para fixar a data de encerramento do exercício social e a respectiva duração, devendo apenas fechar qualquer período em qualquer data do ano anterior ao exercício financeiro da União em que o imposto era devido<sup>6</sup>.

Com a inflação e abusos na manipulação dessa liberdade, a lei começou a fixar o período-base em uma determinada data.

A Lei 7450/85, em seu artigo 16, dizia que o período-base de incidência para apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas seria de 1º de janeiro a 31 de dezembro, exceto nos casos em que determinava períodos semestrais. Já o artigo 38 estipulava que a autoridade tributária poderia proceder à fiscalização do contribuinte durante o período-base ou antes do término da ocorrência do fato gerador do imposto.

Atualmente, disciplina a Lei 9.430/97 em seu artigo 1º que, a partir do ano-calendário de 1997, o IRPJ será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados no dia 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. O fato gerador do IRPJ ocorre no último dia de encerramento de cada trimestre. A lei ordinária apenas fixa os períodos de apuração, necessitando observar os princípios da generalidade, universalidade e progressividade.

---

<sup>6</sup> Ibid., p. 495.

O contribuinte tem a opção de escolher o período anual para tributação, ainda que a regra geral da lei seja de períodos-base trimestrais. A escolha depende das circunstâncias reais de cada pessoa jurídica, em razão de sua atividade e dos elementos circunstanciais existentes em cada ano.

De maneira geral, o que deve ser considerado na escolha do regime a adotar será, no regime trimestral, a vantagem do desembolso para recolhimento do imposto trimestral, e, no regime anual, o recolhimento deve ser feito mensalmente, salvo se comprovado prejuízo fiscal do 1º de janeiro até o último dia de cada mês.

No regime trimestral, caso as retenções de imposto de renda na fonte sejam compensáveis com o imposto periódico, o saldo credor pode ser mais rapidamente restituído ou compensado com o imposto de renda ou outros tributos federais devidos. No regime anual, a restituição ou compensação só será possível no ano-base seguinte.

No regime trimestral, é necessária a demonstração de quatro encerramentos financeiros, uma em cada trimestre, sendo que no anual a lei exige apenas um levantamento de demonstrações financeiras no ano. Além disso, no regime anual, existe possibilidade maior de controle dos impactos das ocorrências perante o imposto de renda, pois os prejuízos do ano todo são inteiramente absorvidos na mesma “massa de mutação patrimonial anual”. E no regime trimestral, os prejuízos de um trimestre são compensáveis nos seguintes com condições e limitações legais<sup>7</sup>.

Entre outras diferenças do regime anual e trimestral, há situações especiais que ensejam ao acontecimento do fato gerador antes do período escolhido. São algumas exceções como encerramento da liquidação da pessoa jurídica extinta e a fusão, incorporação ou cisão de pessoa jurídica, que vai de 1º de janeiro até a data do evento.

---

<sup>7</sup> Ibid., p. 497.

### 2.2.2. *Aspecto espacial:*

O aspecto espacial do imposto de renda está ligado ao local da sua tributação. Em sua hipótese de incidência é irrelevante a localização e a fonte de origem da renda, bem como descrito no parágrafo 1º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, “a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”.

Assim, como ensina Mariz de Oliveira, os parágrafos adicionados ao artigo mencionado eliminaram “qualquer dúvida quanto à validade da tributação em bases mundiais e, por consequência, o resguardo que passaram a ter, no CTN, as disposições das leis ordinárias do IRPJ que já tratavam da incidência do imposto sobre rendas obtidas no exterior”.

Isto porque, havia o entendimento, não acolhido pela jurisprudência, de que<sup>8</sup>:

- o artigo 101 do Código Tributário prescreve que a vigência da lei tributária no espaço e no tempo se rege pelas normas jurídicas de caráter geral;
- parte das normas gerais sobre o assunto consta da LICCB, como é reconhecido unanimemente quando se trata de vigência temporal, devendo, portanto, ser reconhecido também quanto à vigência no espaço;
- o artigo 9º da LICCB determina que as obrigações são regidas pela lei do país em que se constituírem;
- ocorrendo a constituição da obrigação tributária no local onde tiverem sido geradas, qualquer norma da lei brasileira somente pode alcançar fatos geradores ocorridos dentro do território nacional.

O entendimento doutrinário e jurisprudencial sempre foi no sentido de admitir a possibilidade de a lei ordinária prescrever livremente sobre o aspecto espacial, adotando, portanto, o exposto no parágrafo acima citado, contrário ao prescrito na Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro.

---

<sup>8</sup> Ibid., p. 585.

Tal entendimento se torna possível porque o fato gerador do imposto de renda é o aumento patrimonial, aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza que, de fato, caracterizem aumento do conjunto patrimonial do contribuinte. Assim, o patrimônio, como universalidade jurídica, não tem localização, está onde se apresenta o contribuinte que lhe dá subsistência<sup>9</sup>, por ser o sujeito passivo da regra matriz da hipótese de incidência.

Há dois critérios adotados, a fonte de pagamento, no qual podem ser alcançados pela tributação todos os valores definidos como renda ou proventos originados de qualquer fonte situada no território nacional (lei brasileira), e o critério da residência ou domicílio, no qual podem ser alvo da tributação os valores obtidos em qualquer parte do mundo, por residentes ou domiciliados no Brasil, ou ainda, não residentes ou domiciliados, desde que a fonte pagadora esteja estabelecida em território nacional, sujeita à lei brasileira.

Em tempos remotos, antes de 1995, era adotado o critério da fonte de produção, apenas as rendas e proventos gerados em território nacional estariam sujeitos à tributação do imposto de renda.

Os maiores entraves ocasionados no aspecto espacial são em torno das pessoas jurídicas sediadas no Brasil, pois podem estar estabelecidas em dois ou mais países, o que é concebido pelo crescimento econômico e grande globalização de produtos e serviços.

A renda ou proventos que a matriz no Brasil, ou outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica situado no país, obtenha do exterior são tributados pelo imposto de renda brasileiro, desde que a disponibilidade jurídica e econômica tenham sido observadas.

Se a renda ou proventos obtidos pela pessoa jurídica está localizada em outra jurisdição tributária, sendo filial, sucursal, divisão e etc. da pessoa jurídica brasileira,

---

<sup>9</sup> Ibid., p. 586.

representando sua parte indissociável, são tributados pela lei brasileira assim que definitivamente disponíveis econômica e juridicamente.

Os entraves visualizados surgem quando a pessoa jurídica brasileira apenas tem alguma participação na pessoa jurídica do exterior, não tem grande participação no seu capital. Para tributação dessa categoria, deve ser respeitado, incondicionalmente, o momento da efetiva disponibilização pela da renda ou proventos da empresa situada em território nacional.

Sobre a tributação em bases universais de empresas controladas e coligadas de brasileiras no exterior, trataremos nos próximos capítulos. É importante ressaltar que o aspecto espacial da tributação do imposto de renda, como construído na legislação, deve respeitar também os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Outro problema observado quando há tributação em bases universais, já que todos os países querem arrecadar receitas dos contribuintes localizados em suas jurisdições.

### **3. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

#### ***3.1. Aspectos gerais***

A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi elencada pela Constituição Federal de 88 em seu artigo 195, e instituída pela Lei nº 7.689/88, posteriormente alterada pelas Leis nº 7.856/89 e 8.034/90. O artigo 149 da Constituição prescreve que “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”.

