



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

-

JOÃO MARIA PEGADO DE MEDEIROS

IMPOSTO DE RENDA SOBRE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Salvador
2022

JOÃO MARIA PEGADO DE MEDEIROS

**IMPOSTO DE RENDA SOBRE LUCROS AUFERIDOS NO
EXTERIOR**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito

Salvador
2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Medeiros, João Maria Pegado de.

Imposto de renda sobre lucros auferidos no exterior / João Maria Pegado de Medeiros. - 2022.

177 f.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal da Bahia. Faculdade de Direito. Programa de Pós-Graduação em Direito, Salvador, 2021.

1. Imposto de renda - Rendimentos estrangeiros. 2. Pessoa jurídica. 3. Tributos. 4. Lucros. 5. Empresas. 6. Sociedades coligadas. 7. Empresas estrangeiras. I. Brito, Edvaldo Pereira de. II. Universidade Federal da Bahia. Faculdade de Direito. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDD 343.06 - 23. ed.

Elaborada por Maria Auxiliadora da Silva Lopes - CRB-5/1524

JOÃO MARIA PEGADO DE MEDEIROS

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia.

Salvador, 29 de novembro de 2022.

Banca examinadora

Edvaldo Pereira de Brito - Orientador _____

Doutor em Direito, pela Universidade de São Paulo
Universidade Federal da Bahia

Ricardo Maurício Freire Soares _____

Doutor em Direito, pela Universidade Federal da Bahia
Universidade Federal da Bahia

Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti de Alencar _____

Doutor em Direito, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Universidade Federal de Alagoas

Dedico este trabalho à minha esposa Júlia e aos meus filhos Pedro e Rafael, cujo amor incondicional me deu forças para vencer mais um desafio. Amo vocês.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais Rui Tertuliano de Medeiros e Francisca de Fátima Pegado de Medeiros pelo apoio e incentivo que serviram de alicerce para as minhas realizações.

Às minhas irmãs Juliana e Natália pela amizade e atenção dedicadas quando sempre precisei.

Ao meu professor orientador Doutor Edvaldo Pereira de Brito pelas valiosas contribuições dadas durante todo o processo.

Também quero agradecer ao Centro de Excelência Professor Edvaldo Brito pelo riquíssimo acervo de sua biblioteca, que tanto auxiliou nesta pesquisa.

MEDEIROS, João Maria Pegado de. **Tributação de lucros auferidos no exterior**. 2022. Orientador: Edvaldo Pereira de Brito. 177 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador.

RESUMO

Esta dissertação tem como objetivo analisar a tributação do imposto de renda sobre lucros obtidos no exterior, por pessoa jurídica controlada ou coligada estrangeira à pessoa jurídica controladora ou coligada domiciliada no Brasil. A atual regra referente ao imposto de renda, segundo a Lei nº 12.973, de 2014, prevê um sistema de tributação automático, no qual a empresa controladora ou coligada domiciliada no Brasil, salvo raras exceções, é obrigada a levar à tributação o equivalente de sua participação de lucros auferidos no exterior, mesmo que não tenha ocorrido qualquer ato de distribuição do rendimento obtido pela empresa controlada ou coligada estrangeira. O trabalho partiu da análise dos sistemas de tributação de renda que um Estado nacional pode adotar, passando pelo histórico legislativo brasileiro que culminou com a atual regra de tributação de lucros auferidos no exterior. Nesta análise, verificou-se que a pretensão de tributar lucros auferidos por empresa controlada ou coligada estrangeira, antes de sua distribuição à empresa domiciliada no Brasil, foi introduzida na legislação complementar federal, tendo como objetivo o combate à elisão fiscal e ao planejamento tributário abusivo. Com base em tal disposição complementar federal, o legislador ordinário editou a Medida Provisória 2.158-35, cujo art. 74 foi objeto de Ação Direita de Inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal. A ação foi julgada com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, a partir de uma interpretação conforme a Constituição, para declarar o dispositivo: (a) inconstitucional em relação às empresas nacionais coligadas a empresas estrangeiras localizadas em países sem tributação favorecida; e (b) constitucional em relação às empresas nacionais controladoras de empresas estrangeiras localizadas em países com tributação favorecida. O problema é que, após o cômputo dos votos, diante da multiplicidade de argumentos trazidos pelos Ministros do Supremo, algumas situações não foram abarcadas pelo julgado. Da mesma forma, não foi possível extrair um *ratio decidendi* do julgado. Posteriormente, a Medida Provisória 2.158-35 foi revogada, dando lugar à atual regra de tributação prevista na Lei nº 12.973, de 2014. A partir deste histórico legislativo, elaborou-se a análise do Código Tributário Nacional, tendo-se visto que a pretensão do legislador complementar, ao tributar renda ainda não adquirida, teria natureza jurídica de uma presunção ou ficção legal. O estudo das presunções e ficções legais permitiu concluir que o Direito Tributário brasileiro não admite a utilização de presunções legais absolutas ou ficções em matéria de tributação, mas, tão somente, presunções legais relativas. Isto também ficou constatado quando definido o conceito de renda e sua relação com o fato gerador do tributo. Com tais conclusões parciais, passou-se à análise, especificamente, do § 2º do art. 43 do CTN, de modo a verificar se sua redação daria permissão legal ao legislador ordinário de criar uma presunção legal relativa. Porém, para que se pudesse conferir tal interpretação, seria necessário ir além do texto, fazendo uso da técnica da interpretação conforme a Constituição. No entanto, vistos os requisitos dessa técnica,

chegou-se à conclusão da simples inconstitucionalidade da previsão do § 2º do art. 43 do CTN. De qualquer forma, efetuada a ponderação de interesses, viu-se que o legislador ordinário poderia utilizar presunção legal relativa para combater a elisão fiscal e o planejamento fiscal abusivo, sem a necessidade de autorização por parte do legislador complementar federal. Diante de tais conclusões parciais, fez-se a análise da atual Lei nº 12.973, de 2014, concluindo-se por sua inconstitucionalidade, já que utiliza presunção legal absoluta para tributar o lucro obtido por empresa controlada ou coligada estrangeira, antes da distribuição do rendimento à empresa domiciliada no Brasil.

Palavras-chave: Tributo. Imposto de renda pessoa jurídica. Lucros. Empresa controlada. Empresa coligada. Empresa estrangeira.

MEDEIROS, João Maria Pegado de. **Taxation of profits earned abroad**. 2022. Advisor: Edvaldo Pereira de Brito. 177 s. Dissertation (Master of Law) - Law School, Federal University of Bahia, Salvador.

ABSTRACT

This dissertation aims to analyze taxation of income tax on profits obtained abroad by a controlled legal entity or foreign affiliate to the controlling or affiliated legal entity domiciled in Brazil. Topical rule referring to income tax, according to Law No. 12,973, of 2014, provides for an automatic taxation system, in which the parent company or affiliate domiciled in Brazil, with rare exceptions, is obliged to bring to taxation the equivalent of its share of profits that were earned abroad, even if there was no act of distribution of income obtained by the subsidiary or foreign affiliate. The study started from the analysis of the income taxation systems that a national state can adopt, passing through the Brazilian legislative history that culminated with the current rule of taxation of profits that were earned abroad. In this analysis, it was found that the claim to tax earned profits by a controlled company or foreign affiliate before its distribution to the company domiciled in Brazil was introduced in the complementary federal legislation, aiming at the combating tax avoidance and abusive tax planning. Based on this complementary federal provision, the ordinary legislature issued Provisional Measure 2.158-35, whose art. 74 was the subject of action right of unconstitutionality in the Supreme Court. The action was effectively judged *erga omnes* and binding effect, based on an interpretation according to the Constitution, to declare the provision: (a) unconstitutional in relation to domestic companies related to foreign companies located in countries without favored taxation; and (b) constitutional in relation to national companies controlling foreign companies located in countries with favored taxation. The issue is that, after calculation of votes, before the multiplicity of arguments brought by the Ministers of the Supreme, some situations were not encompassed by the judge. Similarly, it was not possible to extract a *ratio decidendi* from the trial. Subsequently, the Provisional Measure 2.158-35 was repealed, giving rise to the current tax rule that was provided in Law No. 12,973 from 2014. From this legislative history, the analysis of the National Tax Code was elaborated, and it was seen that the claim of the complementary legislature, when taxing income not yet acquired, would have a legal nature of a presumption or legal fiction. The study of presumptions and legal fictions allowed us to conclude that Brazilian tax law does not allow the use of absolute legal presumptions or fictions regarding taxation, but only relative legal presumptions. This was also observed when the concept of income and its relationship with the fact that the tax was used. With such partial conclusions, the analysis of Paragraph 2 of Article 43 of the CTN was made specifically to verify whether its wording would give the ordinary legislature legal permission to create a relative legal presumption. However, in order to confer such interpretation, it would be necessary to go beyond the text, by making use of interpretation technique according to the Constitution. However, given the requirements of this technique, it was concluded that the simple unconstitutionality of the provision of § 2 of Art. 43 of the CTN was concluded. In any case, by weighting interests, it was found that the ordinary legislature

could use relative legal presumption to combat tax avoidance and abusive tax planning without the need for authorization by the federal supplementary legislature. In view of these partial conclusions, the current Law No. 12,973 from 2014 was analysed, which leads to the conclusion that it was unconstitutional, since it uses absolute legal presumption to tax the profit that was obtained by a subsidiary or foreign company, before the distribution of income to the company domiciled in Brazil.

Keywords: Tax. Income Tax of the Legal Entity. Profits. Subsidiary. Affiliate. Foreign company

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF/88	Constituição Federal de 1988
CFC	<i>Controlled foreing corporations</i>
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
CNI	Confederação Nacional da Indústria
EM	Exposição de Motivos
IN/SRF	Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal
LC	Lei Complementar Federal
MP	Medida Provisória
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PL	Projeto de Lei
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TLCE	Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras
TFI	Transparência fiscal internacional
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR	22
2.1	SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS E A TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR	22
2.2	HISTÓRICO DOS SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL	41
2.3	DA TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS CONTROLADORAS OU COLIGADAS A EMPRESAS ESTRANGEIRAS	64
2.4	PRESUNÇÕES E FICÇÕES LEGAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	67
3	LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR LUCROS NO EXTERIOR	73
3.1	CONCEITOS E CATEGORIAS JURÍDICAS	73
3.2	O CONCEITO “RENDA” E A AQUISIÇÃO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA COMO NÚCLEO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO	87
3.3	A POSSIBILIDADE DE O LEGISLADOR ORDINÁRIO ESTABELEECER O MOMENTO E AS CONDIÇÕES DA DISPONIBILIDADE DE RENDA AUFERIDA NO EXTERIOR COMO PRESUNÇÃO LEGAL RELATIVA	99
3.3.1	A técnica de interpretação conforme a Constituição	104
3.4	O PARÁGRAFO 2º DO ART. 43 DO CTN	115
4	A INCONSTITUCIONALIDADE DA ATUAL REGRA BRASILEIRA DE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS NO EXTERIOR	129
4.1	A LEI Nº 12.973, DE 2014	130

4.1.1 Tributação das controladoras e coligadas a elas equiparadas domiciliadas no país	130
4.1.2 Tributação das coligadas domiciliadas no país	144
4.1.3 Deduções e diferimento	146
4.2 TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR	147
4.3 NATUREZA JURÍDICA DA LEI Nº 12.973, DE 2014	151
4.3.1 Da materialidade da tributação da Lei nº 12.973, de 2014	153
4.3.2 Da impossibilidade da aplicação de uma interpretação conforme a Constituição	157
5 CONCLUSÃO	162
6 REFERÊNCIAS	172

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988¹ atribuiu competência à União para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, remetendo à legislação complementar a função de estabelecer normas gerais relacionadas ao tributo, em especial, dentre outras, a definição do fato gerador.

O art. 43, *caput*, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), recepcionada pela nova ordem constitucional de 1988 como lei complementar, aponta que o fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou dos proventos de qualquer natureza.

Nos incisos I e II do art. 43 do CTN, a renda e os proventos de qualquer natureza são definidos como sendo espécies do gênero acréscimo patrimonial. A renda é o acréscimo patrimonial decorrente do capital, trabalho ou da combinação de ambos; e os proventos são todos os demais acréscimos não enquadrados anteriormente.

No entanto, considerando a redação do art. 43, *caput*, do CTN, ainda que ocorra o acréscimo patrimonial pelas espécies mencionadas, o tributo somente incidirá se ocorrer aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento de qualquer natureza.

A Lei Complementar Federal (LC) nº 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentou ao art. 43 do CTN os parágrafos 1º e 2º, os quais autorizaram o legislador ordinário a estabelecer o momento em que se daria a disponibilidade de receita ou o rendimento auferido no exterior, independentemente da denominação da receita ou do rendimento, da localização, da condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Com base no § 2º do art. 43 do CTN, o legislador ordinário incluiu o art. 74 na Medida Provisória (MP) nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001, segundo o qual, 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 seriam considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil, na data do

¹ Em razão da facilidade de consulta, as os atos legais, jurídicos e normativos só serão indicados diretamente no texto.

balanço no qual tivessem sido apurados no exterior, independentemente de sua efetiva distribuição à empresa nacional.

A MP nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001, foi reeditada, sendo publicada a MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a qual manteve a redação que permitia tributar lucro obtido no exterior, por empresa controlada ou coligada estrangeira, antes mesmo da sua efetiva distribuição para a empresa controladora ou coligada nacional.

Em 21 de dezembro de 2001, a Confederação Nacional da Indústria (CNI) ajuizou ação direta de inconstitucionalidade (ADI), tombada sob o nº 2.588, numeração única 0004296-02.2001.0.01.0000, tendo com objeto o art. 74 e parágrafo único da MP 2.158-35.

A ADI sustentou a inconstitucionalidade do dispositivo legal em razão dos seguintes vícios: (a) violação aos artigos 153, III e 195, inciso I, alínea “c”, da CF de 1988; (b) exigência de imposto e contribuição sobre situação que não configura renda ou lucro, por ausência de disponibilidade econômica ou jurídica, ferindo assim o aspecto material de tais tributos; (c) violação das alíneas “a” e “b” do inciso III do art. 150 da CF, pelo parágrafo único do art. 74 da MP, ao pretender tributar lucros acumulados relativos a períodos anteriores à edição da norma.

Na proclamação do resultado, ficou decidido que, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, a partir de uma interpretação conforme a Constituição, o art. 74, *caput*, da MP nº 2.158-35 era: (a) inconstitucional em relação às empresas nacionais coligadas a empresas estrangeiras, localizadas em países sem tributação favorecida, ou seja, fora de “paraísos fiscais”; e (b) constitucional em relação às empresas nacionais controladoras de empresas estrangeiras, localizadas em países com tributação favorecida, ou seja, “paraísos fiscais”. Ademais, foi declarada inconstitucional a aplicação retroativa da norma, prevista no parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35.

O julgamento da ADI nº 2.588 não solucionou todas as questões controvertidas, deixando de se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de tributar lucros de: (a) empresas nacionais controladoras de empresas estrangeiras, localizadas em países sem tributação favorecida, ou seja, fora de “paraísos fiscais”; (b) empresas nacionais coligadas a empresas estrangeiras localizadas em países de tributação favorecida, ou seja, dentro de “paraísos fiscais”; e (c) e empresas nacionais controladoras de

empresas estrangeiras, localizadas em países com os quais o Brasil tenha celebrado acordo para evitar dupla tributação.

Na mesma sessão, foram julgados os Recursos Extraordinário de nº 611.586-PR e de nº 541.090-SC, tendo sido abordadas, respectivamente, as questões (a) das empresas controladoras de pessoas jurídicas, localizadas em paraísos fiscais e; (b) empresas controladoras de pessoas físicas, localizadas em países de tributação normal.

No caso do Recurso Extraordinário 611.586-PR foi reconhecida a repercussão geral, tendo sido gerada a tese/tema nº 537, segundo a qual o art. 74 da MP 2.158-35 se aplica a empresas nacionais controladoras de empresas localizadas em países de tributação favorecida ou “paraísos fiscais”.

No Recurso Extraordinário 541.090-SC, foi decidido que a norma se aplicaria a empresas nacionais controladoras de empresas estrangeiras localizadas em países sem tributação favorecida, ou seja, países não considerados “paraísos fiscais”. No entanto, não houve, por parte do STF, pronunciamento expresse quanto à repercussão geral sobre o tema, não gerando assim tese quanto ao mérito do recurso.

O julgamento da ADI nº 2.588 ocorreu em 10 de abril de 2013 (12 anos após a seu ajuizamento). No mesmo ano, o legislador ordinário editou a MP nº 627, 11 de novembro de 2013, que revogou a MP 2.158-35, de 2001.

A MP nº 627, de 2013 foi convertida na Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, vigente até o momento. A Lei nº 12.973, de 2014 revogou a disposição referente à tributação de lucros auferidos no exterior constante da legislação anterior e procurou se desvencilhar dos questionamentos efetuados pelos contribuintes.

No capítulo IX, intitulado “Da tributação em bases universais da pessoa jurídica”, a nova legislação utilizou os argumentos declinados pelos Ministros do STF no julgamento da ADI nº 2.588 que foram favoráveis à constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001.

Além disso, reformulou disposições com o intuito de contornar os argumentos desfavoráveis à constitucionalidade do dispositivo jurídico anterior, lançados no mesmo julgado.

Como exemplo do uso de argumentos favoráveis, utilizados no julgamento da ADI 2.588, aproveitando-se do quanto debatido no STF sobre a disponibilidade

jurídica da renda, a nova legislação criou um sistema de tributação automática para o lucro auferido por empresa controlada estrangeira, direta ou indiretamente, por empresa domiciliada no Brasil.

No julgamento da ADI 2.588, a Ministra Relatora Ellen Grace entendeu ser constitucional a tributação dos lucros obtidos por empresas controladas localizadas no exterior, antes de sua efetiva distribuição para a empresa controladora localizada no Brasil, em razão de a empresa controladora deter o poder de distribuir, ou não, os lucros auferidos pela empresa estrangeira. Neste caso, segundo o seu voto, a empresa brasileira teria a disponibilidade jurídica do lucro gerado no exterior, ainda que não fosse efetivamente distribuído.

Por outro lado, de modo a contornar os aspectos negativos suscitados na ADI 2.588, a Lei nº 12.973, de 2014, substituiu o termo “lucro” pela longa expressão “parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda”.

Nesta substituição, pode-se ver que, para afastar toda uma discussão sobre o conceito de lucro e a sua disponibilidade jurídica ao contribuinte brasileiro, o legislador ordinário apontou que a tributação recairia sobre “[...] a parcela do ajuste do valor do investimento [...] equivalente ao lucro”.

Ao que parece, a linguagem utilizada pelo legislador teve como objetivo induzir à interpretação de que não se estava tributando o lucro obtido por empresa controlada ou coligada estrangeira, antes de sua distribuição, mas de outra espécie de acréscimo patrimonial da empresa controladora ou coligada nacional: a parcela equivalente ao investimento da coligada ou controladora brasileira no exterior.

No entanto, a materialidade tributável, tanto na redação do art. 74 da MP 2.158, como na atual Lei nº 12.973, de 2014, era e continua sendo o lucro da empresa controlada ou coligada no exterior, antes de sua distribuição à empresa controladora ou coligada domiciliada no Brasil.

Portanto, tanto na legislação anterior quanto na atual, o objetivo era - e é - tributar o lucro obtido por empresa coligada ou controlada no exterior, antes de ultimados quaisquer atos para a sua efetiva distribuição à empresa coligada ou controladora nacional.

Na exposição de motivos da MP nº 2.158-35, consta o entendimento de que o § 2º do art. 43 do CTN autorizara o legislador ordinário a tributar o lucro antes de sua efetiva distribuição à empresa coligada ou controladora localizada no Brasil.

Por sua vez, a Lei nº 12.973, de 2014, estabeleceu um sistema de tributação em que o lucro auferido no exterior por controlada ou coligada estrangeira, salvo raras exceções, deve ser levado à tributação pela controladora ou coligada domiciliada no Brasil, independentemente de sua efetiva distribuição, da origem do rendimento ou do país no qual se localize a pessoa jurídica no exterior.

Os estados nacionais são livres para legislar em matéria tributária relativa aos seus nacionais (soberania pessoal), bem como em relação a pessoas, coisas ou fatos que se localizam em seu território (soberania territorial). A exceção fica por conta de limites externos, tais como tratados para evitar a dupla tributação, ou limites internos, previstos na legislação de cada país.

Isto quer dizer que, se um determinado fato da vida tiver algum elemento de conexão com o ordenamento jurídico de um Estado nacional, tal como o domicílio da pessoa jurídica, ele poderá, exercendo sua soberania territorial, tributar-lhe o lucro, ainda que auferido fora do território nacional.

Contudo, uma questão que não foi suficientemente aprofundada nos votos dos Ministros do STF quando do julgamento da ADI 2.588 e que será abordada na dissertação é saber se existiriam limites internos, no ordenamento jurídico nacional, para que a União tribute, pelo imposto de renda, rendimento auferido no exterior antes de sua efetiva distribuição à pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Como será colocado e delimitado mais à frente em relação ao objeto da dissertação, este trabalho não pretende abordar a questão da dupla tributação internacional. Apesar de a norma interna apresentar elementos de estraneidade, o objetivo da investigação é a legislação nacional e não a norma convencional internacional.

A Constituição Federal de 1988 delegou à legislação complementar a função, dentre outras, de definir tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos nela discriminados, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Somente a legislação complementar pode dispor sobre o fato gerador dos tributos discriminados na Constituição. Vale dizer, somente lei complementar

pode tratar da hipótese de incidência tributária.

No caso do imposto sobre a renda e dos proventos de qualquer natureza, a hipótese de incidência é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e dos proventos de qualquer natureza. Esta é a definição do CTN, recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar federal.

A disponibilidade econômica ou jurídica, portanto, é elemento integrante da regra matriz de incidência, na condição de elemento material do imposto de renda. A legislação complementar não pode delegar ao legislador ordinário a prerrogativa de definir ou alterar o conceito de disponibilidade econômica e jurídica. Então, questiona-se, o que o art. 43, § 2º do CTN autorizou o legislador ordinário fazer?

A resposta a esta questão constituiu o cerne do problema a ser enfrentado nesta dissertação, pois o conceito renda e a aquisição de sua disponibilidade, econômica ou jurídica, somente podem ser definidos por lei complementar, não cabendo a sua delegação ao legislador ordinário.

Ademais, caso fosse permitido ao legislador ordinário tributar algo que não é renda, pois não integrante do patrimônio da pessoa jurídica em definitivo, haveria violação do princípio da capacidade contributiva aplicável aos impostos, bem como do princípio da universalidade, próprio do imposto de renda.

Uma das hipóteses iniciais da pesquisa era a de que, como meios de coibir o planejamento tributário internacional e a elisão fiscal, o art. 43, § 2º do CTN teria autorizado o legislador ordinário a criar uma presunção legal de que a disponibilidade econômica ou jurídica do acréscimo patrimonial ocorreu, mesmo que no mundo dos fatos não tenha ocorrido.

Todavia, devido às normas previstas na CF de 1988, a autorização conferida ao legislador ordinário não poderia implicar a criação de uma ficção legal ou presunção legal absoluta, regras de direito material, referente à disponibilidade econômica ou jurídica de rendas ou proventos auferidos no exterior.

Assim como a MP 2.158-35, de 2001, legislação anterior sobre o tema, a Lei nº 12.973, de 2014, com algumas adaptações, criou uma regra de tributação automática, na qual a empresa coligada ou controladora, localizada no Brasil, deve oferecer à tributação sua cota-parte do lucro obtido por empresa coligada ou controladora estrangeira, independentemente de sua distribuição. Salvo rara exceção, a presunção

criada pelo legislador na Lei nº 12.973, de 2014, de que haveria distribuição dos lucros, não comporta prova em contrário, aproximando-se de uma ficção legal ou presunção legal absoluta.

Como mencionado, uma das hipóteses iniciais deste trabalho era de que o § 2º do art. 43 do CTN teria autorizado a criação de uma presunção legal. Porém, devido às normas previstas na CF de 1988, tal presunção legal somente poderia ser relativa, ou seja, deveria ser presunção que admitisse prova em contrário. Deste modo, considerando que a Lei nº 12.973, de 2014, teria criado uma ficção ou presunção legal absoluta, haveria fortes indícios de sua inconstitucionalidade.

A pesquisa procurou, também, verificar se a redação da Lei nº 12.973, de 2014, comportaria uma interpretação conforme a Constituição. Tal hipótese foi aventada, principalmente, em razão da conclusão da ADI nº 2.588, que deu interpretação, conforme a Constituição, ao art. 74 da MP 2.158-35, de 2001.

No entanto, as hipóteses iniciais não foram verificadas após o trabalho de pesquisa. O § 2º do art. 43 do CTN se mostrou simplesmente inconstitucional, pois, tanto o texto, quanto os motivos que levaram à edição da norma, não permitiram a utilização da técnica da interpretação conforme a Constituição.

Todavia, no decorrer da pesquisa, foi verificado que o legislador ordinário, com o objetivo de combater o planejamento tributário e a elisão fiscal internacional e não necessariamente mediante autorização de lei complementar, poderia criar uma presunção legal, desde que relativa, para tributar o lucro auferido no exterior, mesmo que ainda não distribuído pelas empresas controladas ou coligadas estrangeiras.

Assim, com base em tal constatação, ainda foi efetuada uma última leitura da Lei nº 12.973, de 2014, de modo a verificar se o seu texto comportaria uma interpretação conforme a Constituição, tal qual foi efetuada no julgamento da ADI nº 2.588.

O trabalho se baseou em um modelo teórico analítico-hermenêutico da Ciência do Direito. Dentro deste modelo teórico, o trabalho segue a linha teórico-metodológica, a qual enxerga o Direito enquanto linguagem, cujo estudo passa pela construção de significados.

A investigação é jurídico-compreensiva ou jurídico-interpretativa, por meio da qual decompõe-se o problema mediante a construção de conceitos e categorias

jurídicas, de modo que, partindo-se da linguagem do dispositivo jurídico, possa-se construir significados para interpretá-lo de acordo com as diretrizes constitucionais.

Quanto aos objetivos, tratou-se de uma pesquisa descritivo-explicativa, cujo desenvolvimento teórico partiu de uma revisão bibliográfica, bem como pesquisa documental, sobretudo em relação às motivações do legislador, encontradas nas exposições de motivos e no processo legislativo que levou à edição do dispositivo jurídico tema do estudo.

A base teórica a ser utilizada encara o Direito como fenômeno cultural e, como tal, se manifesta por meio da linguagem, devendo esta ser estudada por meio da sintaxe, semântica e pragmática. Assim, o Direito dispõe de uma linguagem própria que, no caso das regras, de acordo com a Lógica Deôntica, estrutura-se a partir de um antecedente, descritor do fato jurídico, e o conseqüente, prescritor de uma obrigação, permissão ou proibição.

Para tanto, o trabalho será desenvolvido ao longo de cinco capítulos, com o intuito de refutar a hipótese inicial e demonstrar a inconstitucionalidade da atual regra de tributação do imposto de renda pessoa jurídica sobre lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior.

A Introdução constitui o primeiro capítulo, no qual se expõem, de forma prospectiva, o tema desta pesquisa e sua respectiva problematização.

O segundo capítulo apresenta o objeto da pesquisa, ou seja, o dispositivo legal em vigor que determina a tributação do lucro obtido no exterior, por empresa localizada no Brasil, antes mesmo de sua efetiva distribuição pela empresa coligada ou controlada estrangeira. Inicialmente, apresentam-se os sistemas que um Estado nacional pode adotar para tributar seus nacionais, pessoas e coisas que se localizem em seus territórios e fatos ali ocorridos, bem como a delimitação do tema. Na sequência, apresenta-se o histórico legislativo da norma posta e a tributação das empresas controladoras ou coligadas a empresas estrangeiras. Por fim, verificado que os estados nacionais podem adotar, dentro de um sistema de tributação de renda em bases universais, regras de transparência fiscal internacional, veiculadas por meio de ficções ou presunções legais, tal tema é abordado ao final do capítulo.

O terceiro capítulo discorre sobre a base teórica da investigação, sendo necessária a decomposição do problema em conceitos e categorias jurídicas. Assim,

é explicitado, a partir do conceito “tributo”, o que Edvaldo Brito denomina de “Estatuto do Contribuinte”, enquanto plexo de normas constitucionais que estabelecem garantias fundamentais para o contribuinte.

De posse deste arcabouço teórico, é investigado se, no Sistema Tributário Brasileiro, existem limites internos à pretensão de a União tributar o lucro obtido no exterior, por empresa localizada no Brasil, antes mesmo de sua efetiva distribuição pela empresa coligada ou controlada estrangeira.

Para tanto, tendo por base os conceitos “tributo” e “Estatuto do Contribuinte”, é analisado o conceito “renda” previsto no Código Tributário Nacional e sua relação com a hipótese de incidência do tributo, ou seja, a aquisição da disponibilidade da renda ou provento de qualquer natureza.

Tal verificação busca demonstrar que a relação sintática entre Constituição e legislação complementar não permite a delegação desta última à legislação ordinária, para que esta altere o núcleo do critério material do imposto.

Ainda, confirma-se a impossibilidade de o legislador complementar ou o legislador ordinário criarem uma presunção legal absoluta ou ficção legal para tributar lucros obtidos no exterior, antes de sua distribuição à empresa nacional.

No item 3.3, com o objetivo de investigar o § 2º do art. 43 do CTN, verifica-se posição doutrinária sobre tal disposição. Ademais, com o intuito de perquirir o conteúdo do § 2º do art. 43 do CTN, bem como para lançar bases para o capítulo subsequente, estuda-se, no subitem 3.3.1, a técnica da interpretação conforme a Constituição, para então, no subitem 3.3, ser apresentada posição desta dissertação quanto ao § 2º do art. 43 do CTN.

Por fim, ainda no item 3.3, apresenta-se justificativa pela qual se entende que o legislador ordinário, independente da legislação complementar, poderia, para combater a erosão das bases tributáveis, criar uma presunção legal para tributar o lucro, obtido por empresa controlada ou coligada no exterior, antes de sua distribuição, desde que esta presunção seja relativa, sempre admitindo prova em contrário.

Em sequência, no capítulo quarto, uma vez que o legislador ordinário poderia criar uma presunção legal relativa para tributar o lucro obtido por empresa coligada ou controlada no exterior, antes de sua efetiva distribuição para a empresa controladora ou coligada nacional, será analisada a atual regra de tributação sobre lucros no

exterior.

Por fim, considerando a proibição de o legislador ordinário criar uma presunção legal absoluta, assim como a impossibilidade de se utilizar a técnica da interpretação conforme a Constituição frente ao texto da Lei nº 12.973, de 2014, o capítulo quinto apresenta a conclusão de que a atual regra de tributação de lucros obtidos no exterior por empresas controladoras ou coligadas a elas equiparadas é inconstitucional.

2 TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

A redação original do art. 43 do CTN não contemplava os dois parágrafos introduzidos pela LC nº 104, de 2001. O artigo era composto somente por seu *caput* e pelos incisos.

Na redação original, era - e ainda é - descrito como fato gerador do tributo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica (a) da renda, entendida como o fruto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e (b) de proventos, que seriam os demais acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito anterior.

O legislador ordinário, com a criação do art. 74, *caput*, da MP 2.158-35, de 2001, utilizou o § 2º do art. 43 do CTN como fundamento para tributar o lucro auferido no exterior, por empresa localizada no Brasil, antes da sua distribuição pelas empresas coligadas e controladas estrangeiras.

Para compreender os motivos que levaram o legislador complementar a incluir tal disposição no CTN, permitindo assim, o modelo de tributação hoje adotado, faz-se necessário analisar a relação histórica entre o art. 43 do CTN e a legislação ordinária referente ao imposto de renda. Antes, porém, é importante efetuar algumas considerações sobre os sistemas que um Estado nacional pode adotar para tributar os rendimentos auferidos por residentes e não residentes.

2.1 SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS E A TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Os estados nacionais são livres para legislar em matéria tributária relativa aos seus nacionais (soberania pessoal), bem como em relação a pessoas, coisas ou fatos que se localizam em seu território (soberania territorial), não havendo limites heterônomos de Direito Internacional para o poder de tributar. Tal poder é fundado na soberania fiscal, que decorre da própria soberania de um Estado nacional. (XAVIER, 2010, p. 9-10)²

² Neste sentido: “A doutrina tradicional, tanto do Direito Internacional Público quanto do Direito Tributário, propende a afirmar a inexistência de limites heterônomos, de Direito Internacional, à competência dos Estados para legislar em matéria de impostos. E isto com base no conceito da *soberania fiscal*, que seria simples aspecto da *soberania do Estado* em geral”. (XAVIER, 2010, p. 9)

Na doutrina estadunidense, há a distinção entre o poder de tributar de um Estado nacional (*jurisdiction to prescribe - the capacity of a State under to a Internacional law to make a rule of law*) e o poder de que este Estado nacional pode impor coativamente os tributos por ele instituídos (*jurisdiction to esforce - the capacity of a State under Internacional law to esforce a rule of law, whether this capacity bê exercised by the judicial or executivo branch*). (XAVIER, 2010, p. 4-5)

Na doutrina nacional, Alberto Xavier (2010, p. 6) equipara tais poderes, respectivamente, aos âmbitos de incidência (*jurisdiction to prescribe*) e da eficácia das leis de um Estado nacional (*jurisdiction to esforce*), colocando que a incidência e a eficácia das leis tributárias são, normalmente, coincidentes, “pois nada adiantaria a um Estado alargar o âmbito de incidência das suas leis a ponto tal que não lhe fosse possível assegurar-lhe eficácia coercitiva [...]”.