Por financiarem diretamente a seguridade social, as contribuições só podem ter como sujeito ativo a entidade responsável pelo orçamento arrecadado com a contribuição. Em julgamento do Supremo Tribunal Federal, ficou decidido que a União poderia arrecadar a CSLL e repassar os recursos ao Instituto Nacional do Seguro Social (sujeito ativo responsável pela seguridade) <sup>10</sup>. A União, ficando possibilitada de repassar ao INSS a verba arrecadada, remete à Autarquia apenas o necessário para cobrir o déficit orçamentário.

No mesmo sentido, o artigo 195 da Constituição, afirma que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, com recursos provenientes dos Municípios, Estados, Distrito Federal e União, trazendo em seu inciso I as seguintes contribuições:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre: (a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço. Mesmo sem vínculo empregatício; (b) a receita ou faturamento; (c) o lucro.

Os incisos I e II foram alterados pela Emenda Constitucional 20/1998 e, agora, o âmbito constitucional das contribuições não está bem definido, dependendo do que a lei ordinária estabelecer, principalmente quanto da entidade equiparada à empresa e as definições de receita, faturamento e lucro<sup>11</sup>.

A Contribuição Social surgiu como forma de reequilíbrio das finanças da União após a descentralização dos recursos, decorrente da ampliação dos repasses da União aos Fundos de Participação dos Estados e Municípios, pelo constituinte de 88.

A CSLL é encarada como um adicional ao IRPJ, pois são aplicadas as mesmas normas, ou seja, além do imposto sobre o ganho patrimonial, a pessoa jurídica também deve

---

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2013, 34ª Edição, p.429.

<sup>11</sup> *Ibid.*, p.428.

recolher Contribuição Social sobre seu lucro, antes do provisionamento para recolhimento de IRPJ<sup>12</sup>.

Para base de cálculo disposta no artigo 2º da Lei mencionada, seu §1º descreve:

§1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
- c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: 1) exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; 2) exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; 3) exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, §2º, do Decreto-lei n. 2413 de 88 [...]; 4) adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

A Lei 8.981/95, alterando a legislação tributária Federal, e com as modificações trazidas pela Lei 9.065/95, esclarece, no artigo 57, que são aplicadas à contribuição social sobre o lucro (Lei n. 7.689/88) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas. A alíquota é de 15% (quinze por cento) para pessoas jurídicas de seguro privado e capitalização (bancos, corretoras e assemelhados) e de 9% (nove por cento) para demais pessoas jurídicas.

A Magna Carta de 88 não traz a definição do que seria lucro, para apuração da Contribuição, porém, não pode, tampouco, o legislador definir de maneira que melhor lhe agradar.

Encontramos a definição de lucro na Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76), que, em seu artigo 191, estabelece ser “lucro líquido do exercício é o resultado que remanescer depois de deduzidas as participações de que trato o art. 190”. Por sua vez, o artigo

---

<sup>12</sup> Lei 7.689/88, art. 2º. A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda.

190 prescreve que “as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzidas a participação anteriormente calculada”.

Fica claro que o lucro é o resultado positivo, obtido após o desconto das despesas necessárias à atividade empresarial, revelando um acréscimo patrimonial, disponibilidade de riqueza nova<sup>13</sup>. Não há diferença entre lucro e renda, pois os dois significam acréscimo na capacidade econômica do contribuinte.

Entretanto, mesmo que a CSLL tenha a mesma hipótese de incidência, não se cogita de *bis in idem* ou bitributação. Primeiro porque os tributos são arrecadados pelo mesmo ente político, a União, e o *bis in idem* pressupõe que dois entes distintos estão cobrando pelo mesmo tributo. Segundo porque a destinação dada à contribuição, qual seja o custeio da seguridade social, difere da destinação do imposto de renda, que nem se quer tem destinação específica, somente a obtenção de receita.

Da maneira pela qual a Constituição Federal tratou as Contribuições Sociais, elas só podem obedecer ao regime jurídico tributário, aos princípios que orientam a tributação. Como assevera o brilhante professor Carrazza,(2012, p. 655) as contribuições disciplinadas no artigo 149 da Constituição são verdadeiros tributos e, conforme sua hipótese de incidência e base de cálculo, revestem natureza de imposto ou de taxa.

No mesmo sentido, temos a lição de Greco (2002, p. 38):

Quando a Constituição atribui a competência à União, para instituir contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuições sociais ou no interesse de categorias profissionais, não está enumerando fatos geradores (materialidades de hipóteses de incidência), mas qualificando fins a serem buscados com sua instituição. (...) A ideia de causa não é a ideia informadora da contribuição. A ideia informadora é a ideia de fim, de resultado, de objetivo.

---

<sup>13</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012, 28ª Edição, p. 893-894, nota de rodapé 132.

A tão sonhada reforma tributária teve pontapé inicial em 1995, quando o então Presidente requereu que os Ministérios apresentassem propostas para o capítulo constitucional da “Ordem Econômica”. Em 1997, o Ministério da Fazenda apresentou proposta para distribuição das receitas tributárias, prevendo a extinção da CSLL. Em 1998 também foi apresentada proposta para o fim da CSLL, agregando sua alíquota ao Imposto de Renda. O Secretario da Receita Federal, em 1999, classificou a CSLL como “lixo tributário”, tendo sido estabelecida unicamente para se obter o equilíbrio nas receitas tributárias distribuídas<sup>14</sup>.

A Constituição Federal não apontou qual seria a regra-matriz dessas contribuições, apenas indicou a sua finalidade, como o custeio da seguridade social. O produto da sua arrecadação deve sempre ser destinado à finalidade prevista. Embora tenham roupagem de impostos, deles se distanciam por terem vinculadas suas arrecadações à destinação social.

#### **4. IRPJ E CSLL DE EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS DE BRASILEIRAS NO EXTERIOR**

##### ***4.1. Diferença entre coligadas e controladas***

A Lei nº 6.404/76, Lei das Sociedades Anônimas, estabelece, no artigo 243, §1º, que “são coligadas as sociedades nas quais as investidoras tenham influência significativa” (Redação alterada pela Lei nº 11.941/09).

Anteriormente, a Lei da S.A, definia sociedade coligada como aquela em que uma empresa detinha 10% (dez por cento) ou mais do capital social de outra, sem controla-la. Não existe mais um percentual mínimo, definido por lei, mas é considerado que toda participação

---

<sup>14</sup> LEISTER, Margareth. *Contribuições Sociais em Debate*. Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. Leme: JH Mizuno, 2003, p. 188.

societária acima de 20% (vinte por cento) é significativa para caracterizá-las como coligada, conforme disposto no §5º do referido artigo.

Ou seja, basta que uma empresa detenha ou exerça o poder de participar nas decisões da política financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. Também o Código Civil, em seu artigo 1.098, disciplina que “diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controla-la”.

Já as sociedades controladas, por definição do Código Civil, são:

Art. 1.098. É controlada:

I – a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II – a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

A Lei da S.A., por sua vez, no mesmo artigo 243, §2º, define a sociedade controlada como “a sociedade na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócios que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores”.

Uma sociedade que de forma direta ou indireta, tem o poder de conduzir outra sociedade, considerando a quantidade de ações votantes, terá nesta uma controlada<sup>15</sup>. A distinção do conceito de controlada para coligada é bastante clara, pois a coligada é autossuficiente, sem, por óbvio, ser controlada.

O próprio Código Tributário Nacional institui, no artigo 110, que:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela

---

<sup>15</sup> <http://www.sindafsp.org.br/arquivos/ControladasColigadas.pdf>.

Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Desse modo, não pode a legislação tributária, alterar ou ampliar esses conceitos e estabelecer obrigações tributárias, em respeito à segurança jurídica. Como exemplo, citamos o descrito no artigo “Controladas, coligadas e o Direito Tributário”, de Táris Nametala Sarlo Jorge, sobre a negativa da expedição de Certidão Negativa de Débitos (CND) para sociedade empresarial que esteja coligada a outra que tenha débitos inscritos na Receita Federal ou já em processo de execução pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, violando direito da empresa que não é controlada e não possui responsabilidades sobre a área fiscal da coligada<sup>16</sup>.

#### ***4.2. Histórico da Legislação Brasileira.***

Até 1995 o Brasil adotava o regime da territorialidade no sistema tributário, apenas os rendimentos auferidos no país poderiam ser tributados. Não havia legislação específica para cobrança de IRPJ e CSLL de empresas controladas ou coligadas às brasileiras no exterior.

O Regulamento do Imposto de Renda de 1994 previa, em seu artigo 337, que “o lucro proveniente de atividades exercidas parte no País e parte no exterior somente será tributado na parte produzida no País”.

Em novo cenário econômico, com o sucesso do Plano Real, abertura comercial e privatização de empresas públicas, as empresas nacionais começaram a se expandir para mercados internacionais<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> <http://www.sindafsp.org.br/arquivos/ControladasColigadas.pdf>.

<sup>17</sup> PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *O Regime Brasileiro de Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior: Um estudo empírico sobre as suas causas e efeitos*. São Paulo. 2012, p. 70.

Com a globalização, foi se alterando o conceito de Estado-nação presente durante séculos. Os ordenamentos jurídicos dos Estados se confrontavam por vezes nas relações internacionais. Até então, na esfera tributária, os elementos utilizados para tributação se fixavam em povo e território, elementos da soberania.

Em vista da crise da visão de Estado-nação e a necessidade da nova contextualização da soberania em face à globalização, houve a necessidade de um Estado que ultrapasse suas fronteiras. Greco (2003 Apud PEREIRA 2012) explicita que “compreender a legislação interna não é apenas verificar sua adequação formal ou material a uma norma superior, mas também verificar a sua adequação funcional ao contexto ‘glocal’ (global/local) que visa regular”.

Na medida em que as operações econômicas internacionais avançavam, impulsionadas pelos mercados liberalizados, aumento de investimento estrangeiro, grupos empresariais multinacionais, formação de redes internacionais de produção, entre outros, passou a ser mais fácil destinar os rendimentos em outras jurisdições fiscais e mais difícil alcançar a capacidade contributiva do sujeito passivo, já que havia deslocamento de suas bases imponíveis.

Em consequência, surgiu a concorrência fiscal lesiva, oportunizada pela existência de paraísos fiscais e locais com regimes fiscais privilegiados. A crescente mobilidade de pessoas e capital provoca a repercussão inevitável da política fiscal de um país nos demais e faz com que qualquer medida tributária adotada por um Estado seja justificada por outra medida tributária de outro Estado.

Assim, visando à eficácia das leis tributárias nacionais, começam a surgir normas de tributação, aplicadas dentro de cada território, que tenham efeito global. Como ensina

Pereira (2012, p. 67), os Estados Unidos foi o primeiro país que projetou o regime de transparência fiscal internacional pelo *Controlled Foreign Corporation* (CFC rules).

Conforme destaca Greco e Rocha (2012), o modelo norte-americano tem por finalidade evitar que as empresas desloquem suas receitas para países com tributação favorecida, como instrumento para evitar a tributação pelo país de residência da empresa controladora. São utilizados como regimes excepcionais de controle de evasão fiscal ou planejamento fiscal abusivo, não como regra como acontece no Brasil.

Os rendimentos internacionais seriam remetidos à tributação no país de origem do investidor da empresa controladora automaticamente, mesmo que ainda não estivessem sido disponibilizados econômica ou juridicamente pela empresa controlada ou coligada<sup>18</sup>.

Os bancos brasileiros já exibiam maior grau de internacionalização, com subsidiárias alocadas, principalmente, em paraísos fiscais, possibilitando que seus clientes remetessem seus rendimentos a tais locais, com regime tributário mais favorável. Enquanto isso, organizações como a OCDE tentavam combater a concorrência fiscal danosa<sup>19</sup>.

O movimento de combate às concorrências fiscais lesivas levou o Ministério da Fazenda a planejar nova política tributária em relação aos rendimentos auferidos no exterior por controladas ou coligadas de empresas brasileiras, surgindo a primeira lei sobre o tema, Lei nº 9.249/95.

A Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, alterava a legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido da pessoa jurídica. No contexto histórico do projeto de lei proposto, pelo então Ministro da Fazenda Pedro Malan, o Brasil se reestruturava economicamente após longo período de superinflação.

---

<sup>18</sup> O regime de tributação que permite que os rendimentos auferidos no exterior sejam tributados mesmo que não tenha ocorrido a efetiva disponibilização, é chamado de regime de antidiferimento (disponibilização automática). Já aquele que permite a tributação apenas após a disponibilização dos rendimentos, quando efetivamente distribuídos às controladas ou coligadas, é chamado de regime de diferimento.

<sup>19</sup> Id.

A norma jurídica referida trouxe inúmeros debates e pressão do setor empresarial contra a tributação dos lucros das controladas e coligadas brasileiras no exterior. A Receita Federal do Brasil, por sua vez, considerava que a Lei era um marco na modernização do nosso sistema tributário. Veja-se a exposição de motivos nº 325 do Ministério da Fazenda, com os objetivos à época:

As regras de tributação dos rendimentos auferidos fora do País constam dos arts. 25 a 27. O Projeto alcança unicamente os lucros, permitindo a compensação do imposto de renda que sobre eles houver incidido no exterior, e determinando a obrigatoriedade de apuração do imposto com base no lucro real, para as pessoas jurídicas que obtiverem lucros no exterior. Adota-se, com a tributação de renda auferida fora do País, medida tendente a combater a elisão e o planejamento fiscais, uma vez que o sistema atual - baseado na territorialidade da renda - propicia que as empresas passem a alocar lucros e filiais ou subsidiárias situadas em "paraísos fiscais". Intenta-se, ainda, harmonizar o tratamento tributário dos rendimentos, equalizando a tributação das pessoas jurídicas à das pessoas físicas, cujos rendimentos externos já estão sujeitos ao imposto de renda na forma da legislação em vigor.

Nota-se que o objetivo da política tributária (antielisiva) era controlar planejamentos tributários internacionais, aplicando, indiscriminadamente, a regra antidiferimento, em relação a todos os países, sendo ou não de tributação favorecida e a todos os rendimentos.

O Brasil se posiciona na contramão dos outros países, que adotaram políticas de tributação dos rendimentos passivos de controladas ou coligadas localizadas em paraísos fiscais. O regime se aplicava a todas as pessoas jurídicas, residentes no Brasil, que possuíssem participação societária em empresas residentes no exterior e a todas as filiais e sucursais, sem distinção do rendimento auferido, ficando clara a exclusiva intenção arrecadatória<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> *Ibid.*, p. 81.

Preocupada com os desdobramentos ocasionados pela aprovação da Lei e com o risco de invalidade jurídica, já que seu alcance era bastante amplo, foi instituída pela Receita Federal a Instrução Normativa SRF nº 38/1996.

Tal Instrução estabeleceu que os rendimentos e ganhos de capital das controladas e coligadas de brasileiras no exterior seriam tributados apenas quando houvesse a efetiva disponibilização econômica ou jurídica dos mesmos.

Posteriormente, em cenário econômico mais avançado em que se tentava a privatização das empresas públicas, trazendo a concorrência de mercado e retirando o monopólio do Estado, foi editada a Lei 9.532/97, que estabelecia possibilidades concretas de disponibilização de capital e era considerada a efetiva transferência dos lucros para a controlada ou coligada no Brasil. O artigo 1º da Lei enumerava várias hipóteses para consideração da disponibilidade, entre elas a alínea *b* do parágrafo 1º do artigo prescrevia que, no caso de controlada ou coligada situada no exterior, os lucros seriam considerados disponibilizados no Brasil na data do pagamento ou do crédito em conta representativa da obrigação da empresa no exterior. A alínea *a* do parágrafo 2º considerava creditado o lucro quando ocorresse a transferência de seu valor para qualquer conta representativa da controlada ou coligada domiciliada no Brasil.

Em decorrência de uma crise econômica mundial, à época, o governo necessitava equilibrar seu orçamento, reduzindo despesas e retirando incentivos fiscais. Pereira (2012, p. 88) explicando sobre o assunto, declara:

Após a submissão do projeto de conversão em lei da medida provisória à análise parlamentar, é interessante observar que foram apresentadas 319 emendas parlamentares no total o que indica, em princípio, forte oposição de parte considerável dos membros do Congresso Nacional ao projeto de lei de conversão. As emendas se opuseram, fundamentalmente: ao corte de benefícios fiscais, principalmente aqueles destinados à Sudam, Sudene e ZFM, às limitações à dedutibilidade fiscal de IRPF nas Declarações de Ajuste Anual, à proposta de

criação de um adicional do IRPF e à imposição de requisitos para o reconhecimento de imunidade (instituições de educação ou de assistência social) e de isenções (instituições de caráter filantrópico).

Apenas uma emenda foi proposta com a intenção de evitar a bitributação de lucros auferidos no exterior e respeitar os tratados internacionais sobre a matéria, que foi rejeita sob a justificativa de que os tratados e convenções prevalecem sobre as leis do país. Entretanto, atualmente, esse é um dos grandes problemas enfrentados pelo regime de tributação universal, que, muitas vezes, desrespeita os tratados firmados.

Além disso, a Lei previa que, para ter direito ao crédito do imposto de renda pago no exterior e não sofrer a tributação também pelo governo brasileiro era necessário que os lucros fossem repatriados em até dois anos, ou a pessoa jurídica seria bitributada quando não houvessem tratados para evitar tal situação. Havia a crença que isso estimularia fortemente a repatriação dos lucros obtidos no exterior.

Em 2001, surgiu a Lei Complementar nº 104, sofisticando a fiscalização e o combate à elisão fiscal. Entre outros pontos, a LC previa a norma geral antielisiva e a criação de dispositivo legal para estabelecer o momento e as condições que se dariam a disponibilidade econômica dos lucros obtidos no exterior.

Com a inclusão do parágrafo 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional<sup>21</sup>, a intenção era coibir as técnicas de elisão fiscal onde o contribuinte adotava métodos para evitar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, aperfeiçoar os meios de controle e fiscalização e aumentar as receitas arrecadadas. O principal objetivo de repressão ao

---

<sup>21</sup> Art. 43, §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.

planejamento tributário era tido como objetivo social, o aumento do salário mínimo, que chegaria a R\$ 180,00 (cento e oitenta reais)<sup>22</sup>.

O combate à elisão realizado pela LC possibilitava o aumento da arrecadação tributária sem que fosse necessária a instituição de novos tributos ou majoração da base de cálculo ou alíquota, alterando previamente o Código Tributário para depois voltar à regra da disponibilização automática dos lucros obtidos no exterior.

Logo após a LC nº 104/2001, veio a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 junto com a Instrução Normativa SRF nº 213/2002. No mesmo modelo previsto pela Lei nº 9.249/95, a MP previa que os lucros obtidos no exterior seriam considerados disponibilizados na data do balanço em que tivessem sido apurados, ou seja, 31 de dezembro de cada ano, para as controlada ou coligada no Brasil, e os lucros auferidos até 31 de dezembro de 2001 seriam considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002.

Por fim, foi editada a Lei nº 12.973/14, conversão da Medida Provisória 627/13, alterando a legislação tributária relativa ao IRPJ e à CSLL das pessoas jurídicas com relação aos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior e revogando o Regime Tributário de Transição – RTT.

Com vetos a onze trechos do projeto aprovado, ficou acatado como ‘disponibilizados’ os lucros obtidos no exterior na data do balanço do qual tiverem sido apurados. Essa regra, porém, sofreu algumas alterações, sendo considerada a data do balanço para as controladas, localizadas em países com tributação favorecida ou não, e, para as coligadas, a data do pagamento ou do crédito distribuído para coligada brasileira, desde que (i) não tribute seus lucros à alíquota nominal inferior a 20%; (ii) não esteja localizada em país ou em dependência com tributação favorecida ou não seja beneficiada de regime fiscal

---

<sup>22</sup>Op. Cit., p. 95-96.

privilegiado; (iii) não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica localizada em país com tributação favorecida; e (iv) tenha renda auferida mediante a exploração de atividade econômica própria igual ou superior a 80% da sua renda total.

A Medida Provisória 2.158-35/2001 foi alvo da ADIn 2.588-1/DF pela enorme discussão sobre sua constitucionalidade a respeito do momento em que se considerariam disponíveis os lucros obtidos por controladas e coligadas no exterior, tendo a Lei 12.973/14 se adaptado às discussões trazidas.

#### ***4.3. Tratados Internacionais Contra Bitributação***

Na esfera da tributação da renda, assim como em todo o campo do Direito, são observadas as fontes para produção normativa. Podem ser normas internas do ordenamento jurídico ou normas contidas nos acordos internacionais que se refiram ao exercício da atividade dos Estados em matéria tributária.

Com o crescente aperfeiçoamento da legislação em bases universais, tributando a renda e os lucros das empresas podem ocorrer a aplicação conjunta, à mesma hipótese, de disposições de vários países, levando à dupla tributação. Segundo Uckmar et al. (2012, p. 35), os métodos adotados pelos vários países para evitar a dupla tributação internacional podem variar bastante, conforme as características de cada sistema fiscal. Podem ser:

- i) Método da isenção dos rendimentos auferidos no exterior (denominado exemption method);
- ii) Método do crédito de imposto ou da imputação (denominado foreign tax credit method);
- iii) Método da dedução do imposto estrangeiro do rendimento tributável;
- iv) Método da alíquota reduzida para rendimentos produzidos no exterior;
- v) Método da isenção com progressão.

Apesar de todos os métodos existentes, não é possível eliminar totalmente a dupla tributação. Essa tributação tem grande importância sobre o comércio internacional e a

atividade das empresas, tendo em vista o ônus suportado pelo contribuinte. Visando evitar esses conflitos de tributação, teve início a celebração de Convenções Internacionais, com declarações de vontade bilateral. São Tratados Internacionais com critérios para resolução dos conflitos.

Em busca de um modelo para o regime de transparência fiscal internacional, a OCDE instituiu convenção modelo que foi adotada pelo Brasil. O parágrafo 1º do artigo 7º da convenção sobre o lucro das empresas (*business profits*) tem a seguinte redação:

Art. 7º.

§1º. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

Constata-se então, que, como disposto, compete exclusivamente ao Estado em que está situada a empresa controlada ou coligada, tributar a renda ou proventos advindos de suas atividades, não podendo outro Estado exercer a competência tributária. A única exceção possível se dá se ao contribuinte que possuir um estabelecimento permanente nesse outro Estado, devendo sua competência tributária ser limitada ao lucro desse estabelecimento que está dentro do seu Estado.

Fica claro que, qualquer legislação tributária que ultrapasse esse limite territorial de competência, invadindo a soberania de outro Estado, é contrária ao disposto no artigo 7º da convenção modelo.