O direito internacional delimita a validade de uma ordem nacional à sua população e território³. Por essa razão, no campo tributário, os estados nacionais

³ Existem duas teorias contrárias sobre a relação entre o direito internacional e o direito nacional: a dualista e a monista. Para a teoria dualista, o direito internacional e o direito nacional são dois sistemas distintos, uma vez que, diante da diversidade das fontes, a norma internacional somente poderia vigorar na ordem interna após sua transformação em lei interna (XAVIER, 2010, p. 79). A teoria dualista aponta, portanto, que a ordem interna conta, como fonte, com o direito interno, fundamentado na soberania de cada estado nacional. Por outro lado, para a teoria dualista, o direito internacional dispõe, como fonte, os tratados, de natureza convencional, fundamentados no princípio da *pacta sunt servanda*. Neste sentido: “Já o Direito Internacional exige outros critérios para que possa obrigar o Estado, no consenso das nações, se validamente reconhecido, por incorporação ou transformação. Sua fonte de produção é distinta, deflui do princípio *pacta sunt servanda*; sua formação atende a outros critérios típicos, consuetudinários ou definidos em estatutos supraestatais (ONU, Corte Internacional de Justiça da União Europeia, OEA, etc.). Eis os fundamentos de validade, que não são os mesmos do direito interno, insistimos. A relação entre ambos limita-se a uma relação de aplicabilidade, não de validade”. (TÓRRES, 2001, p. 555). Por outro lado, para a teoria monista, há um único sistema do qual fazem parte o direito internacional e o direito interno de cada Estado nacional. Esta corrente comporta duas visões em relação a eventual conflito entre a ordem internacional e ordem interna: (a) monismo com primado em direito interno, pelo qual o direito interno prevalece sobre o direito internacional, aproximando-se assim da visão dualista; e (b) monismo com primado em direito internacional, segundo o qual, no caso de conflito, haveria a prevalência do direito internacional. (XAVIER, 2010, p. 79) O monismo com primado em direito interno deriva da concepção de soberania de cada Estado nacional. O direito interno estaria acima de qualquer ordem jurídica válida. Segundo esta teoria, não existe um direito internacional, mas “[...] tantos quantos forem as ordens jurídicas nacionais”. (KELSEN, 2001, p. 280) Kelsen (2001, p. 280), por meio da Teoria Pura do Direito afirma que “[...] esta teoria monista é realmente possível logicamente, mas que não é consoante à ideia de que todos os Estados ou ordens jurídicas nacionais são do mesmo nível”. Segundo o autor, para que todas as ordens nacionais estejam no mesmo nível, é necessária a existência de uma ordem superior, função por ele atribuída ao direito internacional. Este é encarado como direito positivo, enquanto uma ordem jurídica dotada de coercitividade, tal qual o direito nacional. Segundo Kelsen (2001, p. 278), o direito internacional “[...] obriga os Estados a uma conduta mútua definida, visto que estipula sanções contra

exercem soberania pessoal e territorial em matéria tributária. A soberania constitui tanto o fundamento para o poder de tributar, como o seu próprio limite: o Estado nacional tem soberania tributária, porém limitada aos objetos do exercício de sua própria soberania, ou seja, sobre seus nacionais e sobre seu território⁴.

No exercício da soberania fiscal, os estados nacionais elegem fatos da vida que irão desencadear a aplicação da norma tributária. O evento no mundo fenomênico,

a conduta contrária. As sanções estipuladas pelo Direito internacional são retaliações e guerra”. O direito internacional é direito positivo composto não só de normas de natureza convencional, como aponta a teoria dualista, mas de normas de natureza consuetudinária. Dentre elas, pode-se citar a regra aceita pela comunidade internacional segundo a qual “[...] se for estabelecida em alguma parte, de qualquer maneira, um poder que possa assegurar a obediência permanente à sua ordem coercitiva entre os indivíduos cuja conduta essa ordem regulamenta, então a comunidade constituída por essa ordem coercitiva é um Estado no sentido do Direito internacional”. (KELSEN, 2001, p. 282) Esta regra toma como base a eficácia de um dado ordenamento instituído sobre um território e sua população. Este é o princípio da eficácia, por meio do qual “[...] o Direito internacional define as esferas de validade territorial e pessoal das ordens jurídicas nacionais, esferas que cada Estado é obrigado a respeitar”. (KELSEN, 2001, p. 282) O direito internacional e o direito nacional constituem um mesmo sistema. Kelsen desloca a norma hipotética fundamental, na condição de norma pressuposta de uma constituição nacional posta, para uma norma pressuposta de uma ordem internacional. O conceito de soberania, para o autor não é uma coisa real, mas um juízo de valor. A soberania não se localiza dentro do direito positivo, mas, como juízo de valor na norma hipotética fundamental: “[...] o dogma da soberania não é o resultado da análise científica do fenómeno Estado, mas a suposição de uma filosofia de valores” (KELSEN, 2001, p. 281). Ainda, segundo o autor: “Na norma fundamental do Direito internacional também não está contida qualquer afirmação de um valor transcendente ao Direito positivo; nem mesmo o valor da paz, que o Direito internacional geral, criado pela via consuetudinária, e o direito internacional particular, criado com base na norma jurídica pactícia garantem. O Direito internacional e as ordens jurídicas estaduais que – sob a pressuposição do primado daquele – lhe estão subordinadas são válidos ou vigentes não porque ou na medida em que realizam o valor paz. Podem realizar este valor se e na medida em que valem; e vale se se pressupõe a norma fundamental que institui o costume dos Estados como fato gerador de Direito, qualquer que seja o conteúdo que possam ter as normas assim criadas. Se o fundamento de vigência das ordens jurídicas estaduais se encontra numa norma da ordem jurídica internacional, esta é concebida como uma ordem jurídica superior àquelas e, portanto, como a ordem mais elevada de todas, como a ordem soberana. Se os Estados – o que quer dizer: as ordens jurídicas estaduais – são, apesar disso, designados como ‘soberanos’, esta ‘soberania’ dos Estados apenas pode significar que as ordens jurídicas estaduais só estão subordinadas à ordem jurídica internacional ou, expresso em terminologia usual, que os Estados são comunidades jurídico-internacionalmente imediatas”. (KELSEN, 2018, p. 241-242) Esta dissertação se afilia à teoria monista com primado na ordem internacional. É neste sentido a afirmativa de que o direito internacional limita o campo de validade de uma ordem nacional.

⁴ Nos termos lecionados por Alberto Xavier (2010, p. 9-10): “[...] a função primária do Direito Internacional Público é a de demarcar as esferas da validade das diversas ordens nacionais, determinando a quem, como e quando as leis nacionais dos Estados soberanos se podem aplicar. Uma vez efetuada pelo Direito Internacional esta atribuição de *jurisdiction*, as leis nacionais são livres de definir o seu âmbito de incidência. A soberania é uma pré-condição da *jurisdiction*, de tal modo que esta existe até onde a primeira existir e, inversamente, perde o seu título onde aquela cessar. Da mesma forma que o Estado tem, como elementos, a população e o território, assim também a soberania se distingue numa soberania pessoal (*Personalhoheit*) e numa soberania territorial (*Gebietshoheit*); a soberania pessoal é o poder do Estado de legislar sobre as pessoas que, pela nacionalidade, se integram no Estado, seja qual for o território em que se encontrarem; **a soberania territorial é o poder do Estado de legislar sobre pessoas, coisas ou fatos que se localizam em seu território**” (grifos nossos).

previsto hipoteticamente na norma, quando colhido pelo aplicador do direito e vertido em linguagem própria, transforma-se em fato jurídico e, por meio da regra de imputação, faz nascer a obrigação tributária. (CARVALHO, 2008b)

No Direito Tributário Internacional, os fatos da vida ou eventos do mundo fenomênico escolhidos pelo Estado nacional devem estar, de alguma forma, ligados ao âmbito de incidência e de eficácia do ordenamento jurídico, sob pena de a norma estabelecida ser ineficaz⁵.

São os denominados elementos de conexão, que podem ser subjetivos, quando se referem a pessoas, ou objetivos, quando se referem a coisas ou fatos, tais como “fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar da celebração de um contrato.” (XAVIER, 2010, p. 187-188)

Com relação ao imposto sobre a renda e o capital, “[...] existe hoje um consenso quanto à igual legitimidade dos dois critérios de conexão com o território que justificam a tributação por um dado Estado – a residência e a fonte do rendimento [...]”⁶. (XAVIER, 2010, p. 191)

Por vezes, determinados fatos da vida têm, ao mesmo tempo, conexão com dois ou mais ordenamentos jurídicos, ou seja, um mesmo evento do mundo fenomênico pode estar localizado no âmbito de incidência e de eficácia das normas de mais de um Estado nacional. Por exemplo, um Estado nacional estabelece, de forma legítima, como elemento de conexão, a residência para tributar a renda, exigindo, assim, imposto sobre a renda de seus residentes, tanto de fontes internas, como externas. Por sua vez, o estado no qual se localiza uma dessas fontes de renda, também legitimamente, estabelece como critério de conexão a fonte do rendimento,

⁵ Neste sentido: “[...] o Direito Internacional Público reconhece automaticamente aos Estados o poder de tributar até aos limites onde ela se estende, mas recusa-lhe tal poder na medida em que esses limites forem ultrapassados, de tal modo que, se um Estado tributar estrangeiros em função de situações que não tenham qualquer conexão com o seu território, estará violando o Direito Internacional, com todas as consequências ir daí advêm, desde a invalidade da lei à responsabilidade Internacional”. (XAVIER, 2010, p. 10)

⁶ Embora estes sejam os critérios de conexão mais utilizados pelos estados nacionais para estabelecer impostos sobre a renda e o capital, alguns poucos estados, a exemplo dos Estados Unidos e das Filipinas, tributam, como base na soberania pessoal, seus nacionais residentes no estrangeiro. (XAVIER, 2010, p. 15)

ou seja, o local no qual é produzido. Tem-se, assim, a dupla tributação⁷ do rendimento, sendo a mesma renda base imponible para o tributo imposto pelo estado da residência, assim como pelo estado da fonte⁸.

Contudo, apesar de a dupla tributação constituir objeto de estudo do Direito Tributário Internacional⁹, ela não será objeto de análise desta dissertação. A questão a ser aqui abordada se refere aos limites internos impostos ao poder de tributar do Estado brasileiro.

Conforme já observado, não existem, em regra, limites heterônomos ao poder de tributar dos estados nacionais. Por sua vez, os limites autônomos podem ser unilaterais, ou seja, estabelecidos pelo legislador interno de cada estado nacional, ou bilaterais, constituídos por normas de direito convencional (tratados). (XAVIER, 2010, p. 12)

O problema da dupla tributação internacional é tratado dentro dos limites autônomos bilaterais, decorrentes de norma convencional, mais precisamente, pelos tratados para evitar a dupla tributação. Os estados nacionais também podem, internamente, criar mecanismos unilaterais para evitar ou minorar a dupla tributação internacional, tais como a concessão de isenções, créditos ou deduções (PICONEZ, 2015, p. 414), mas, tampouco, isto será objeto de análise.

Esta dissertação versa sobre limites autônomos unilaterais estabelecidas pelo legislador interno, mas não sobre limites autônomos bilaterais, decorrentes de norma convencional. Muito embora a legislação objeto deste trabalho contenha elementos de estraneidade¹⁰, por tocar situação internacional, este estudo não se ocupará de eventual dupla exigência internacional sobre o mesmo rendimento, não versando,

⁷ Neste sentido: “[...] como vários ordenamentos tributários se consideram com vocação para se aplicar uma mesma situação da vida internacional, por esta se encontrar ‘plurilocalizada’ no espaço, em função dos diversos elementos de conexão adotados por cada um dos ordenamentos, ocorre uma dupla ou plúrima tributação”. (XAVIER, 2010, p. 4)

⁸ Segundo Alberto Xavier (2010, p. 189-190), “[Nos impostos sobre rendas e capital], a dupla tributação internacional resulta essencialmente da diversidade dos elementos de conexão adotados pelas normas tributárias de conflitos [...], quanto à qual se trava hoje ainda um conflito entre dois grandes princípios que se arrogam validade geral em matéria tributária da renda e da fortuna: o princípio da fonte [...] e o princípio da residência [...]”.

⁹ Neste sentido: “O Direito Tributário Internacional tem por objeto situações internacionais (*cross-border situations*), ou seja, situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar” (XAVIER, 2010, p. 3).

¹⁰ Segundo Heleno Tôrres (2001, p. 95), os elementos de estraneidade “são aqueles que possuem conexão de natureza real (situação ou localização do bem ou da fonte de renda) ou pessoal (residência, domicílio ou nacionalidade dos sujeitos) com mais de um território ou ordenamento jurídico”.

pois, sobre questões atinentes a eventual antinomia aparente entre a norma interna e a norma internacional de cunho convencional.

Dito isto, os estados nacionais, tendo por base sua soberania pessoal e territorial, podem adotar: (a) um sistema de tributação de rendimentos de bases territoriais, tributando tanto seus nacionais, residentes e não residentes, apenas sobre a renda auferida de fontes localizadas dentro do território nacional; ou (b) um sistema de tributação de rendimentos de bases universais, tributando seus nacionais e residentes em sua renda universal, *i.e.*, derivada de fontes internas e externas referente ao seu território, e, com relação aos não residentes, tributar apenas a renda auferida de fontes localizadas no território nacional.

A doutrina se refere a tais sistemas, utilizando, respectivamente, as expressões “princípio da territorialidade” e “princípio da universalidade” ou, quanto a este último, o termo em inglês *world-wide-income*. Assim, em um sistema calcado no “princípio da territorialidade”, a renda adquirida no exterior não seria tributada pelo imposto de renda no país de domicílio do contribuinte. Por outro lado, levando em consideração o “princípio da universalidade”, toda a renda, seja proveniente de fonte interna ou externa, deveria ser levada à tributação no país em que o contribuinte fosse domiciliado. (XAVIER, 2010)

Dentro de um sistema de tributação de rendimentos de bases universais, além da possibilidade de se tributar a renda obtida no exterior, um estado nacional pode, salvo a existência de limites internos, adotar um regime no qual tribute nacionais e residentes no país pelo lucro obtido no exterior, por empresas da qual o nacional ou o residente faça parte, antes mesmo da efetiva distribuição de dividendos.

Tal regime de tributação teve origem no Estados Unidos, com a tributação das *foreign personal holding companies* em 1934 e das companhias *holdings* estrangeiras, em 1937. No entanto, veio a ganhar proeminência quando, em 1962, na administração de John F. Kennedy, tais disposições foram incorporadas à denominada *Subpart F* do Código Tributário Estadunidense (*Internal Revenue Service – IRS*). (MACIEL, 2007, p. 18). A partir de então, a adoção de tal regime de tributação foi efetuada por países europeus, sendo destacadas as provisões alemãs de 1972, influenciadas pela legislação estadunidense, de 1962 (XAVIER, 2010, p. 284), bem como,

posteriormente, por diversos outros países¹¹.

Os países passaram a adotar tal sistemática de tributação, com o objetivo de combater a elisão fiscal de pessoas físicas ou jurídicas que, para não levar à tributação ou reduzir a carga tributária incidente sobre rendimentos nos países em que eram domiciliadas, constituíam sociedades em países de tributação favorecida, com o único fim de diferir a incidência tributária para um momento posterior ou mesmo evitá-la.

Segundo Alberto Xavier (2010, p. 284), por meio do planejamento tributário, os contribuintes promoviam elisão fiscal objetiva através da “acumulação de rendimentos”.

A sociedade, localizada em países de tributação favorecida, oferecia o lucro a uma tributação menor e distribuía aos sócios [ou não distribuía] os dividendos somente em momento oportuno, quando, por exemplo, o sócio pessoa jurídica apresentasse prejuízo fiscal a ser compensado com o imposto a recolher em seu país de domicílio.

Segundo Edvaldo Brito (2016, p. 179), o planejamento tributário ocorre quando o contribuinte opta, “entre várias alternativas de procedimento econômico, aquela que melhor aproveita como a menos onerosa em termos de incidência da norma tributária, de modo a fugir do tipo cerrado.”

Para o autor, a elisão seria evasão fiscal lícita, que difere da evasão fiscal ilícita. A elisão seria obtida através do planejamento tributário, ou seja, diante de múltiplas alternativas lícitas para a realização do negócio jurídico pretendido, o contribuinte escolheria aquela que não se enquadra no tipo cerrado da hipótese de incidência tributária (BRITO, 2016, p. 171), de modo a realizar a sua atividade com redução total ou parcial de encargos tributários.