Entre outros artigos, o artigo 10º, §5º da convenção modelo, expressa que um Estado não poderá sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade, situada em outro Estado, a um imposto sobre lucros não distribuídos. Assegura-se a tributação dos lucros e dividendos da

pessoa jurídica desde que tenham sido, efetivamente, disponibilizados econômica e juridicamente.

A OCDE considera que as regras tributárias de transparência fiscal não contrariam as previsões contidas nas convenções internacionais, não conflitam com a aplicação das regras do tratado. Alguns doutrinadores consideram que tal interpretação não seria aplicada ao Brasil, já que suas normas têm grande abrangência, sendo mais que uma regra antielisiva. Pode-se dizer que o regime de transparência fiscal internacional choca-se com o disposto no parágrafo 1º artigo 7º da convenção modelo, entre outros artigos.

A OCDE objetivava viabilizar a utilização de medidas antielisivas para proteção da arrecadação de seus países membros. No entanto, a celebração de tratados destinados a evitar a dupla tributação, inspirados em sua convenção modelo, antecipou-se à adoção de regras de transparência fiscal internacional, sendo que a OCDE defendeu a legitimidade dos tratados, sua compatibilidade com os mecanismos de proteção das bases imponíveis nacionais.

Tal defesa não obsta as recomendações da OCDE de que as normas antielisivas devem ser aplicadas com a finalidade exclusiva de coibir os abusos, especialmente em relação às empresas residentes em paraísos fiscais ou com tributação favorecida.

As autoridades fiscais brasileiras insistiam em sustentar que o nosso regime, único no mundo que submete ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido no Brasil, junto das pessoas jurídicas brasileiras, todos os lucros apurados, mas ainda não distribuídos, por sociedades controladas ou coligadas no exterior, eram compatíveis com os tratados internacionais contra a dupla tributação.

Esse entendimento decorria de uma interpretação fazendária formada pela Instrução Normativa da Receita Federal nº 213/2002 (dispõe sobre a tributação dos lucros,

rendimentos e ganhos de capitais auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas), segundo a qual as normas dispostas no artigo 25 da Lei nº 9.249/95 c/c artigo 74 da MP 2.158-35/01 apenas incidiria sobre a imagem do lucro da sociedade estrangeira refletido no “espelho”, não sobre o lucro da sociedade estrangeira. A Solução de Consulta Interna COSIT 18, de 2013, afirma que o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, e sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, eliminando a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

Desse modo, o Fisco esquivava-se do contido no artigo 7 da convenção modelo da OCDE. Essa regra de competência tributária surgiu, pela primeira vez, no Modelo Bilateral de Convenção Tributária da Liga das Nações, o Modelo de Londres em 1946. Tinha como objetivo, em matéria de controladas e coligadas, impedir que o Estado das controladoras tomasse por consideração, por qualquer forma, os lucros das controladas ou coligadas estrangeiras como base de cálculo dos seus próprios tributos incidentes sobre as controladoras e coligadas.

Além disso, necessário salientar que o direito de compensação do imposto pago no exterior é uma mera ilusão da realidade, pois sua neutralidade deduz uma igualdade de sistemas e de níveis de tributação da renda. Enquanto no Brasil os lucros são tributados em 34% (25% de IRPJ e 9% de CSLL), há países que praticam alíquotas mais baixas ou concedem benefícios fiscais de redução de imposto e o Estado brasileiro se apropria dessa diferença. Ainda há casos de retenção na fonte sobre os dividendos quando distribuídos.

No julgamento do Recurso Especial 1.325.709/RJ, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que os Tratados Internacionais firmados pelo Brasil prevaleciam sobre a legislação brasileira:

4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras. 5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: RESP 1.61.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.62012.

O artigo 98 do Código Tributário, dispondo sobre a aplicação dos Tratados, explicita que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Seguindo o estabelecido na lei, o REsp 161.467/RS (acima citado como precedente) foi decidido no sentido de conferir igualdade aos Tratados Internacionais em relação às Leis Ordinárias, situando-os no mesmo plano normativo. Não há hierarquia das leis internas ou externas, coexistem harmonicamente. Está prescrito que o artigo 98 deve ser interpretado à luz do princípio da especialidade, não havendo revogação ou derrogação da norma interna pela norma internacional, apenas suspensão da eficácia. Há limitação da eficácia normativa, de modo que a norma interna apenas perde a sua aplicabilidade no caso específico, não perde sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno.

Isto posto, fica claro que os Tratados Internacionais devem ser obedecidos por figurarem na regra de serem especiais em relação às normas internas, e norma especial revoga norma geral. A convenção modelo da OCDE é utilizada por vários países, inclusive pelo Brasil e, por imposição da Convenção de Viena, da qual o Brasil também é signatário, um Estado não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o não cumprimento de um Tratado, em referência ao princípio da boa-fé.

#### **4.4. Posição do STF**

##### *4.4.1. ADI 2.588-1/DF*

Após 12 (doze) anos de espera, em 10.04.2013 foi julgada a ADI 2.588-1/DF, que tratava da inconstitucionalidade do §2º do artigo 43 do Código Tributário e do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/01.

A Medida Provisória 2.158-35, que altera a legislação sobre o imposto de renda, dispendo sobre a tributação em bases universais trouxe, no artigo 74:

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. (Revogado pela Lei 12.973, de 13 de maio de 2014).

O Plenário da Suprema Corte, no julgamento da ADI, se dividiu em quatro opiniões:

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.

Nota-se que houve uma grande divergência entre os aspectos das normas que seriam legais ou não, com apenas uma das opiniões atribuindo constitucionalidade total à norma. Ao passo que as outras três opiniões se dividiam entre a inconstitucionalidade total, pelo aspecto temporal da norma, inconstitucionalidade parcial, devendo a disponibilidade automática incidir apenas sobre as empresas controladas, e inconstitucionalidade parcial, devendo a norma incidir apenas sobre as empresas coligadas e controladas situadas em paraísos fiscais ou em locais com tributação favorecida.

Esse foi o primeiro momento de debate sobre a validade do regime brasileiro de tributação em bases universais, proposto pela Confederação Nacional da Indústria (CNI). Em síntese, a CNI questionou a constitucionalidade dos dispositivos mencionados, ferindo o julgamento já realizado pelo Supremo do artigo 35º da Lei 7.713/88, que foi declarado inconstitucional e viola o conceito de renda.

Também foi aduzido que a Medida Provisória 2.158-35, determinando a tributação pelo imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido auferido por empresas controladas e coligadas no exterior, independentemente da disponibilização dos lucros às controladas ou coligadas no Brasil, infringe o artigo 62 da Constituição Federal por completa falta de urgência para justificar seu emprego.

Viola os artigos 153, III e 195, I da Constituição Federal por exigir imposto e contribuição sobre situação que não configura renda ou lucro e desrespeita as alíneas *a* e *b* do artigo 150 também da Constituição Federal, já que o parágrafo único do artigo 74 da MP

pretendia tributar lucros acumulados em períodos anteriores à sua edição e os relativos ao mesmo exercício financeiro em que foi editada.

O julgamento citado na ADI, do artigo 35 da Lei 7.713/88, refere-se ao Recurso Extraordinário 172.058/SC, julgado em 30.06.1995 pela 2ª Turma do Tribunal. O artigo 35 da referida Lei, dispõe que “o sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base”.

O Tribunal julgou que a alusão “o acionista” é inconstitucional e as expressões “o titular de empresa individual” e “o sócio cotista” são constitucionais, salvo se, no caso do sócio cotista, o contrato social estipule que não depende “do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição”<sup>23</sup>.