A elisão fiscal constitui, portanto, conduta lícita. O contribuinte, por meio do planejamento tributário, busca, dentre várias alternativas lícitas para um negócio

¹¹ Segundo Taísa Maciel (2007, p. 19), diversos países incluíram em suas legislações tributárias regras deste tipo, “[...] tais como Canadá, Austrália, Nova Zelândia, Japão, França, Alemanha, Dinamarca, Hungria, Reino Unido, Itália, Espanha, Portugal, Suécia, Noruega, Finlândia, Estônia, Lituânia, Indonésia, África do Sul, Israel e, dentre os latino-americanos, Argentina, Venezuela, México e Brasil. Na obra, a autora também faz análise de alguns desses regimes de tributação adotados nos países citados.

jurídico, aquela que gere menor ônus tributário por não se enquadrar no tipo cerrado¹² descrito na regra jurídica. De forma simplificada, a elisão fiscal ocorre antes da ocorrência do fato gerador do tributo, pois o planejamento tributário evita a sua configuração. Já a evasão fiscal ilícita, tal qual a sonegação, ocorre após a ocorrência do fato gerador, o qual pode ser ocultado pelo contribuinte por meio de declarações falsas ou dissimulação por negócio jurídico simulado.

Na esfera internacional, a elisão fiscal decorre do planejamento tributário do contribuinte que, dentro do direito de liberdade de organizar seus negócios jurídicos de forma racional e produtiva, evita a aplicação de um determinado ordenamento jurídico nacional desfavorável a seus interesses, para fazer como que seja aplicado outro mais favorável à redução da tributação. (XAVIER, 2010, p. 235)

Segundo Alberto Xavier (2010, p. 235), a elisão fiscal internacional se baseia em dois pressupostos: (a) existência de dois ou mais ordenamentos jurídicos que incidam sobre determinado fato, ocasionando uma maior ou menor tributação e; (b) a possibilidade de, através do planejamento tributário, o contribuinte orientar suas ações e negócios de modo a atrair a incidência do ordenamento jurídico que lhe cause um menor ônus tributário.

Assim, diante da possibilidade da incidência de ordenamentos jurídicos diversos, uns mais favoráveis que outros, o contribuinte realiza um planejamento tributário de suas atividades internacionais, de modo a evitar que determinada norma menos favorável lhe alcance. (BRITO, 2016, p. 193)

¹² Este trabalho não desconhece a existência da discussão sobre a impossibilidade de uma tipicidade fechada, visto que, conforme nos aponta Mizabel Derzi (2007), o tipo é metodologicamente aberto, o que implicaria a inexistência de uma tipicidade cerrada. O legislador, na construção da norma tributária, pode se valer, além do tipo, de conceitos determinados ou indeterminados, bem como cláusulas gerais. (TORRES, 2004) Na verdade, a doutrina, ao se utilizar a expressão “tipicidade cerrada”, incorre em um simples equívoco terminológico, pois o “tipo cerrado” nada mais é do que um conceito determinado e não um “tipo” propriamente dito. Sendo assim, na falta de outra terminologia, esta dissertação utiliza a expressão “tipicidade cerrada” para significar que a lei que institui tributos, tendo em vista os princípios da legalidade e a tipicidade, deve se valer de conceitos determinados ou, ao menos, determináveis. Deste modo, ficariam proibidos o uso de conceitos indeterminados e cláusulas gerais, sendo o tipo uma abstração da realidade a ser utilizado na norma de imposição tributária. Ademais, a tipicidade cerrada também serve para denominar aqui a necessidade de subsunção do fato ao conceito determinado ou determinável contido na norma, bem como à tipicidade do fato ao tipo. Para maior profundidade sobre a discussão, vide: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007; DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Coimbra: Almedina, 2007; TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 235, p. 192-232, jan./mar. 2004.

Alberto Xavier (2010, p. 239) enumera uma série de instrumentos de elisão fiscal internacional, classificando-os em razão de seus pressupostos. Assim, existiriam instrumentos de elisão fiscal internacional, cujo pressuposto é um ordenamento jurídico mais favorável, como paraísos fiscais. Também podem existir instrumentos de elisão fiscal internacional, cujo pressuposto é a opção do contribuinte em escolher determinado ordenamento nacional para a prática de atos jurídicos, que fixem o elemento de conexão com certo território para evitar a tributação no estado de origem, como nos casos de preços de transferência, constituição de sociedades-base, constituição de empresas no exterior etc.

O fato é que a utilização de instrumentos com o intuito de evitar ou minorar a tributação em operações internacionais fez com que os países passassem a adotar regras contra a elisão fiscal, por intermédio de uma cláusula geral ou por meio de regras específicas.

Dentre as regras específicas de combate à elisão fiscal, podem ser destacadas as regras de preços de transferência, de valoração aduaneira, de subcapitalização e, no caso desta dissertação, um regime de tributação sobre lucros de empresas controladas e coligadas no exterior. (MACIEL, 2007, p. 4)

A questão ganhou ainda mais relevância no âmbito internacional após a crise financeira de 2008, gerada por operações com títulos podres do mercado imobiliário estadunidense, que se alastrou por todo o mundo, em razão da livre circulação de capitais facilitada pela tecnologia e pela ausência de controles sobre operações financeiras. Os países do G20 colocaram, dentre suas prioridades políticas, tributárias que permitissem combater a evasão e elisão fiscal.

Em 2012, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) lançou o *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project*, expressão que, em tradução livre, significa “erosão da base [tributável] e transferência de lucros”.

Tal expressão é utilizada para descrever planejamentos tributários agressivos e abusivos de multinacionais, as quais exploram brechas ou erros na legislação tributária para transferir rendimentos para jurisdições de baixa ou nenhuma tributação.

Com o projeto *BEPS*, a OCDE, organização internacional que congrega países com alto grau de desenvolvimento (da qual o Brasil não faz parte), realizou um estudo que culminou, em 12 de fevereiro de 2013, com a publicação de um plano contendo

15 ações a serem adotadas pelos países-membros, com o objetivo de evitar a erosão das bases tributáveis e transferências de lucros¹³.

A questão ganha maior relevância diante da economia digital, cuja prestação de serviços e ganhos financeiros ultrapassam os limites territoriais dos estados nacionais, podendo as empresas digitais escolherem os países com tributação favorecida como local para seus estabelecimentos físicos¹⁴.

A nomenclatura do regime em discussão (tributação de lucros obtidos por meio de controladas e coligadas no exterior) não é unívoca na doutrina. Alguns autores, como Piconez (2015) e Takata (2015), o denominam regras *CFC* (*CFC rules* ou *Subpart F rules*) em alusão à legislação estadunidense, instituída pela reforma do *IRS* em 1962, que teve como objetivo, dentre outros, combater a elisão fiscal promovida por meio de *controlled foreign corporations* (*CFC*), empresas controladas estrangeiras, daí advindo a nomenclatura mencionada¹⁵. Outros utilizam o termo transparência fiscal internacional (TFI), a exemplo de Rosembuj (1998) e Xavier (2010) ou sistema tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras (TLCE) (MACIEL, 2007)¹⁶.

¹³ Tais disposições não possuem carga normativa geral. A adoção das ações divulgadas é obrigatória apenas para seus países-membros, que devem adequar sua legislação interna às recomendações efetuadas no relatório denominado *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Para saber mais sobre o projeto *BEPS*, vide: OECD. **Background Brief: inclusive Framework on BEPS**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/backgroundg-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>. Acesso em: 15 out. 2019.

¹⁴ Sobre o tema: “Na verdade, pode-se mesmo afirmar que a territorialidade continua sendo fator determinante apenas tendo se deslocado do local onde estabelecido o contribuinte para o local onde estabelecida a grande massa de usuários dos serviços usufruídos. Visa-se, com isso, minimizar os efeitos da livre escolha feita pelas empresas contribuintes por seu local de estabelecimento, uma vez que têm optado por locais com tributação zero ou ínfima e que nada têm a ver com o local onde os seus produtos são consumidos. A título de exemplo, cite-se a escolha pela Irlanda, já intitulada o Vale do Silício europeu, pela elevada atratividade de sua baixa carga tributária” (DUARTE, 2020).

¹⁵ Conforme assevera Alberto Xavier (2010, p. 185): “As disposições (designadas *Subpart F* do *Internal Revenue Code*) visaram, na verdade, a combater a forma de elisão fiscal decorrente da utilização de dois tipos de sociedades: as *foreign personal holding companies*, ou seja, sociedades constituídas no exterior cuja renda seja integrada, ao menos em 90%, por ‘renda passiva’ – juros, aluguéis, *royalties* – e em que mais de 50% das ações sejam possuídas, direta ou indiretamente, por cinco pessoas físicas sujeitas ao imposto de renda norte-americano; e as *controlled foreign corporations* (*CFC*), sociedades cujas receitas sejam constituídas por lucros de comercialização ou de serviços e em que mais de 50% das ações pertençam a cidadãos norte-americanos, possuindo um pelo menos 10% do direito a voto”. Segundo o autor, destas disposições é que advém as denominações de regras *Subpart F* ou *CFC*.

¹⁶ Com relação à utilização de tal nomenclatura, em contraponto à de *CFC rules* e da **transparência fiscal internacional**: “A primeira dificuldade coloca-se em relação à própria terminologia. Os espanhóis optaram pela utilização do termo *transparencia fiscal internacional*. Alguns autores brasileiros também já estão utilizando a mesma expressão. O problema da utilização da expressão **transparência fiscal**

Fato é que, independentemente da nomenclatura, tal regime é instituído por um Estado nacional, com objetivo de coibir abusos no planejamento tributário realizado, tanto por pessoas físicas como jurídicas. As regras são instituídas para evitar o denominado diferimento, que consiste na postergação ou mesmo não recolhimento do tributo no país de domicílio do contribuinte¹⁷:

Apesar de criticadas, tais regras não parecem ultrapassar a soberania do estado nacional que a institui, tampouco ferem a do estado no qual se localiza a empresa estrangeira. Muito embora tais normas contenham elementos de estraneidade, o que gera, na visão de Túlio Rosembuj e Alberto Xavier, “[...] um sistema de ‘universalidade ampliada’ de *tributação extraterritorial* ou *ultraterritorial de ultraterritorialidade ofensiva*” (XAVIER, 2010, p. 373), o estado nacional que as instituem exerce soberania sobre as pessoas físicas e jurídicas domiciliadas em seu território.

Túlio Rosembuj (1998, p. 59) critica a instituição de tais regras, apontando que um regime que incorpora renda extraterritorial já tributada no país da fonte, atentaria contra princípios comumente aceitos de Direito Tributário Internacional e o modelo de

internacional (TFI), em português, como sinônimo de *CFC legislation rules* decorre do fato de que o termo **transparência fiscal**, tanto no âmbito interno como no internacional, detém, dentre nós, sentido muito mais abrangente, e de princípio constitucional implícito segundo o qual a atividade financeira deve desenvolver-se de acordo com os ditames da clareza, abertura e simplicidade. É direcionado tanto ao Estado como à Sociedade, aos organismos financeiros supranacionais e às entidades não-governamentais. É princípio formal que serve como balizador na elaboração e na gestão responsável do orçamento, e orienta a positivação de normas jurídica, como as de responsabilidade fiscal, abertura do sigilo bancário, combate à corrupção e também as normas antielisivas. Assim a transparência fiscal apresenta, para nós, uma dupla conotação: é princípio de direito tributário e é técnica, que consiste numa forma de tributar certas pessoas pela qual o lucro da entidade considerada transparente é tributado na pessoa do sócio/participante. Embora não seja nenhuma heresia científica a utilização de um outro termo para o fenômeno, para evitar confusões ente o princípio da transparência fiscal (fim) e um de seus instrumentos (meio), qual seja, o de normas de **tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras**, optou-se pela utilização deste termo.” (MACIEL, 2007, p. 5 a 6)

¹⁷ Para Piconez (2015, p. 396), “[...] as Regras CFC, que consistem em regras antiabusivas domésticas e específicas, criadas com a finalidade de se prevenir a perda de arrecadação nos países dos investidores nas CFC, por meio da utilização indevida de estruturas com o único propósito de se evitar, diminuir ou retardar a tributação pelo imposto sobre a renda. O principal mecanismo de abuso que é alvo das Regras CFC é o chamado *diferimento*. O diferimento consiste na postergação do recolhimento de rendas e proventos de qualquer natureza reconhecidos por um contribuinte. Em princípio, o lucro auferido no exterior por pessoa jurídica estrangeira não é sujeito a imposto no Brasil, ainda que tal empresa seja incorporada por um brasileiro. Assim, constituindo-se uma pessoa jurídica no exterior, e na ausência de regras específicas, pode-se 'represar' os lucros no exterior, diferindo a tributação pelo imposto de renda no Brasil até posterior repatriação, na forma de distribuição de lucros. Levando-se em consideração o efeito caixa, a postergação do pagamento do tributo que seria devido permite que os lucros no exterior sejam tributados a uma alíquota inferior à alíquota aplicada aos lucros no país de origem.”

tratados para evitar a bitributação adotados pela OCDE e Nações Unidas¹⁸¹⁹. Para o autor, as *CFC Rules* ou regras de transparência fiscal internacional implicariam a transformação da sociedade estrangeira em simples órgão da sociedade nacional²⁰, resgatando, assim, a teoria do órgão alemã. Segundo ele, a instituição de tais regras contrariaria, assim, a denominada cláusula antiórgão, prevista na maior parte dos tratados para evitar a bitributação (ROZEMBUJ, 1998, p. 63)²¹.

As críticas do autor são válidas quando confrontadas com os limites autônomos instituídos por norma de natureza convencional, ou seja, os tratados para evitar a bitributação. Mas parece que tais críticas não possuem tanta força quando levada em consideração, de forma exclusiva, a soberania de cada estado nacional.

Conforme antes mencionado, o limite da soberania de um estado nacional é sua população e seu território. A pretensão de tributar os lucros obtidos no exterior, antes mesmo de sua efetiva distribuição, encontra-se no âmbito de eficácia da norma, podendo um estado nacional exigí-la coercitivamente do contribuinte domiciliado em seu território.

Muito embora não constitua objeto desta dissertação, para analisar as críticas à teoria do órgão, realizadas por Túlio Rosembuj, e, por conseguinte, às regras de transparência fiscal internacional adotadas pelos estados nacionais, é válido analisar as regras comumente adotadas nos tratados para evitar a bitributação e sua relação

¹⁸ Os modelos de tratados para evitar a dupla tributação são livremente utilizados pelas partes. Obviamente que quando os países signatários são membros da OCDE, por exemplo, a probabilidade é que utilizem o modelo da dita organização. Todavia, vale ressaltar que para países não membros tais modelos são apenas orientadores, não tendo qualquer efeito cogente.

¹⁹ Transcrição original: "*La aplicación del modelo CFC, con todas sus variantes, no deja de suscitar interrogantes. La justificación de un régimen que incorpora renta extraterritorial en la renta propia de un sujeto por obligación personal, que ya ha sido grabada por la jurisdicción de la fuente, dispara sobre principios comúnmente aceptados e Derecho fiscal internacional o, dicho en otros términos, corroe el paradigma de fiscalidad internacional adoptado en el Modelo OCDE e NU.*" (ROZEMBUJ, 1998, p. 59)

²⁰ Transcrição original: "*La equivalencia de resultados jurídicos consiente, sin riesgo, en establecer que la entidad no residente es órgano de la sociedad matriz. A dependencia organizativa, económica, financiera, anula a autonomía jurídica o lo declara inexistente a fines fiscales, transformándola en rama o sucursal de otra residente del Estado. Si es cierto que la ley fija que son los socios los que obtienen directamente la renta positiva 'formalmente enclaustrada' en la persona jurídica no residente en territorio español, no lo es menos que la dicha entidad antes que filial es calificable como sucursal, al límite como mero establecimiento permanente en el Estado de la fuente de la renta.*" (ROZEMBUJ, 1998, p. 63)

²¹ Transcrição original: "*La transformación de la filial en sucursal por el ordenamiento interno del Estado entra inevitablemente en contradicción con el criterio que la sociedad filial, a propósito de la imposición, constituye una entidad legal independiente (Modelo OCDE, art. 5.7). O sea, la llamada cláusula antiórgano.*" (ROZEMBUJ, 1998, p. 63)

com a denominada cláusula antiórgão.

Esta incursão no assunto tem como objetivo demonstrar que as críticas do autor são pertinentes quando discutidas frente à questão da bitributação internacional, mas parecem perder força se vistas apenas sob o ângulo da soberania dos estados nacionais, ângulo este o adotado neste trabalho.

A teoria do órgão foi elaborada em 1922 na Alemanha e lá se aplica ao *impuesto sobre industrias (Gewerbesteuer)* e ao *impuesto a las ventas sobre el valor agregado (Umsatzsteuer-Mehrwertsteuer)* (ROSEMBUJ, 1975, p. 9). Inicialmente aplicável à ordem jurídica interna, passou também a ser utilizada pela Alemanha em âmbito internacional.