Em seu voto, o Ministro Marco Aurélio, discorreu que a lei ordinária não poderia dispor sobre o fato gerador do imposto de renda, já que a Constituição Federal no artigo 146, II, *a*, estabelece que compete à lei complementar a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição.

Naquela época, o artigo 43 não tinha seus parágrafos 1º e 2º, acrescidos pela Lei Complementar 104/2001, dispondo apenas que o imposto “sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”.

Assim, o artigo 35 da Lei 7.713/88 dispensava a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Buscou-se elucidar se a definição do fato gerador do artigo 43 do Código Tributário Nacional, aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou

---

<sup>23</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 172.058. Autora: Laminados Araucária LTDA. Ministro-relator: Marco Aurélio.

proventos, acomoda o imposto de renda na fonte do sócio cotista, acionista ou titular de empresa individual, no lucro apurado pelas empresas na data encerramento do período-base.

Deve-se ater à expressão “aquisição da disponibilidade”, faculdade de dispor dos bens que se encontram desimpedidos, desembaraçados, passíveis de serem transferidos, direito de consumir a coisa. Assim, impossível dizer que há aquisição da disponibilidade na data do balanço da pessoa jurídica, nem em relação ao sócio cotista, acionista ou titular de empresa individual, nem em relação às empresas brasileiras que possuem coligadas ou controladas no exterior.

Os lucros apurados das pessoas jurídicas integram o patrimônio desta e não são automaticamente distribuídos. A definição de disponibilidade econômica, presente no voto do Ministro Marco Aurélio, no RE 172.058/SC, é revelada como o poder do titular, efetivamente, tomar, usar e alienar bem ou direito. Já a disponibilidade jurídica seria quando o titular, embora ainda não tenha recebido fisicamente a coisa ou direito, fizer uso ou tirar proveitos, porque a lei ou o contrato lhe permitem.

Por fim, no julgamento do RE 172.058/SC ficou decidida a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei 7.713/88 quanto ao acionista e o sócio cotista, se o contrato estipular que não depende do assentimento de cada sócio a destinação do lucro, pois o artigo 35 estaria modificando a hipótese de incidência do imposto de renda estabelecida no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Seis anos mais tarde, antes de editar a Medida Provisória 2.158/01, o legislativo decretou a Lei Complementar 104/2001 em 10 de janeiro de 2001. Com receio de que houvesse nova invalidade da norma jurídica, preferiu acrescentar os parágrafos 1º e 2º ao artigo 43 do Código Tributário para, posteriormente, lançar a Medida Provisória.

Ainda que fosse possível dar elasticidade ao conceito de renda, o artigo 74 da Medida Provisória seria inconstitucional em relação às empresas coligadas, pois não há relação de controle, e sim mera participação societária da coligada no Brasil, não havendo disponibilidade econômica ou jurídica antes da distribuição dos dividendos<sup>24</sup>. Reside aí, a inconstitucionalidade do parágrafo 2º do artigo 43.

Nas informações apresentadas pelo Presidente da República, aduziu que não existe ofensa aos artigos 153, III e 195, I, *c*, da Constituição Federal, já que as referidas normas respeitaram o conceito de lucro e renda, exigindo a tributação somente quando há consumação da disponibilidade econômica ou jurídica: “Assim que realizado o balanço da pessoa jurídica controlada ou coligada no exterior - e verificada a existência de lucro – estes já estão na esfera de disponibilidade da controladora ou coligada no Brasil, que decidirá o destino de tais lucros”<sup>25</sup>.

Declara também que o julgamento do RE 172.058/SC não se aplica à espécie e que a Constituição não conceitua renda no artigo 153, III, atribuindo o poder de legislar e instituir o imposto de renda à União a ser exercido mediante lei complementar, que definirá o fato gerador, base de cálculo, contribuinte e permitirá que a lei ordinária fixe o exato momento de sua ocorrência.

Os lucros apurados no exterior configuram renda desde o momento de sua apuração, optando o legislador por atender uma presunção dentro de critérios razoáveis sobre a ocasião em que se tornam disponíveis os lucros, já que cada país regula as relações comerciais de acordo com seus interesses e seria impossível conferir a legislação de cada um para realizar a verificação da disponibilidade.

---

<sup>24</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588. Autora: Confederação Nacional da Indústria. Ministro-relator: Ellen Gracie.

<sup>25</sup> Id.

Ainda explica que tais normas têm como objetivo simplificar a legislação tributária e combater a evasão e elisão fiscal internacional abusiva ou fraude à lei proporcionada pelos estímulos oferecidos em paraísos fiscais:

Considerando-se que o elemento temporal do fato gerador do IR é o levantamento do balanço contábil e a consequente apuração do lucro do exercício social da empresa. Impede-se que, por via potestativa da deliberação dos próprios contribuintes em detrimento do interesse público, venha se tornar bem sucedida a evasão fiscal ou a dissimulação da ocorrência do fato gerador do imposto ou da natureza dos elementos constitutivos da respectiva obrigação tributária ( parágrafo único do artigo 116 do CTN, acrescentado pela LC 104/01) ,ou pelo menos, obsta que se protele, indefinidamente, ou por longo período, a distribuição de lucros e, conseqüentemente, o recolhimento do tributo.

O Procurador-Geral da República, em seu parecer, sustentou a inaplicabilidade do precedente firmado no RE 172.058/SC, pois a regra instituída pela Medida Provisória atacada diferencia-se do artigo 35 da Lei 7.713/88, já que a Medida Provisória cuida de imposto de renda de pessoa jurídica, regido por sistemática diversa.

Justifica que a regra do parágrafo 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, não alterou o conceito de renda previsto constitucionalmente, apenas conferiu à lei ordinária a fixação do aspecto temporal em que acontece a disponibilidade econômica dos lucros auferidos no exterior, o que foi consumado pelo artigo 74 da Medida Provisória em questão. Também não há ofensa aos princípios da anterioridade e irretroatividade, já que a norma não majorou nem instituiu tributos.

Em seu voto, a Relatora Ministra Eliana Calmon, explanou, inicialmente, que a alegação de ofensa ao artigo 62 da Constituição Federal não merece prosperar, pois a Medida Provisória em combate opõe-se à evasão fiscal das remessas dos lucros auferidos por controladas e coligadas brasileiras no exterior para paraísos fiscais.

No mérito, alega que não visualizou a inconstitucionalidade do parágrafo 2º arguida pela Requerente. Diferentemente, entende que o parágrafo adicionado ao artigo 43 do Código Tributário não dá liberalidade ao legislador para fixação de fato gerador distinto do estabelecido no *caput* do artigo. A lei ordinária não pode ser contrária ao disposto no artigo 43 que prevê a aquisição da disponibilidade da renda ou proventos para incidência do imposto.

Sobre a questão do artigo 74 da Medida Provisória e sua alegação de vício, elucida<sup>26</sup>:

O art.153, inciso III da Constituição confere à União a competência para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. O art.146, inciso III do mesmo texto diz caber à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente quanto à definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na própria Constituição. O Código Tributário Nacional, que faz o papel da lei complementar aludida no inciso III do art. 146, descreveu no seu art. 43 o fato gerador do imposto de renda, consistente na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (inciso I), ou consistente na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso I (inciso II). A Lei Complementar nº 104/2001 acrescentou a esse art. 43 os parágrafos primeiro e segundo. O parágrafo segundo, que mais de perto diz respeito ao problema vertente, remeteu à lei o estabelecimento das condições e do momento em que se dará a disponibilidade das receitas e dos rendimentos oriundos do exterior, para fins de incidência do imposto sobre a renda. Na esteira dessa disposição, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no seu art. 74, dispôs que, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro líquido, "(...) *os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados (...)*". A medida provisória, assim, estabeleceu o momento em que se considera verificada a aquisição da disponibilidade de renda – no caso, lucros auferidos por empresa controlada ou coligada situada no exterior. Este momento é a data do balanço, no qual tais lucros tiverem sido apurados. 4.1 – Julgo necessário distinguir entre as duas categorias que a MP englobou no mesmo artigo: coligadas e

---

<sup>26</sup> Id.

controladas. A hipótese de aquisição de disponibilidade criada pela medida provisória, ao que me parece, traduz parcialmente uma ficção legal, que não se coaduna com o entendimento firmado por esta Corte a respeito do que seja aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Remetendo ao julgamento já apresentado do RE 172.058/SC, lembrou o sedimentado entendimento sobre a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica de renda, e que, compartilhando o entendimento de outros doutrinadores, a regra-matriz de incidência do imposto de renda não é a aquisição da renda ou proventos de qualquer natureza, mas a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos.