Tal teoria implica em atribuir a uma empresa dominante (*sociedad madre*) a capacidade contributiva de uma empresa dependente (*sociedad órgano*) (ROSEMBUJ, 1975, p. 11)²². Para esta teoria, uma empresa é considerada dependente quando, apesar de sua autonomia jurídica, tiver dependência econômica, financeira ou organizativa em relação à empresa dominante. A dependência financeira ocorre quando a empresa dominante tem pelo menos 50% das ações ou quotas da sociedade considerada dependente. A dependência econômica se dá quando há um procedimento decisório único para o grupo de empresas na decisão de preços, aquisição de matérias-primas, dentre outras. Por fim, a dependência organizativa se revela quando a gestão da sociedade dependente é efetuada pela empresa dominante. (ROSEMBUJ, 1975, p. 9-10)²³

As consequências de se aplicar tal teoria na esfera internacional depende do critério a ser adotado pelo estado nacional no que se refere à localização da renda

²² Neste sentido: “*La capacidad contributiva se localiza en la empresa dominante, titular de una voluntad autónoma concebida como iniciativa económica.*” (ROSEMBUJ, 1975, p. 11)

²³ Transcrição original: “*La relación de subordinación orgánica se verifica entre una empresa dominante y una sociedad dependiente. La primera puede ser constituida tanto por una sociedad de capital o de personas, como por un empresario individual; la segunda, en cambio, debe ser siempre constituida por una persona jurídica. Una sociedad se halla en relación orgánica [...] cuando, malgrado su perfecta autonomía jurídica, está incorporada económica, financiera u organizativamente en una empresa. Existe dependencia financiera cuando una empresa dominante posee no menos del 50% de las acciones o cuotas sociales de la sociedad orgánica. La dependencia económica se presenta cuando media un procedimiento único de formación de la decisión económica por el cual la sociedad órgano debe seguir las directivas de la empresa dominante en todo cuanto se refiere a la adquisición de productos, determinación de precios, elaboración de materias primas, etc. Finalmente se habla de dependencia organizativa cuando el cuadro administrativo y de gestión de la sociedad órgano coincide con el de la empresa dominante o resulta seleccionado de acuerdo a los criterios postulados por esta última.*” (ROSEMBUJ, 1975, p. 9-10)

tributável. Assim, o Estado nacional que utiliza a teoria do órgão pode estabelecer: (a) um critério baseado no local da sede da sociedade dominante; ou (b) um critério baseado no lugar de obtenção da renda. (ROSEMBUJ, 1975, p. 18)

Com relação ao critério do local da sede da sociedade, cita-se como exemplo o ordenamento alemão, que atribui às empresas sediadas na Alemanha a renda obtida por empresas dependentes estrangeiras. Também, em relação ao critério baseado no lugar da obtenção da renda, há caso envolvendo o direito alemão, referente a julgado administrativo daquele país, que pretendeu tributar diretamente a sede da Shell, localizada nos Estados Unidos, pelos rendimentos obtidos pela filial alemã. (ROSEMBUJ, 1975, p.18-19)²⁴

Túlio Rosembuj tece críticas à pretensão do Estado alemão em tributar a renda das empresas dominadas (*sociedad órgano*) por intermédio da empresa dominante (*sociedad madre*) localizada na Alemanha, assim como o faz para as *CFC Rules* ou regras de transparência fiscal internacional. Para o autor, a aplicação da teoria do órgão por um estado nacional que utiliza o critério de localização da sede da empresa

²⁴ “Las consecuencias de la aplicación de la teoría del órgano en el ámbito internacional varían según el criterio de localización del rédito imponible, que haya adoptado el Estado que la actúa. Caben al respecto dos alternativas: a) criterio basado en el lugar donde tiene su sede la sociedad; b) criterio basado en el lugar de producción del rédito. a) En este primer supuesto, la aplicación de la teoría del órgano trae como efecto que los beneficios de las sociedades filiales se imputan al cálculo de los beneficios realizados por la sociedad madre donde ésta posee su propia sede social o dirección comercial. Dichos beneficios resultan gravados en el Estado donde la sociedad madre posee su propia sede social y no lo son en el Estado en cual fueron producidos por la sociedad órgano. Se aplica, en definitiva, a la sociedad filial extranjera el mismo tratamiento fiscal que recibe una sociedad filial de origen nacional respecto a su sociedad matriz. Ejemplo concreto de esta hipótesis se halla en el ordenamiento alemán que atribuye los réditos extranjeros de sociedades dependientes a la sociedad matriz nacional, desde el momento en que la dirección social de la misma vale como dirección de la sociedad dependiente constituida en el exterior [...]. El efecto más notoriedad la situación radica en la posibilidad de que se verifique una transferencia de beneficios desde el Estado donde reside la sociedad filial extranjera y al cual normalmente correspondería el ejercicio del poder de imposición hacia el Estado donde tiene su sede la sociedad madre. La aplicación consecuente de la teoría del órgano por parte de uno Estado que utiliza el criterio de localización del rédito imponible de la sede de la sociedad, significa - cuando no media consentimiento - un cercenamiento del poder de imposición del otro Estado, en cuyo territorio se halla la sociedad órgano. b) En el segundo supuesto, la aplicación de la organ theorie, a través de la utilización del criterio del lugar de producción del rédito, conduce a resultados en cierto modo opuestos a los expresados en precedencia. En este caso se trata de un Estado que aplica la teoría de órgano sobre la sociedad filial, constituida en un territorio, de una sociedad matriz extranjera. En la medida en que la primera conforma un establecimiento de la segunda, debe admitirse la sujeción de ésta a la tasación del rédito producido en el Estado. En una sentencia ya clásica en la materia de la Reichsfinanzhof, la sociedad alemana Shell, filial de la Shell americana, fue considerada como sucursal de una sociedad extranjera, con la consecuencia de que la propia sociedad matriz extranjera debía ser sujeto a imposición por los beneficios obtenidos en Alemania por la sociedad filial constituida en este Estado.” (ROSEMBUJ, 1975, p. 18-19)

para tributar a renda imponible implicaria, “[...] quando sem consentimento, um cerceamento no poder de imposição do outro Estado, em cujo território se localiza a sociedade órgão”²⁵.

Todavia, em que pese a opinião do autor, não parece haver cerceamento no poder de imposição do outro estado nacional. Não há nada que impeça, com base na soberania pessoal ou territorial, que o estado no qual se localiza a sociedade dominada estrangeira (*sociedad órgano*) tribute a renda ali a ser produzida, ainda que ela seja novamente tributada no estado em que se localiza a sociedade dominante (*sociedad madre*). Como mencionado, as críticas são pertinentes aos limites estabelecidos pelos tratados internacionais para evitar a bitributação (limites autônomos de natureza convencional), os quais não são objeto desta dissertação.

Tanto é assim que foi criada, na seara dos tratados internacionais, a denominada cláusula anti-órgão, tal qual mencionada pelo autor. Esta cláusula, inserida na grande maioria dos tratados, tem como objetivo evitar que um estado nacional contratante tribute renda produzida em outro estado nacional contratante com base na teoria do órgão.

A regra geral dos tratados para evitar a dupla tributação dos lucros é a de que o estado de residência da empresa tem competência exclusiva para tributar tais rendimentos. A exceção para esta regra é veiculada pelo denominado princípio do estabelecimento permanente. Por meio deste princípio, cujo conteúdo é expresso no art. 7º do Modelo OCDE²⁶, ocorre a derrogação da regra geral, criando uma competência cumulativa entre o Estado de residência da empresa e o Estado fonte no qual se localiza o que se denomina estabelecimento permanente (XAVIER, 2010, p. 551).

Segundo o art. 5º do Modelo OCDE, um estabelecimento permanente é “[...] a instalação fixa de negócios em que a empresa exerça no todo ou parte de sua

²⁵ No original: “La aplicación consecuente de la teoría del órgano por parte de uno Estado que utiliza el criterio de localización del crédito imponible de la sede de la sociedad, significa - cuando no media consentimiento - un cercenamiento del poder de imposición del otro Estado, en cuyo territorio se halla la sociedad órgano.” (ROZEMBUJ, 1975, p. 18)

²⁶ No texto do Modelo, consta que “[...] ‘os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse Estado a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade no outro Estado na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.’” (OCDE *apud* XAVIER, 2010, p. 552)

atividade” (OCDE *apud* XAVIER, 2010, p. 554). Nos tratados, a definição de estabelecimento permanente é comumente seguida de uma lista com exemplos e exceções²⁷.

Em suma, pode-se concluir que o conceito de estabelecimento permanente é de natureza convencional e ele não se confunde com pessoa jurídica autônoma, constituindo-se de instalações e atividades da própria empresa localizadas ou desenvolvidas em estado diverso do da residência da pessoa jurídica.

Pelo princípio do estabelecimento permanente, o estado fonte não pode tributar a renda da empresa não residente, mesmo que a sua legislação interna permita a tributação de atos isolados, tais como a celebração de um contrato, o fornecimento de mercadorias, dentre outros. No caso, a tributação é de competência exclusiva do estado de residência. A exceção a esta regra é se for configurado um estabelecimento permanente no estado fonte. Neste caso, a competência será concorrente: o estado fonte poderá tributar os lucros auferidos no território, mas tão somente naquela parcela em que for atribuída ao estabelecimento permanente; e o estado de residência poderá tributar também os rendimentos adquiridos pela empresa no exterior. (XAVIER, 2010, p. 552)

Tome-se como exemplo hipotético uma pessoa jurídica residente no estado X, o qual celebrou tratado com o estado Y, utilizando o modelo da OCDE. Caso a empresa celebre negócios ou venda mercadorias no estado Y, a tributação do lucro advindo desta atividade somente poderá ser tributada pelo estado de residência X, ainda que o estado Y possua legislação interna para tributar tais atos individuais.

Por outro lado, se a pessoa jurídica atua no estado Y através de um estabelecimento permanente²⁸, o estado Y poderá tributá-la, mas tão somente em relação à parte dos lucros que possa ser atribuída ao estabelecimento permanente. Por outro lado, o estado X também poderá tributar a pessoa jurídica pelo lucro obtido no estado Y, pois neste último restou configurado um estabelecimento permanente.

²⁷ Neste sentido: Nas convenções, à definição geral de estabelecimento permanente seguem-se listas de exemplos e exceções. Os exemplos abrangem um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais e um estaleiro de construção ou de montagem cuja duração exceda doze meses. (XAVIER, 2010, p. 554)

²⁸ Como não constitui objeto desta dissertação, para o estudo de regras para evitar a dupla tributação sobre configuração de estabelecimento permanente vide Xavier (2010, p. 555-556).

Efetuada esta incursão nas regras de tributação dos lucros das empresas nos tratados para evitar a dupla tributação, chega-se à determinada cláusula antiórgão. Como exemplo, tome-se a o § 7º do art. 5º do Modelo OCDE para evitar a dupla tributação:

[...] 'o fato de uma sociedade que reside num dos Estados contratantes controlar ou ser controlada por uma sociedade que reside num dos Estados contratantes ou que aí exerce sua atividade não é só por si bastante para fazer qualquer destas sociedades estabelecimento permanente'. (OCDE *apud* XAVIER, 2010, p. 557)

Por meio da cláusula citada, os estados nacionais, de mútuo acordo, para evitar a dupla tributação de lucros das empresas, criam a regra de que a existência de empresas controladas ou coligadas não é suficiente para que o estado de residência e o estado da fonte considerem-nas como estabelecimento permanente.

Deste modo, o estado de residência, em regra, não pode considerar a empresa controlada ou coligada no exterior como estabelecimento permanente para tributar os lucros por elas obtidos, como se fossem aqueles obtidos pela empresa controladora ou coligada residente, como assim o fez o Estado alemão no caso citado por Túlio Rosembuj (1975), ao considerar como renda da empresa controladora aquela de empresas dependentes no exterior.

Do mesmo modo, o Estado fonte não pode considerar a empresa controladora ou coligada, localizada no Estado de residência, como estabelecimento permanente, para querer sujeitar à tributação os lucros obtidos pela *sociedad madre*, como foi, também, o caso citado por Túlio Rosembuj (1975), referente à filial da Shell localizada na Alemanha e sua sede localizada nos Estados Unidos.

Fato é que não havendo um tratado para regular tais situações, contendo uma cláusula que proíba o uso da teoria do órgão pelos estados nacionais, estes podem utilizá-la. Como já mencionado, não existem limites heterônomos de direito internacional ao poder de tributar de um estado nacional. O único limite de tal poder é o limite de sua própria soberania.

No caso da decisão dos órgãos administrativos alemães em atribuir o lucro das empresas dependentes localizadas no exterior às empresas residentes na Alemanha pela teoria do órgão, salvo a existência de limites autônomos unilaterais, previstos no direito nacional, ou autônomos bilaterais, previstos nos tratados internacionais para

evitar a bitributação, não há impedimento que o estado alemão assim o faça. A norma é aplicável à empresa localizada no território alemão, sendo cogente e, portanto, eficaz.

Com relação à decisão do caso Shell, a pretensão do Estado alemão em tributar a própria sede da empresa localizada nos Estados Unidos carece de poder de executoriedade, ultrapassando o limite do exercício de sua própria soberania. Embora o estado alemão seja soberano, o exercício de sua soberania não pode ir além de seu território e dos nacionais, sob pena de criar uma norma jurídica ineficaz. Ocorre, assim, o que Alberto Xavier (2010, p. 12) denomina em “[...] fragilidade ou artificialismo do elemento de conexão escolhido pela lei interna”²⁹. Neste caso, é ultrapassado o próprio limite da soberania³⁰.

Deste modo, assim como a teoria do órgão, salvo a existência de limites autônomos unilaterais (direito interno) ou limites autônomos bilaterais (tratados), nada impede que os estados nacionais adotem *CFC rules* ou regras de transparência fiscal internacional, aplicáveis aos seus nacionais e residentes em seu território para combater a elisão fiscal. A norma será plenamente válida, pois exarada por uma ordem jurídica reconhecida e eficaz, tendo em vista que o estado pode exigir coativamente a prestação dos seus nacionais e residentes domiciliados em seu território.

Segundo Matheus Piconez (2015, p. 398), apesar das diferenças entre as *CFC rules* ou regras de transparência fiscal internacional adotadas no mundo, os países utilizam duas formas para alcançar o lucro obtido no exterior: (a) pela desconsideração

²⁹ Xavier (2010, p. 12) também faz remissão a caso ocorrido na Alemanha para exemplificar casos em que a “fragilidade ou artificialismo do elemento de conexão envolvido” leva à violação da soberania: “Não sofre dúvida que os Estados têm o poder de tributar as pessoas jurídicas neles domiciliadas, pelos lucros por elas realizados, ainda que fora do território nacional, ou seja, numa base ilimitada. Uma sociedade alemã era titular de 99% das ações de uma sociedade incorporada sob as leis do Japão e domiciliada no Japão. O Fisco alemão pretendeu tributar o lucro da subsidiária japonesa, também numa base ilimitada, invocando a chamada *teoria do órgão*, que, na prática, consiste em tratar como pessoa jurídica domiciliada na Alemanha uma pessoa jurídica domiciliada no exterior com o fundamento de que o *controle* é exercido na Alemanha”.

³⁰ Pela teoria monistas, a soberania decorre de norma consuetudinária internacional, segundo a qual “[...] se for estabelecida em alguma parte, de qualquer maneira, um poder que possa assegurar a obediência permanente à sua ordem coercitiva entre os indivíduos cuja conduta essa ordem regulamenta, então a comunidade constituída por essa ordem coercitiva é um Estado no sentido do Direito internacional.” (KELSEN, 2001, p. 282) Sobre o tema vide nota de rodapé n. 11.

da pessoa jurídica³¹ controlada ou coligada estrangeira, considerando-as, assim, transparentes, como se a empresa controladora ou coligada residente tivesse auferido lucro diretamente no exterior; ou (b) pela instituição de regra de distribuição ficta de lucros³², por meio da qual a legislação considera como distribuídos aos residentes os dividendos obtidos no exterior, mesmo sem qualquer ato formal de distribuição de lucros da empresa controlada ou coligada estrangeira.

Por sua vez, os métodos da desconsideração da pessoa jurídica ou da distribuição ficta de lucros podem ser aplicados: (a) pelo método da entidade³³, a toda e qualquer renda da empresa controlada ou coligada estrangeira; ou (b) pelo método transacional³⁴, a rendas específicas, consideradas como “contaminadas”, normalmente rendas passivas (aluguéis, *royalties* etc.), não vinculadas à atividade produtiva da empresa controladora ou coligada residente. (PICONEZ, 2015, p. 398)

Por fim, os métodos mencionados podem ser combinados com duas abordagens, no que se refere à localização da empresa controlada ou coligada estrangeira. Deste modo, podem ser tributadas pelas *CFC rules* ou regras de transparência fiscal: (a) pela abordagem global³⁵, as empresas controladoras ou coligadas que constituam empresas em qualquer país, seja de tributação normal ou favorecida; ou (b) pela abordagem jurisdicional³⁶, somente aquelas que constituam empresas em países com tributação favorecida. (PICONEZ, 2015, p. 398)

As regras de transparência fiscal internacional ou *CFC rules* variam de país para país, podendo haver diversas combinações entre os métodos mencionados (PICONEZ, 2015, p. 398). Mas, comumente, em direito comparado, tais regras têm como objetivo o combate ao planejamento fiscal agressivo e a elisão fiscal internacional. Neste sentido:

Através dessas normas [*CFC Rules* ou regras de transparência fiscal internacional], em situações específicas e mediante alguns ‘testes’, se busca neutralizar aquelas atuações de seus residentes (pessoas físicas ou jurídicas) que desviam ou acumulam renda (geralmente passiva, ou seja, não-empresarial) em entidades não-residentes (geralmente pessoas jurídicas) situadas em outro Estado, que a submete a tratamento fiscal privilegiado,

³¹ No inglês: *look through approach*.

³² No inglês: *deemed profit distribution approach*.

³³ No inglês: *entity approach*

³⁴ No inglês: *transactional approach*

³⁵ No inglês: *global approach*

³⁶ No inglês: *jurisdictional approach*

submetendo à tributação a totalidade da renda, tal como se o residente a tivesse auferido diretamente (*disregard of legal entity approach*), ou, dependendo da legislação, como se houvesse ocorrido, para fins tributários, a distribuição de dividendos (*fictive dividend approach*)." (MACIEL, 2007, p. 159-160)

Do exposto, pode-se concluir que todo regime de transparência fiscal internacional está inserto dentro de um sistema de tributação de rendimentos de bases universais. Contudo, isso não significa que todo país que adota o princípio da universalidade para tributar a renda de seus nacionais e residentes utilize regras de transparência fiscal internacional ou *CFC Rules*.

Outro ponto é que não há limites heterônomos de direito internacional para que um estado nacional adote regras de transparência fiscal internacional ou *CFC Rules*, senão a sua própria soberania. Por fim, comumente, a adoção de regras deste tipo tem como fim o combate ao planejamento tributário agressivo e a elisão fiscal.

O objeto deste trabalho são os limites autônomos unilaterais brasileiros frente a regras de transparência fiscal internacional impostas às empresas domiciliadas no Brasil. Vale dizer, a pergunta a ser respondida é se o Brasil pode, e em que medida, implantar um regime de transparência fiscal internacional ou *CFC rules* frente às normas constantes em seu ordenamento jurídico interno.

Vistos, portanto, os sistemas de tributação de rendimento que um estado nacional pode adotar e a possibilidade de os países instituírem regras de transparência fiscal internacional - ou *CFC Rules* - para combater o planejamento tributário agressivo e a elisão fiscal, e limitado o objeto deste trabalho às normas de direito interno, passa-se a analisar o histórico da tributação de renda no Brasil, que culminou com a edição da atual Lei nº 12.973, de 2014.

2.2 HISTÓRICO DOS SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL

No mundo, o que se verifica é que países importadores de capital adotam um sistema de tributação de renda de bases territoriais, ou seja, tributam somente a renda ou proventos auferidos dentro de seu território. Por outro lado, nos casos de países exportadores de capital, há forte interesse em tributar recursos auferidos no exterior, pelo nacional ou domiciliado no país, levando, pois, a uma maior utilização de sistemas de tributação de renda de bases universais. (XAVIER, 2010, p. 190)

Taísa Maciel (2007, p. 18) aponta que, no século XXI, devido ao enorme estreitamento das relações comerciais internacionais e à facilidade de circulação de capitais, a maior parte dos países tributam seus residentes em bases universais. Com isso seria garantido o princípio da neutralidade de exportações, de modo que a carga tributária não fosse elemento predominante para a decisão de se investir em determinado país: os residentes seriam tributados pela sua renda global e os não-residentes na fonte pela renda produzida no país.

Segundo Alberto Xavier (2010, p. 365), o sistema de tributação da renda de bases territoriais para pessoas físicas vigorou no Brasil até o Decreto-lei nº 1.168, de 1939³⁷. Deste ponto em diante, o sistema de tributação de renda das pessoas físicas passou a ser o de bases universais, estando previsto no RIR de 1980 e mantido pelo art. 3º, §4º da Lei nº 7.713, de 1988³⁸ e sendo aplicável até os dias de hoje³⁹.

Com relação às pessoas jurídicas, o Brasil introduziu um sistema de tributação de rendimentos de bases universais a partir do Decreto-lei nº 2.387, de 22 de dezembro 1987. (XAVIER, 2010, p. 369). O seu art. 7º preconizava que deveriam ser "[...] computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de **filiais, sucursais, agências ou representações.**"

³⁷ Neste sentido, veja-se o texto do RIR de 1924: "Art. 1º. São tributáveis os rendimentos produzidos no território nacional e derivados das seguintes origens: [...] Art. 15. Os não residentes no país pagarão o imposto sobre o rendimento líquido, que lhes forem apurados dentro do território nacional (art. 31 da Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922) [...]. Art. 59. As sociedades, que tenham sede no estrangeiro [sic], pagarão o imposto sobre o rendimento líquido que lhes fôr apurado dentro do território nacional (art. 31, n 1, da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922).

³⁸ No texto da Lei: "Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. [...] § 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título" (BRASIL, Lei nº 7.713, de 1988).

³⁹ A tentativa de se criar um imposto sobre a renda no Brasil remonta o ano de 1867, "[...] quando o Visconde de Jequitinhonha expôs e defendeu sua implementação, sem, no entanto, lograr êxito [...]" (BRASIL, 2014, p. 25). Outro defensor da instituição do imposto de renda foi o então primeiro Ministro da Fazenda do período republicano, Rui Barbosa, que assim colocou em seu relatório de 1891: "Ora, das várias formas sob que se pôde concretizar a idéia das contribuições directas, a menos imperfeita, a mais eficaz, a mais justa é a do imposto sobre a renda, o unico instrumento financeiro 'capaz de medir a proporção de encargos publicos, que deve recahir sobre os hombros das classes ricas e abastadas.'" (BARBOSA, 1891, p. 214). O imposto sobre a renda finalmente foi instituído pela Lei nº 4.625, de 1922, com um sistema de tributação de bases territoriais para pessoas físicas e jurídicas, muito embora leis anteriores tenham tributado pontualmente alguns rendimentos (BRASIL, 2014, p. 31-32).

O Decreto-lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, foi além, pretendendo também tributar os resultados não só das filiais, sucursais, agências ou representações (entidades sem personalidade jurídica), mas, também, das subsidiárias de empresas brasileiras no exterior. O art. 15 do novo Decreto revogou o art. 7º do anterior e o substituiu pelo art. 8º, de acordo com o qual seriam “[...] computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado, domiciliadas no País, os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de subsidiárias filiais, sucursais, agências ou representações.” (XAVIER, 2010, p. 369)

À época, a nova legislação teve como objetivo adotar um sistema de tributação de renda de bases universais, a exemplo das legislações estadunidense e inglesa. Porém a legislação brasileira foi além das legislações daqueles países, que tributavam apenas os resultados oriundos de atividades diretas da empresa no exterior. No Brasil, se pretendeu atingir, também, os resultados da exploração indireta, quando, por exemplo, não é a própria empresa que desempenha a atividade, mas quando esta é desempenhada por meio de uma filial (entidade sem personalidade jurídica) ou uma subsidiária (entidade com personalidade jurídica diferente daquela empresa domiciliada no Brasil). (XAVIER, 2010, p. 369)

A nova legislação ficou em vigor apenas dois meses, quando foi revogada pelo Decreto-Lei nº 2.429, de 15 de abril de 1988, que, em relação às pessoas jurídicas, retornou a um sistema de tributação de bases territoriais, no qual não estariam sujeitos à tributação no Brasil a renda ou os proventos auferidos no exterior. (XAVIER, 2010, p. 369)

Após um hiato de oito anos, o legislador brasileiro volta-se, novamente, para um sistema de tributação de rendimentos de bases universais para as pessoas jurídicas. A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 deixou de lado o sistema de tributação de rendimentos de bases territoriais para adotar um sistema de bases universais, quando, em seu art. 25, previu que os lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, seriam computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (XAVIER, 2010, p. 371)

Ao comentar o art. 25 da Lei, Xavier (2010, p. 371) relaciona a expressão "rendimentos e ganho de capital" à atividade direta da própria empresa no exterior e

o conceito de “lucros” com a atividade indireta, efetuada por filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior:

Neste dispositivo [art. 25 da Lei 9.249, de 1995], enquanto a expressão ‘rendimentos e ganhos de capital’ se aplica à *atividade direta* no exterior, o conceito ‘lucro’ reporta-se à *atividade indireta* exercida através de filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior. (Instrução Normativa nº 213, de 7 de outubro de 2002, art. 1º, §§ 1º e 2º)

Além disso, passaram a ser tributados tanto os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de uma atividade funcional (execução do objeto social da empresa), como aqueles decorrentes de uma atividade jurídica (*royalties*, dividendos pagos por sociedades não controladas ou coligadas etc.) realizadas no exterior. (XAVIER, 2010, p. 371)

Na exposição de motivos da Lei nº 9.249, de 1995, o então Ministro da Fazenda justifica o retorno a um sistema de tributação de renda de bases universais para as pessoas jurídicas, em razão do combate ao planejamento tributário e à elisão fiscal, realizados pelas empresas, bem como para igualar a tributação da pessoa jurídica à de pessoa física, já sujeita a um sistema de bases universais. Textualmente:

[...] 2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, **reduzindo as vias de planejamento fiscal**, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas [sic] e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a **alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País** e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica. [...] 14. Adota-se, com a tributação da 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 a filiais ou subsidiárias em "paraísos fiscais"**. Interna-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 na forma da legislação em vigor (BRASIL. Congresso Nacional. Exposição de motivos da Lei nº 9.249, de 1995) (grifos nossos).

No entanto, com o argumento de combater o planejamento tributário e a elisão fiscal, a Lei nº 9.249, de 1995, extrapolou os limites de um sistema de tributação de bases universais, pois, além dos rendimentos das filiais e sucursais no exterior (entidades sem personalidade jurídica), determinou que a empresa brasileira levasse à tributação os lucros das empresas controladas e coligadas (entidades com personalidade jurídica própria) antes de sua efetiva distribuição:

Assim sendo, o imposto brasileiro atingiria renda que não é da própria sociedade brasileira, mas renda de titularidade jurídica de sociedades estrangeiras independentes. Trata-se, portanto, de um sistema de “universalidade ampliada” de *tributação extraterritorial* ou *ultraterritorial de ultraterritorialidade ofensiva* [...] (XAVIER, 2010, p. 373)

A Lei nº 9.249, de 1995, além de instituir um sistema de tributação da renda em bases universais, introduziu, assim, um sistema de transparência fiscal internacional (XAVIER, 2010, p. 373) ou de tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras (MACIEL, 2007, p. 5-6) ao pretender tributar o lucro obtido pelas empresas controladas e coligadas estrangeiras, antes de sua efetiva distribuição à empresa controladora ou coligada domiciliada no Brasil.

O art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, entrou em rota de colisão com a redação original do art. 43 do CTN, o qual previa que, para incidência do imposto, o contribuinte deveria ter a disponibilidade econômica (pecúnia) ou jurídica (título representativo) do acréscimo patrimonial promovido pela renda ou proventos de qualquer natureza. No caso do lucro não distribuído, obtido pelas empresas coligadas ou controladas no exterior, a empresa coligada ou controladora brasileira não teria disponibilidade econômica, tão pouco jurídica, mas apenas expectativa de um direito⁴⁰.

Antes mesmo da publicação da legislação citada, a constitucionalidade da tributação de lucros ainda não distribuídos fora analisada pelo STF em 30 de junho de 1995. No **RE 172.058-1 SC**, o STF, em questão prejudicial, se pronunciou sobre a constitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, frente ao art. 43 do CTN. O dispositivo jurídico impugnado determinava a retenção na fonte do imposto de renda pessoa física, devido pelo **sócio cotista, acionista ou titular da empresa individual**, com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base, ou seja, a legislação prescrevia a tributação do lucro auferido no Brasil antes de sua efetiva distribuição aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual.

⁴⁰ Neste sentido, Alberto Xavier (2010, p. 375) argumenta que “[...] não se verificando qualquer ato jurídico da pessoa jurídica estrangeira que determine a transferência dos lucros da sociedade para os seus sócios ou acionistas, estes não terão adquirido o direito de dispor daqueles valores, pelo que não podem os mesmos ser tributados, por não configurarem renda *disponível*, mas *renda potencial*, ou seja, uma mera *expectativa*.”

No julgado, o STF afirmou que a determinação constitucional de que somente lei complementar poderia definir tributos e suas espécies, bem como os respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Carta Magna, constituiria garantia constitucional explícita.

Assim, o art. 35 da Lei nº 7.713 foi analisado frente à redação original do art. 43 do CTN para: (a) dando **interpretação conforme**, julgar **constitucional** a retenção do imposto de renda do sócio cotista, quando o contrato social previr a distribuição automática de lucros e, portanto, a *contrario sensu*, inconstitucional quando assim não o previr; (b) julgar **inconstitucional** a retenção na fonte do imposto de renda para o acionista, uma vez que a simples apuração do lucro pela sociedade anônima não configuraria qualquer das espécies de disponibilidade versada no artigo 43 do CTN, o que ocorreria somente com deliberação em assembleia para distribuição dos lucros aos acionistas, tal como previsto na Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas); (c) julgar **constitucional** a retenção na fonte do titular de empresa individual, já que a sua distribuição dependeria de vontade única.⁴¹ (BRASIL, 1995)

⁴¹ O acórdão foi assim ementado: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES. Alicerçado o extraordinário na alínea b do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no que verificada declaração de inconstitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade precípua do Supremo Tribunal Federal - de guarda maior da Carta Política da República. TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuente, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente a lei complementar cabe "a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" - alínea "a" do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/1988 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/1988 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/1988 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica.

Diante de tal incompatibilidade, foi editada a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN/SRF) nº 38, de 1996, que, com o objetivo de adequar a Lei nº 9.249, de 1995, ao art. 43 do CTN, e ultrapassando o limite meramente regulamentar dos atos infralegais, estabeleceu que os lucros obtidos por filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior seriam tributados no exercício em que fossem disponibilizados. O art. 2º, §1º da instrução normativa considerava como lucros disponibilizados aqueles creditados ou pagos à empresa domiciliada no Brasil. (XAVIER, 2010, p. 388)

Assim, com relação aos lucros obtidos no exterior por empresas domiciliadas no Brasil, a legislação (ainda que por meio de instrução normativa, o que foi totalmente inadequado) manteve um sistema de bases universais, mas adequando-o à norma complementar vigente à época, ao determinar que a tributação somente ocorreria quando o lucro estivesse disponível para a empresa domiciliada no Brasil.

A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, manteve a sistemática da IN/SRF nº 38, de 1996. A nova legislação, nas palavras de Alberto Xavier (2010, p. 389), “[...] visou dar força de lei à regulamentação já constante na Instrução Normativa nº 38/96, que, inovadora e, portanto, ilegalmente, introduziu o conceito de ‘disponibilização’.”

Portanto, a nova legislação, corrigindo a inconstitucionalidade da IN/SRF nº 38, de 1996, trouxe “[...] a idéia de que os lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas sediadas no exterior sujeitavam-se à tributação no País apenas **no momento de sua efetiva distribuição** para a pessoa jurídica brasileira.” (MACIEL, 2007, p. 81)

Em 2001, o Brasil, mantendo um sistema de tributação de renda em bases universais, tenta adotar, mais uma vez, o sistema de **transparência fiscal internacional**. Ao que parece, o legislador, desta vez o complementar, com o intuito

Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização. RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONHECIMENTO - JULGAMENTO DA CAUSA. A observância da jurisprudência sedimentada no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgara a causa aplicando o direito a espécie (verbete nº 456 da Súmula), pressupõe decisão formalizada, a respeito, na instância de origem. Declarada a inconstitucionalidade linear de um certo artigo, uma vez restringida a pecha a uma das normas nele insertas ou a um enfoque determinado, impõe-se a baixa dos autos para que, na origem, seja julgada a lide com apreciação das peculiaridades. Inteligência da ordem constitucional, no que homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, as soluções que, embora práticas, resultem no desprezo a organicidade do Direito (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1995, p. 1530-1532).

de evitar a possibilidade de a norma vir a ser declarada inconstitucional por violar lei complementar federal, edita a LC nº 104, de 10 de janeiro de 2001, a qual introduziu o § 1º e o §2º no art. 43 do CTN.