Entende, então, que no caso das empresas controladoras situadas no Brasil, em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas no exterior, a aquisição da disponibilidade jurídica se dá, verdadeiramente, no momento da apuração no balanço realizado pela empresa brasileira. Pois, depende exclusivamente da empresa controladora a disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, que detém o poder de decidir sobre o destino de tais lucros, ainda que não efetivamente remetidos à empresa no Brasil. Por caracterizar a aquisição da disponibilidade jurídica apta a dar nascimento à obrigação, a apuração de tais lucros, não há nenhuma irregularidade entre o disposto no artigo 74 da Medida Provisória e o contido no parágrafo 2º do artigo 43 do Código Tributário ou com os artigos 146 e 153 da Constituição Federal.

Somente há diferença na situação exposta em relação às empresas brasileiras coligadas de empresas no exterior, já que, devido à porcentagem de sua participação no capital estrangeiro, não há posição de controle sobre da empresa brasileira e não se pode supor a disponibilidade dos lucros auferidos no exterior antes de consumada a remessa desses lucros para a coligada brasileira. Concluiu, sobre as empresas coligadas:

Quanto às empresas coligadas, portanto, por ausência de qualquer um dos tipos de disponibilidade previstos no caput do art. 43 do Código Tributário Nacional,

considero que o caput do art. 74 da medida provisória em questão violou o disposto no art. 146, inciso III, alínea a da Constituição Federal, que reservou à lei complementar a definição de fato gerador, definição esta que não pode ser ampliada pela legislação ordinária.

Julgou também que, em relação à ofensa dos princípios da anterioridade e irretroatividade não há violação, uma vez que a Constituição somente proíbe a cobrança de tributos de fatos geradores anteriores à vigência da Lei ou no mesmo exercício financeiro de sua publicação, nos casos de instituição de novos tributos ou majoração dos já existentes, o que não é tratado na Medida Provisória. Ademais, o que a Medida Provisória trouxe foi a alteração do momento de incidência do tributo, passando do momento da sua real remessa ao país para o momento da sua apuração no balanço da empresa brasileira.

Por fim, julgou a ação parcialmente procedente, declarando inconstitucional a expressão "ou coligada" duplamente contida no caput do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01. Já para empresas coligadas, seguirá vigorando o disposto na Lei nº 9.532/97.

A título de curiosidade, o Ministro Marco Aurélio votou pela inconstitucionalidade total do artigo 74 da Medida Provisória, entendendo que foi desatendido o artigo 62 da Constituição, “alterando-se substancialmente a matéria relativa ao imposto de renda quanto a coligadas e controladoras de empresas no exterior, criando-se quadro de incerteza”<sup>27</sup>. Explica que:

Assim, a medida provisória em questão é contrária à Constituição Federal, ante:

- a) a ausência de relevância maior da matéria nela versada;
- b) a falta do concurso do requisito “urgência” no trato do tema em tal via;
- c) a circunstância de, em questão de alcance maior a repercutir na vida econômico-financeira de pessoas jurídicas, passados mais de quatro anos da edição da medida, não se contar, até aqui, com o crivo do Congresso Nacional, presente o fato de o artigo 2º da Emenda Constitucional nº 32/2001 longe haver ficado de colar às medidas provisórias pendentes de apreciação, em setembro de 2001, a indeterminação de prazo de validade, ao sabor de conveniências de toda ordem.[...].

---

<sup>27</sup> Id.

Ainda, como bem destaca o Ministro, a empresa possuidora de personalidade jurídica não se confunde com outra, independentemente se for coligada ou controlada. Essas espécies societárias não possuem ligação a ponto de que haja grande desordem que confunda as personalidades no que são próprias. Sob vários aspectos, como o da responsabilidade fiscal, responsabilidade perante outras pessoas jurídicas e físicas e sob os direitos e deveres em geral, são consideradas individualmente, não podendo ocorrer a despersonalização, invertendo-se os valores, para qualquer fim que seja.

O fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, acontecimento que não pode ser deturpado, em suas palavras, “a ponto de se dizer que, onde não há disponibilidade econômica ou jurídica, entenda-se já acontecido o fenômeno”, como no caso da controlada e coligada quando seu lucro, existente no exterior, continua no patrimônio da empresa que o apurou. Não sendo transferido à empresa no Brasil, não tem como integrar qualquer aporte ao respectivo balanço.

Partindo do pressuposto de que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 é inconstitucional e contrário ao artigo 43 do Código Tributário, não tendo havido revogação expressa do artigo 1º da Lei nº 9.532, é ele quem deveria reger sobre o assunto, no caso de controlada ou coligada consideram disponíveis, para determinação do lucro real e incidência do IRPJ e da CSLL, os lucros auferidos na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

O presente estudo compactua com o entendimento do Ministro Marco Aurélio, pelas razões acima mencionadas. A Lei não pode confundir um direito já formalizado com uma mera expectativa de direito, qual seja a expectativa da aquisição de disponibilidade de renda ou proventos, tendo em vista que essa aquisição pode ser obstaculizada por inúmeros fatores, dependendo do país em que se situa a coligada ou controlada.

## 5. CONCLUSÕES

A imposição do imposto sobre a renda, com início datado do século XV, sempre teve como fundamento a necessidade arrecadatória do Estado para sustento dos serviços públicos indispensáveis, sendo sua principal fonte de recursos.

Nota-se que a interferência no patrimônio da pessoa física ou jurídica, legalizada pelo exposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional, nem sempre considera o real acréscimo patrimonial. O fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendas e proventos de qualquer natureza, porém, nem todo acréscimo patrimonial pode ser considerado como renda. Afinal, só se torna acréscimo patrimonial aquele que possa ser consumido sem que cause redução do patrimônio principal.

Na tributação da renda, é imperioso que os princípios a ela inerentes sejam observados e, em se tratando de pessoas jurídicas, para atender ao princípio da capacidade contributiva, a lei deve autorizar as deduções com gastos necessários à conservação do seu patrimônio. Haverá, então, o real aumento quando se der a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, ou seja, incida apenas sobre seu lucro efetivo.

Sobre os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas ainda incide, entre outras contribuições, a contribuição social sobre o lucro líquido, destinada a financiar a previdência social. A Contribuição Social possui fins fiscais e extrafiscais e muito se discute, desde a sua criação, sobre a sua verdadeira natureza, de ser um imposto sobre a renda da pessoa jurídica disfarçado de contribuição.

Com o crescimento da economia, desenvolvimento nacional e expansão das empresas no âmbito internacional, O Brasil, buscando se adaptar às novas situações do direito tributário, resolveu adotar a recomendação do uso da transparência fiscal internacional,

utilizando o regime de tributação em bases universais que já estava em prática em outros países.