A nova legislação, assim como a de 1995, teve como objetivo combater o planejamento tributário e a elisão fiscal. No Parecer nº 1.257, de 2000, tendo como Relator o Senador Romero Jucá, em substituição ao parecer da Comissão de Constituição e Justiça, foi colocado que a proposta de lei complementar se originou dos depoimentos do Secretário da Receita Federal perante a Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI), relativa ao sistema financeiro nacional. Segundo o parecer do relator Romero Jucá, naquela oportunidade, ficara extremamente clara para os congressistas “[...] a urgência em se promover o aprimoramento e a atualização das normas gerais de direito tributário como forma de bloquear diversas formas de elisão fiscal largamente praticadas, principalmente, no âmbito das grandes empresas” (BRASIL. Senado Federal. Diário do Senado Federal nº 200, 2000, p. 25048).⁴²

O texto original da proposta de lei complementar previa uma redação que contemplava uma tributação muito mais ampla do que a que efetivamente foi passada e publicada na LC nº 104, de 2001.

⁴² Na íntegra: "A proposição em exame, em complemento a outras que já tramitaram ou ainda tramitam no Congresso Nacional, tem sua origem ligada aos depoimentos do Senhor Secretário da Receita Federal perante a Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) relativa ao sistema financeiro nacional. Naquela oportunidade, ficou extremamente clara para esta Casa e para a Nação a urgência em se promover o aprimoramento e a atualização das normas gerais de direito tributário como forma de bloquear diversas formas de elisão fiscal largamente praticadas, principalmente, no âmbito das grandes empresas. Uma das informações prestadas pelo Senhor Secretário da Receita, por exemplo, dava conta que, de um volume de faturamento agregado anual de mais de novecentos bilhões de reais, relativo às empresas que declaram imposto de renda pelo lucro real (justamente as maiores empresas), somente aquelas correspondentes a cerca de um terço daquele valor declaravam imposto de renda pelo lucro tributável superior a um por cento do faturamento. Todas as demais empresas declaravam prejuízo ou lucro ínfimo, abaixo de um por cento do faturamento. O diagnóstico por ele mesmo oferecido era de que isso se devia às possibilidades de fuga legal ao pagamento do imposto, aliado ao aperfeiçoamento de técnicas advocatícios em matéria fiscal, que, aliás, fizeram nascer as expressões planejamento tributário e indústria de liminares. Sucede que o Código Tributário Nacional, ainda que seja fruto das melhores cabeças de então e represente um inestimável progresso em relação à situação anterior, foi elaborado em um contexto econômico, jurídico e constitucional bastante distinto do que temos hoje. Seria inevitável que alguns de seus dispositivos se tornassem ultrapassados, reclamando atualização não apenas formal para a letra da Constituição vigente, mas também substancial para equiparar-se às condições criadas pela evolução, significativa nas últimas décadas, das práticas e do Direito Comercial, Financeiro e Internacional. Nestes trinta e cinco anos de vida do Código Tributário, houve uma grande mudança na estrutura, nos instrumentos e no funcionamento dos mercados industrial, comercial e, sobretudo, financeiro. O processo de globalização apenas fez acelerar processo, sem falar no advento dos novos meios de comunicação, sobretudo a rede mundial de computadores (internet) (BRASIL. Diário do Senado Federal nº 200, 2000, p.25048).

A proposta original pretendia, além da tributação de rendimentos no exterior, uma tributação mínima baseada no capital das empresas, ainda que inexistente a renda. A Mensagem nº 1.459, de 7 de outubro de 1999, do Presidente da República à Câmara dos Deputados, contendo a Exposição de Motivos nº 820/MF do Ministro da Fazenda, assim apontava:

A nova redação dos arts. 43 e 44, que tratam do imposto sobre a renda, adota como base primária de incidência a renda em seu conceito bruto, assim entendido a receita ou o rendimento, possibilitando, assim, a instituição, por meio de lei ordinária, de um imposto de renda mínimo."⁴³ (BRASIL. Projeto de Lei Complementar, nº 77, de 1999, p. 21)

A Emenda de Plenário nº 8 (supressiva), do Deputado Francisco Garcia, sugeriu a alteração da redação proposta para o art. 43 e parágrafos da Lei nº 5.172, de 1966, tendo sido dada a mesma justificativa para a supressão do art. 44:

A Constituição autoriza a União a instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, não a tributar o que bem entender, desde que resolva nisso colocar o apelido de 'renda ou proventos de qualquer natureza'. O STF, por diversas vezes, já assentou que se o legislador puder chamar de renda o que não é renda, de mercadoria o que não é mercadoria e serviço o que não é serviço, rompido estará o critério constitucional de partilha de receitas. Inclusive para que o Congresso não passe pelo desgaste de aprovar mais uma medida inconstitucional, impõem-se a supressão" (BRASIL. Projeto de Lei Complementar, nº 77, de 1999, p. 33).

A redação atual adveio do Substitutivo ao Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999, apresentado pelo Deputado Antônio Cambraia (BRASIL. Projeto de Lei

⁴³ A redação inicialmente proposta era a seguinte: "Art. 43. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de receita ou de rendimento proveniente, a qualquer título, do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. § 1 Constituem também fato gerador do imposto de que trata o caput, os acréscimos patrimoniais, de qualquer natureza. § 2 O imposto não incidirá sobre os acréscimos patrimoniais de que trata o parágrafo anterior, quando forem decorrentes de receita ou de rendimento sujeitos à tributação nos termos do caput. § 3 A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. § 4 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." (NR) "Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante: I -da receita ou do rendimento, ou da soma de ambos, deduzidos os valores admitidos em lei, observados os limites por ela fixados em função da atividade econômica; e II - do acréscimo patrimonial, de qualquer natureza. § 1 A lei especificará as hipóteses e as condições em que se admitirá seja a base de cálculo do imposto determinada de forma presumida ou arbitrada. § 2 A base de cálculo presumida não poderá ser superior ao valor apurado na forma do caput, determinado em função dos limites ali referidos." (NR) (BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999, p. 5)

Complementar, nº 77, de 1999, p. 107). O substitutivo oferecido pelo Relator, Deputado Antônio Cambraia, designado pela mesa em substituição à Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, assim colocou:

Os dois parágrafos objetivariam assumir o papel de normas antielisão, ou seja, normas genéricas que pretendem evitar que o contribuinte com capacidade econômica de pagar o imposto dele escape, mediante fórmulas engenhosas de fugir à caracterização do fato gerador do imposto. Atendendo à diretriz de evitar alterações desnecessárias ou qualitativamente inferiores ao texto vigente do CTN, é aconselhável recusar a nova redação proposta para os arts. 43 e 44, mantendo-se o texto atual da Lei 5.172/66, acrescentando-se, porém, os parágrafos acima referidos." (BRASIL. Projeto de Lei Complementar, nº 77, de 1999, p. 144-155) (grifos nossos).

E assim foi editada a LC 104, de 2001. Ao que tudo indica, para tentar solucionar os problemas jurídicos ocasionados pelas tentativas anteriores de tributar lucros no exterior antes de sua efetiva distribuição à empresa controladora ou coligada domiciliada no Brasil, o legislador complementar alterou o CTN.

A nova legislação complementar acrescentou ao art. 43 do CTN os parágrafos 1º e 2º, que autorizaram o legislador ordinário a estabelecer o momento em que se daria a disponibilidade de receita ou rendimento auferido no exterior, independentemente da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Em 27 de julho de 2001, o legislador ordinário incluiu o art. 74 na MP nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001, segundo o qual, 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 seriam considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil, na data do balanço no qual tivessem sido apurados, independentemente de sua efetiva distribuição à empresa nacional.

O art. 74 da MP nº 2.158-34, de 2001, com base nos §§ 1º e 2º do art. 43 do CTN, adota novamente o sistema de transparência fiscal internacional, com o objetivo de combater o planejamento fiscal abusivo e a elisão fiscal. Tal conclusão decorre da exposição de motivos que introduziu o art. 74 na MP nº 2.158-34, de 2001. Nela, o Ministro da Fazenda dirige-se ao Presidente da República para a edição da medida provisória, da seguinte forma:

A Lei Complementar nº 104, de 2001, alterou também o art. 43 do CTN, o qual, em seu § 2º, estabelece que, na hipótese de receita ou de rendimento oriundo do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto de renda. Assim, o art. 73 [a menção ao art. 73 aparentemente está equivocada na exposição de motivos, pois no texto encaminhado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional fazia constar a redação proposta no art. 74] estabelece que a disponibilização dos lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior dar-se-á, para fins de incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido na controladora ou coligada no País, na data do balanço em que haja sido apurado (BRASIL. Congresso Nacional. MF 00128 em alteração a MP 2158-33, de 2001, p. 18703) (grifos nossos).

A norma foi objeto da ADI, a qual, conforme já adiantado na introdução, deu interpretação conforme a Constituição para julgar (a) inconstitucional em relação às empresas coligadas localizadas em países sem tributação favorecida, ou seja, fora de “paraísos fiscais”; e (b) constitucional em relação às empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida, ou seja, em “paraísos fiscais”.

Mais uma vez, o legislador tentou conformar a legislação às decisões dos tribunais. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, foi revogado pela MP nº 627, de 2013 e esta foi convertida na Lei nº 12.973, de 2014, vigente até o momento. Na nova Lei, o legislador procurou se apropriar dos argumentos favoráveis à tributação discutidos na ADI nº 2588 e contornar os desfavoráveis, criando, assim: (a) um sistema de tributação automático relativo às filiais, sucursais e empresas controladas e coligadas equiparadas a controladas no exterior; e (b) um baseado na efetiva distribuição de lucros das coligadas no exterior para as coligadas brasileiras, desde que cumpridos certos requisitos.

Na Exposição de Motivos (EM) nº 00187/2013 da MP nº 627, de 2013, dirigida pelo então Ministro da Fazenda Guido Mantega para a então Presidenta Dilma Rousseff, nota-se uma mudança no discurso que motiva o legislador ordinário para a tributação da renda em bases universais, incluindo a renda obtida no exterior por empresa controladora ou coligada no Brasil através de empresas controladas e coligadas estrangeiras. Ao que consta, não há mais uma preocupação em combater o planejamento fiscal abusivo e a elisão fiscal.

A justificativa de combate ao planejamento tributário abusivo e à elisão fiscal, prevista nas exposições de motivos desde a Lei nº 9.249, de 1995 e mantida na LC nº 104, de 2001 e na MP nº 2.158-35, de 2001, desaparece.

A motivação agora é que o lucro obtido no exterior por empresas controladas ou coligadas equiparadas a controladas - independentemente de sua origem, seja decorrente de atividades passivas ou ativas, de empresas localizadas ou não em paraísos fiscais etc. - constitui acréscimo patrimonial, sendo autorizada a sua tributação, mesmo que não efetivamente distribuído à entidade controladora ou coligada domiciliada no Brasil. Abandona-se o sistema de transparência fiscal internacional. A nova norma tem como único fim o aumento da arrecadação tributária.

A EM nº 00187/2013 da MP nº 627, de 2013, que deu origem à atual Lei nº 12.973, de 2014, parece utilizar os mesmos argumentos utilizados pelos votos favoráveis dos ministros do STF, proferidos nas ações judiciais que discutiam a regra anterior, que tributava as empresas controladoras e os desfavoráveis que vedavam a tributação das empresas coligadas domiciliadas no Brasil.

A ADI nº 2588, que apreciou em abstrato a constitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN e do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, levou mais de dez anos para ter seu julgamento concluído. Os votos foram proferidos em momentos tão diferentes, por ministros que não mais compunham a formação do STF quando dos debates⁴⁴, que as razões de decidir utilizaram dos mais variados critérios. Tanto é que, dos casos a serem solucionadas, apenas dois, além da inconstitucionalidade da aplicação retroativa prevista no parágrafo único do art. 74 da MP nº 2158-35, foram objeto de deliberação em razão do somatório de votos⁴⁵ não ser suficiente para proclamação de resultado em todas as situações.

Conforme já comentado, após a verificação dos votos, a partir de uma interpretação conforme a Constituição, o art. 74, *caput* da MP nº 2.158-35 era: (a) inconstitucional em relação às empresas nacionais coligadas a empresas estrangeiras, localizadas em países sem tributação favorecida, ou seja, fora de “paraísos fiscais”; e (b) constitucional em relação às empresas nacionais controladoras de empresas estrangeiras, localizadas em países com tributação favorecida, ou seja, “paraísos fiscais”. Ademais, foi declarada a inconstitucionalidade

⁴⁴ Na proclamação do resultado, restavam apenas seis dos onze ministros que compunham o STF quando do ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade.

⁴⁵ De acordo com o art. 97 da CF/88, somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial os tribunais podem declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público. Como o STF possui onze membros, são necessários os votos de seis dos ministros para que possa ser proclamada o resultado da ADI.

da aplicação retroativa da norma, prevista no parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35.

No que concerne à questão da aplicabilidade do art. 74, *caput* da MP nº 2158-35, que é o que interessa a este trabalho, a Ministra **Ellen Grace** julgou parcialmente procedente a ação direta para declarar o dispositivo legal inconstitucional em relação a empresas nacionais coligadas a empresas estrangeiras. Segundo o seu voto, o § 2º do art. 43 do CTN não seria inconstitucional, mas, também, não poderia destoar do conceito de disponibilidade⁴⁶. Entendeu que a questão se resolveria em razão da autonomia da pessoa jurídica. Logo, a norma se aplicaria à empresa controladora nacional, pois esta contaria com a disponibilidade jurídica da renda, já que poderia, a qualquer momento, determinar a distribuição do lucro obtido por controlada estrangeira. Por outro lado, como a empresa coligada nacional não dispunha de tal poder, a ela não se poderia aplicar a tributação antes da efetiva distribuição, pois a pessoa jurídica não teria disponibilidade econômica ou jurídica da renda a ser tributada⁴⁷.

Por sua vez, o Ministro **Nelson Jobim** trouxe outro enfoque para a questão. O seu voto julgou improcedente a ADI para, mediante uma interpretação conforme do art. 74, *caput* da MP nº 2158-35, declarar a norma constitucional somente em relação às empresas que deveriam registrar seus resultados pelo **método de equivalência patrimonial** (MEP). Imposto pela Lei nº 6404, de 1976, às sociedades anônimas, o MEP consiste na obrigação de a empresa domiciliada no Brasil incluir como resultado do exercício o valor correspondente ao investimento em empresas controladas estrangeiras ou, se coligadas, valores correspondentes aos investimentos

⁴⁶ Assim consta em seu voto: “Não vejo inconstitucionalidade nesse dispositivo. Ao remeter à lei ordinária o estabelecimento das condições e do momento em que se dará a disponibilidade jurídica de receita ou de rendimento oriundo do exterior, para fins de incidência do imposto de renda, o parágrafo segundo do art. 43 não deu carta branca ao legislador ordinário para estabelecer um fato gerador diferente daquele estampado no *caput* do artigo. A lei ordinária, ao estabelecer as condições e o momento da disponibilidade da receita ou do rendimento oriundo do exterior, obviamente não pode fixar hipóteses em que não haja efetiva disponibilidade econômica ou jurídica, sob pena de ferir a regra geral disposta no *caput* do art. 43 do Código Tributário Nacional, que prevê como fato gerador do imposto de renda a aquisição dessa disponibilidade.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2014, p. 11).

⁴⁷ Assim concluiu seu voto: “Diante do exposto, julgo procedente em parte a presente ação direta, para o fim de declarar inconstitucional a expressão “ou coligada” duplamente contida no *caput* do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Para empresas coligadas no exterior e para a tributação dos lucros dela auferidos pela coligada no Brasil (IR e CSLL), seguirá vigorando o disposto na Lei nº 9.532/97.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2014, p. 16)

relevantes⁴⁸. A partir de tal previsão legal, aliada aos fatos de que as empresas se submetem ao **regime da competência** para registrar contabilmente suas receitas e despesas⁴⁹ e de que o sistema de tributação, em base universais, tem como objetivo **combater a elisão fiscal**⁵⁰, o referido voto concluiu que a norma seria constitucional em relação às empresas que fossem obrigadas à utilização do MEP, uma vez que tais registros implicariam verdadeiro acréscimo patrimonial, independente da efetiva distribuição dos lucros pelas empresas controladas ou coligadas estrangeiras⁵¹.

Os Ministros **Eros Grau** e **Cezár Peluso** seguiram o voto do Ministro **Nelson Jobim**, sendo o primeiro integralmente e o segundo com um aparte quanto à interpretação conforme a Constituição: para. Cezár Peluso, a norma seria constitucional somente para as empresas cujo patrimônio fosse avaliado pelo MEP; e a tributação deveria ser restrita aos lucros obtidos pela empresa estrangeira, uma vez que o patrimônio líquido da coligada ou controlada seria constituído por outras contas⁵².

⁴⁸ Na literalidade do voto: “Verifica-se, assim, que o MEP consiste na alteração do valor contábil dos investimentos da COMPANHIA, conforme o aumento ou diminuição do patrimônio líquido da INVESTIDA. Sua utilização, para fins contábeis, não é uma faculdade da empresa, mas uma imposição da lei para o melhor controle da situação societária.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2014, p. 36).