O regime de transparência fiscal internacional surgiu como reação dos países contra as práticas de elisão fiscal e planejamento tributário abusivo, envolvendo paraísos fiscais e países com regime de tributação favorecida, que diminuíram suas bases arrecadatórias.

Diferentemente do que era praticado, adotou-se política de antidiferimento na tributação, o que significa que os lucros, renda e proventos de qualquer natureza, auferidos por empresas controladas ou subsidiárias de brasileiras no exterior, consideram-se disponibilizados e passíveis de incidência do IRPJ e da CSLL no momento da apuração do balanço anual.

A legislação brasileira passou por inúmeras modificações. Entre Leis que buscavam se adaptar ao novo Direito Tributário Internacional o legislador decidiu alterar, primeiramente, o Código Tributário Nacional, para não correr o risco de ter seu trabalho invalidado. Assim, foram acrescentados os parágrafos 1º e 2º ao artigo 43 do Código Tributário pela Lei Complementar 104/2001, que buscaram satisfazer as condições jurídicas para uma regra antidiferimento ampla e irrestrita na ideia de combate à elisão fiscal e ao planejamento tributário abusivo de empresas que tinham domicílio em paraísos fiscais ou em países com tributação favorecida.

Adveio a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com seu artigo 74 considerando disponibilizados os lucros pela sua simples apuração no balanço da controladora ou da coligada situada no Brasil, independentemente de esses lucros efetivamente terem sido distribuídos e remetidos para a empresa brasileira.

Tal medida foi confrontada pela Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 que, após doze anos de espera, teve como decisão o parcial provimento da ação. Garantindo a inconstitucionalidade do artigo na parte em que se refere às empresas coligadas. No caso das coligadas, como não há controle acionário pela coligada brasileira, não se pode considerar existente sequer disponibilidade econômica ou jurídica pela empresa localizada no Brasil em relação aos lucros auferidos pela sua coligada no exterior, cujo destino – como, por exemplo, reinvestimento na compra de maquinário ou outras hipóteses – está vinculado à decisão de quem detém o controle da sociedade e às limitações da própria legislação do país em que está sediada a empresa coligada.

A adoção do artigo 74 na Medida Provisória explanada também contraria os Tratados Internacionais firmados pelo Brasil. Na convenção modelo da OCDE, os lucros auferidos por uma empresa em um Estado só podem ser tributados nesse Estado, exceto se mantenha estabelecimento permanente em outro Estado, devendo sua competência tributária ser limitada ao lucro desse estabelecimento que está dentro do seu Estado.

O presente estudo compartilha do entendimento de alguns doutrinadores e juristas no que concerne à constitucionalidade do regime adotado. O artigo 74 da MP mostra-se totalmente incompatível com a Constituição Federal, pelo regime antidiferimento adotado, atribuindo novo momento de incidência ao fato gerador do imposto de renda.

Necessário lembrar que as controladas e coligadas, assim como qualquer outra sociedade com menor participação, mantêm suas personalidades jurídicas distintas uma das outras, inclusive distinta da controladora. Não há renda através dela, mas percepção de renda de capital que nela foi aplicado. Qualquer disposição legal que torne possível a tributação da renda das empresas situadas fora da competência tributária do Estado se mostra contrária ao estabelecido nas convenções, não podendo prevalecer.

Fica claro que o único objetivo do Fisco brasileiro é aumentar a arrecadação decorrente da amplitude da norma se comparada às práticas internacionais. O legislador ordinário esquece que o aumento da carga tributária não estimula o aumento do salário nem a geração de emprego, pelo contrário. O objetivo principal não era a justiça tributária.

O regime brasileiro de tributação no IRPJ e na CSLL de controladas e coligadas de brasileiras no exterior gera efeitos nocivos à internacionalização das empresas, afetando sua capacidade competitiva com as outras empresas internacionais. Afeta diretamente nossa economia. Em prol da arrecadação e em detrimento do desenvolvimento econômico, o Fisco adota regime contrário ao contribuinte, ao invés de estabelecer condições que assegurem que a internacionalização traga benefícios para o país.

Creio que este trabalho possa fazer com que se reflita mais sobre os inúmeros problemas tributários do Brasil, especialmente quando tal problema prejudica o desenvolvimento social, a geração de empregos, o fortalecimento da economia e etc. Que a tão sonhada reforma tributária de fato aconteça, contemplando todos os grupos de interesse, na procura pelo equilíbrio entre a arrecadação, para aplicação nos fins sociais do Estado, e o crescimento econômico.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a união, estados e municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 de outubro de 1966, p. 12452.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 de dezembro de 1976, p. 1 (suplemento).

BRASIL. Constituição Federal de 1988, de 05 de outubro de 1988. Constituição Da República Federativa Do Brasil - 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988, p. 1 (anexo).

BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 de dezembro de 1988, p. 24541.

BRASIL. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 23 de dezembro de 1988, p. 25283.

BRASIL. Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990. Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 13 de abril de 1990, 007107 2.

BRASIL. Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 21 de junho de 1995, p. 9018.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994. Aprova o regulamento para a cobrança e fiscalização do imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 12 de janeiro de 1994, p. 481. Revogado pelo decreto nº 3.000, de 26.3.1999.

BRASIL. Lei nº 9.249/95, 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 República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 de dezembro de 1995, p. 22301.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 038, de 27 de junho de 1996. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 de junho de 1996. Revogada pela IN SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002.

BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 de dezembro de 1997, p. 29432.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 de dezembro de 1998 (caderno eletrônico).

BRASIL. Lei Complementar nº 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 Eletrônico da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 de janeiro de 2001, p. 1.

BRASIL. Medida Provisória nº 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 Eletrônico da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, p. 26.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 de janeiro de 2002, p. 1.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 8 de outubro de 2010.

BRASIL. Lei 12.973/14, 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 República Federativa do Brasil, Brasília, DF, n. 90, 14 de maio de 2014, p. 1.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 172.058. Autora: Laminados Araucária LTDA. Ministro Relator: Marco Aurélio.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588. Autora: Confederação Nacional da Indústria. Ministro Relator: Ellen Gracie.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial (REsp) nº 1.325.709/RJ. Autora: Companhia Vale do Rio Doce. Ministro Relator: Napoleão Nunes Maia Filho, primeira turma, data de julgamento: 24/04/2014.

BARCELOS, Soraya Marina. A indevida inclusão da CSLL na base de cálculo do IRPJ. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2673, 26 out. 2010. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/17695/a-indevida-inclusao-da-csll-na-base-de-calculo-do-irpj>. Acesso em: 13.jul.2014.

Para entender a diferença entre controlada, coligada e subsidiária. Disponível em: <http://direito.folha.uol.com.br/blog/para-entender-a-diferenca-entre-controlada-coligada-e-subsidiaria>. Acesso em: 15.jul.2014.

Sociedades coligadas, controladoras e controladas. [http://www.informanet.com.br/Prodinfo/mce/sociedade\\_coligadas.html](http://www.informanet.com.br/Prodinfo/mce/sociedade_coligadas.html). Acesso em: 15.jul.2014.

ESTRADA, Roberto Duque. Julgamento histórico do STJ sobre dupla tributação. Revista Consultor Jurídico, 30 de abril de 2014. <http://www.conjur.com.br/2014-abr-30/consultor-tributario-julgamento-historico-stj-dupla-tributacao>. Acesso em: 15.jul. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012, 28ª Edição.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2013, 34ª Edição.

ROCHA, J. L. C. *Ainda a Abrangência do Conceito de Renda e Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 56, p. 67-73, maio/2000.

LEISTER, Margareth et al. *Contribuições Sociais em Debate*. Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. Leme: JH Mizuno, 2003.

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