⁴⁹ Nas palavras do próprio Ministro: “Na contabilidade da BRASILEIRA, o aumento do investimento na ESTRANGEIRA é registrado como receita de forma a compor o lucro líquido da BRASILEIRA. Para fins societários, a partir do MEP, o lucro auferido pela ESTRANGEIRA, é automaticamente registrado no balanço societário da BRASILEIRA. Não há espera de eventual distribuição desses lucros, uma vez que tal providência se torna irrelevante para se verificar o real crescimento do lucro líquido da BRASILEIRA. O regime contábil é o de COMPETÊNCIA e não de CAIXA.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2014, p. 38)

⁵⁰ Segundo excerto do voto: “A TRIBUTAÇÃO da pessoa jurídica EM BASES UNIVERSAIS (TBU) tem dois objetivos: (a) dar tratamento fiscal igualitário entre pessoas físicas e pessoas jurídicas; (b) dar combate ao comportamento elisivo das empresas.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2014, p. 55)

⁵¹ Nos termos dos excertos do voto: A variação no patrimônio da INVESTIDA importa em acréscimo patrimonial na COMPANHIA INVESTIDORA, em decorrência do MEP, posto que O REGIME é DE COMPETÊNCIA. [...] Isto é, para todos os fins, os lucros, mesmo que não distribuídos, representam acréscimo ao patrimônio da pessoa jurídica submetida ao MEP. O novo § 2º do art. 43 do CTN, acrescido pela LC 104/2001, apenas deixou para lei ordinária a fixação de um modus operandi, ou seja, as condições e o momento em que se daria a disponibilidade.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2014 p. 89-91)

⁵² Neste sentido, assim concluiu o Ministro: “Em resumo, entendo, em interpretação conforme, que o art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35 se aplica apenas em relação aos investimentos considerados relevantes (em coligada ou controlada no exterior), nos termos dos arts. 247, 248 e ss. da Lei no 6.404/76, e, como tais, sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, porque existente o elemento de conexão entre o eventual lucro produzido no exterior e a pessoa jurídica situada no Brasil, sujeita à tributação pelo imposto sobre a renda. Mas advirta-se que, por envolver outras contas do patrimônio líquido e, até variações cambiais ativas e passivas (decorrentes da diferença de câmbio no período), não é todo resultado (ganho) oriundo de avaliação por equivalência patrimonial que pode incluir-se na base de cálculo do imposto sobre a renda, mas apenas aquele advindo do lucro produzido

Por sua vez, o Ministro **Marco Aurélio** conferiu interpretação conforme a Constituição ao § 2º do art. 43 do CTN, de modo que o dispositivo legal não pudesse violar o conceito de disponibilidade constante no *caput* do mesmo artigo⁵³. Concluiu, então, pela inconstitucionalidade do art. 74 da MP nº 2158-35, uma vez que, ao pretender tributar as empresas controladoras e coligadas domiciliadas no Brasil, antes da efetiva distribuição do lucro pelas empresas controladas e coligadas estrangeiras, a legislação ordinária estaria criando fato gerador como se legislação complementar fosse⁵⁴.

Os Ministros **Celso de Mello**, **Sepúlveda Pertence** e **Ricardo Lewandowski** seguiram o voto do Ministro **Marco Aurélio**. A questão da natureza do art. 74 da MP nº 2158-35, como norma de combate à elisão e ao planejamento tributário, foi analisada pelo Ministro Lewandowski, o qual apontou que, mesmo com o objetivo de combate à elisão fiscal, ela feria o princípio da proporcionalidade. Neste sentido, assim consta em seu voto:

Ainda que se considere que o art. 74 da Medida Provisória 2.158-35 tenha o louvável escopo - ao menos segundo consta das informações - de combater a evasão e a elisão fiscal levada a efeito por meio de empresas localizadas

no exterior.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade, nº 2588-DF**. 2014, p. 217)

⁵³ Textualmente consta no voto: “Ante o quadro, empresto ao artigo 43, § 2o, do Código Tributário Nacional interpretação conforme a Constituição, ou seja, excluindo alcance que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2014, p. 145)

⁵⁴ Sobre o § 2º do art. 43 do CTN assim colocou o Ministro Marco Aurélio: “A introdução, no artigo 43 do Código Tributário Nacional, do § 2o não se fez com o alcance normativo que serviu de base à fértil mas viciada inspiração do Executivo, no que editada a medida provisória, como se nele estivesse contida delegação ao legislador ordinário incomum, de adentrar o campo da ficção jurídica e criar, desprezada a natureza das coisas, novo fato gerador como se fosse legislador complementar. [...] Em primeiro lugar, há de se interpretar a lei à luz do texto constitucional e este é categórico na tipologia do tributo, ao revelá-lo sobre a renda. Em segundo lugar, o parágrafo, acessório vinculado ao principal e que, portanto, não tem vida própria, deve ser interpretado a partir da cabeça do artigo e, no caso, tem-se a vinculação do que nele previsto à regra consoante a qual o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, acontecimento - nele, parágrafo, repetido em bom vernáculo - que não se verifica enquanto o lucro da coligada e da controlada permanece no estrangeiro, sob a regência da lei que lhe é pertinente, sob a discrição da própria sociedade, da própria pessoa jurídica no qual gerado. [...] Não é dado conferir ao parágrafo o sentido de transmutar, de descaracterizar, à luz dos parâmetros da Constituição Federal, o próprio tributo, como também o de estender ao conceito de disponibilidade significado antônimo ao que ele possui, como se disponibilidade e indisponibilidade fossem palavras sinônimas. A não se entender assim, ter-se-á o surgimento da disciplina de um novo tributo, ou seja, do imposto sobre o patrimônio, potencializando-se a circunstância de a empresa na qual detida a participação haver logrado lucro, alterado com isso, é certo, mas ao sabor do mercado, o respectivo valor, o valor das ações.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588-DF**, 2014, p. 131-133)

nos chamados "paraísos fiscais", não há como deixar de constatar, com amparo em Luiz Eduardo Shoueri, que a abrangência do dispositivo é tal que acaba resultando em ofensa ao princípio da proporcionalidade. De fato, diz ele, "a norma atinge, juntamente com os casos de diferimento de tributação por meio de paraísos fiscais, outros investimentos, estes produtivos e em países com tributação. De tudo o quanto exposto, julgo procedente a presente ação direta para declarar a inconstitucionalidade do art. 7 4 e seu parágrafo único da Medida Provisória 2.158-35, d e 2 4 d e agosto de 2001, emprestando interpretação conforme à Constituição ao §2o do art. 43 do Código Tributário Nacional, de maneira a excluir de seu alcance qualquer entendimento que resulte na desconsideração da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica da renda para os fins de incidência do imposto correspondente." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588-DF**, 2014, p. 167-168)

Por sua vez, o Ministro **Ayres Brito** traz fundamentação diferente dada pelos votos anteriores. O seu voto aponta que a norma em discussão teria como objetivo evitar a fuga de capitais, estando "[...] inserida no âmbito das chamadas 'regras CFC', sigla que significa, em inglês, *controlled foreign corporation*, ou, em tradução livre, 'sociedade estrangeira controlada'⁵⁵. Tendo em vista a natureza da norma, cujo objetivo é o combate à elisão fiscal, o Ministro argumenta que não haveria impedimento para que se tributasse, por meio de presunção ou antecipação do fato gerador, o lucro ainda não distribuído, alegando que, caso contrário, seria conferido aos contribuintes o momento para determinar a ocorrência do fato gerador⁵⁶. Ademais,

⁵⁵ Na íntegra: "E o certo é que se cuida de norma inserida no âmbito das chamadas 'regras CFC', sigla que significa, em inglês, *controlled foreign corporation*, ou, em tradução livre, "sociedade estrangeira controlada". Dando-se que essas "CFC rules" são instrumentos de tributação em bases universais (TBU), ou independentemente do território desse ou daquele Estado soberano. Vale dizer: pelo regime de TBU (ou *world wide income taxation*), certos países adotam o princípio da universalidade na tributação da renda, em desfavor da tributação fundada no princípio da territorialidade. Com isso, oneram ou a totalidade dos rendimentos obtidos por seus nacionais, pouco importando o domicílio destes (critério da nacionalidade), ou a totalidade das rendas das pessoas residentes no país (critério da residência). Tudo devido à consideração de o princípio da territorialidade não mais se revelar eficaz para assegurar aos Estados soberanos proteção contra a fuga de seus capitais. Fuga, sobretudo, para os chamados 'paraísos fiscais'. É nesse mais recente cenário de economia globalizada que a superação do critério da pura territorialidade tem possibilitado a cada Estado soberano praticar sistemas de tributação que implicam eficaz inibição à tendência das empresas para retardarem o reingresso, nos seus países de origem, dos resultados operacionais superavitários que obtiveram no exterior. Política de maior eficácia tributária que, entre nós, encontra suporte em dispositivos constitucionais como estes: [...]". (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade, nº 2588-DF**, p. 177)

⁵⁶ Excerto do voto: "Mas isso não impede a respectiva tributação pela via legal da presunção de ingresso ou de antecipação do fato gerador, segundo o disposto no § 7o do art. 150 da Constituição, ainda há pouco transcrito. Valendo enfatizar que o juízo contrário redundaria em conferir aos próprios contribuintes o poder de definir o momento da ocorrência do fato gerador, por singela deliberação em assembléia geral de acionistas ou previsão dos respectivos contratos sociais. Em golpe mortal a qualquer política séria de planejamento e gestão de recursos tributários." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588-DF**, p. 181).

o voto conclama a existência de uma justiça tributária, atrelada ao princípio da capacidade contributiva que justificaria tal forma de tributação⁵⁷. Assim, a ADI foi julgada pelo Ministro totalmente improcedente, pois, dentro do *animus* do art. 74 da MP nº 2158-35 de combate à elisão fiscal, seria lícita a imposição do tributo antes da distribuição do lucro, até mesmo porque, segundo o voto, o dispositivo legal alterou a apuração do tributo, que se sujeitava a um “regime de caixa” (pela legislação anterior), a um “regime de competência”⁵⁸.

O último a votar foi o Ministro **Joaquim Barbosa** que, além de fazer remissão à questão da elisão fiscal, introduziu mais um critério ainda não ventilado pelos votos anteriores: a localização da empresa controlada ou coligada estrangeira em países de tributação favorecida ou “paraísos fiscais”. Assim, julgou a ação parcialmente procedente para, mediante interpretação conforme a Constituição, declarar a norma inconstitucional em relação a empresas nacionais que controlem ou sejam coligadas a empresas estrangeiras, localizadas em países de tributação normal, ou seja, que não configurem “paraísos fiscais”.

A variedade de argumentos nos votos acima relatados, tanto pela procedência,

⁵⁷ Excerto do voto: “No caso em exame, a interpretação que dê pela inconstitucionalidade da norma desembocaria na ineficácia da própria norma interpretada, numa postura hermenêutica de ‘desinteligência’, para me valer das lições sabiamente ministradas por Carlos Maximiliano, para quem [...] deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de que resulte eficiente a providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este, juridicamente nulo. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588-DF**, 2014; HERMENÊUTICA e aplicação do direito. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 136) Ineficácia normativa que também colide frontalmente com o § 2o do art. 145 da Constituição Federal, que volto a transcrever: [...] É o que bem pode se rotular, em sobrepasso cognitivo, como princípio da justiça tributária eficaz. Princípio de que emana a idéia de capacidade contributiva como particularizada manifestação da igualdade no ramo jurídico em causa (o tributário). Igualdade como critério de justiça tributária, a se concretizar por meio da graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Donde se concluir que, onde houver manifestação de capacidade contributiva, é lícita, a princípio, a imposição de tributos. E se é lícita a imposição de tributos nessa situação em que se manifesta a capacidade contributiva, a Constituição confere poderes prioritários à Administração Fiscal para concretizar, eficazmente, o objetivo maior que é a justiça tributária.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588-DF**, 2014, p. 183-184)

⁵⁸ Sobre este ponto, assim foi comentado: “Ainda quanto ao caput do art. 74 da MP no 2.158-35/2001, é preciso atentar para o fato de que essa norma determinou a migração de um sistema de tributação em bases universais com utilização de regime de caixa para outro sistema, também de tributação em bases universais, mas com a utilização de “regime de competência”. É que, bem lembrou o voto divergente do ministro Nelson Jobim, no regime de caixa, a disponibilidade da renda é de natureza financeira, de modo que o ingresso de receita se faz de maneira efetiva, real, concreta, por meio do fluxo de valores monetários de uma pessoa para outra.” (Brasil. Supremo Tribunal Federal, **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588-DF**, 2014, 2014, p. 185)

bem como pela improcedência da ADI 2588, cria dificuldades para ser retirar um *ratio decidendi* do julgado, cujo objetivo é prever com segurança o posicionamento jurisprudencial sobre o tema. É de se ressaltar que a análise dos posicionamentos foi, de certa forma, complicada até para os próprios ministros na proclamação de resultado do julgamento, tendo em vista a exigência de seis votos para se declarar a inconstitucionalidade de uma norma. Assim, após verificadas os pontos em comum dos votos, o acórdão assim restou ementado:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos em, julgar parcialmente procedente a ação para, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”), e que o referido dispositivo se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei). O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588-DF, 2014**, p. 3)

Portanto, somente foi julgada, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, a interpretação conforme segundo a qual o art. 74, *caput* da MP nº 2158-35, não se aplica às **empresas nacionais coligadas** a empresas estrangeiras localizadas em **países de tributação normal** e se aplica a **empresas nacionais controladoras** de empresas estrangeiras localizadas em **países com tributação favorecida**. Com os mesmos efeitos, foi julgada a não aplicabilidade do parágrafo único do referido artigo. No caso, o STF não decidiu com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante os casos de **empresas nacionais coligadas** a empresas estrangeiras localizadas em **países com tributação favorecida**, tampouco em relação a **empresas nacionais controladoras** de empresas estrangeiras, localizadas em **países de tributação normal**.

Com relação à *ratio decidendi*, o que se pode extrair do julgado é que a maioria dos ministros, com um placar de 6 a 4, reconheceu a natureza antielisiva das normas objeto da ADI, tanto o § 2º do art. 43 do CTN, como o art. 74 da MP nº 2158-35. Tal natureza justificava, assim, a tributação do lucro obtido no exterior pelas empresas domiciliadas no Brasil antes de sua efetiva distribuição pelas empresas estrangeiras.

Da mesma forma, a maioria dos ministros, também com um placar de 6 a 4, se posicionou pela constitucionalidade irrestrita do §2º do art. 43 do CTN.

Na mesma sessão em que se proclamou o resultado da ADI 2588, foi julgado o RE nº 611.586-PR. O caso se referia à empresa domiciliada no Brasil, controladora de empresa estrangeira, localizada em **país de tributação favorecida** ou classificado como **paraíso fiscal**. No processamento do recurso, foi reconhecida a repercussão geral pelos ministros do STF. Como já se havia decidido na ADI 2588, com efeitos vinculantes e eficácia *erga omnes*, pela aplicação do art. 74 da MP 2158-35 a casos deste gênero, o recurso interposto pelo contribuinte não foi provido. Em razão da repercussão geral reconhecida, o julgado gerou a **tese/tema 537**, segundo a qual:

O art. 74 da MP 2.158-35 aplica-se às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados, sendo inconstitucional o parágrafo único do mesmo dispositivo legal, o qual não incide sobre os lucros apurados até 31.12.2001. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 537, 2013)

Ainda na mesma sessão, também foi julgado o RE nº 541.090-SC. A questão posta se referia à **empresa nacional controladora** de pessoa jurídica localizada **em países de tributação normal**, ou seja, países que não são considerados “paraísos fiscais”. Tratava-se de RE interposto pela União em face de acórdão que julgara inconstitucional o art. 74 da MP 2158-35. Neste caso, os ministros do STF entenderam que a norma se aplicava, salvo a aplicação retroativa prevista no parágrafo único do art. 74 da MP 2158-35 e ressalvada a aplicação de tratados internacionais.

O Ministro **Joaquim Barbosa** repetiu seu voto proferido na ADI 2588 e reafirmou a natureza antielisivas das normas em discussão. Conferiu interpretação conforme ao art. 74 da MP 2158-35 e negou provimento ao recurso da União, pois a empresa estrangeira não estava localizada em paraíso fiscal, tampouco a autoridade administrativa havia motivado o ato.

Os Ministros **Marco Aurélio** e **Ricardo Lewandowski** também repetiram os votos proferidos na ADI 2588, dando interpretação conforme ao § 2º do art. 43 do CTN, no sentido de que ele não poderia violar o conceito de disponibilidade, confirmando acórdão recorrido e não provendo o recurso da União.

O Ministro **Teori Zavaski**, acompanhado das Ministras **Rosa Weber** e **Carmen Lúcia**, utilizando argumento semelhante ao de **César Peluso** na ADI 2588, votou por prover parcialmente o recurso da União, determinando o retorno dos autos ao tribunal *a quo* para que fosse apreciada questão referente a eventual conflito entre o art. 74 da MP 2158-35 e tratados internacionais para evitar a bitributação. Segundo o voto, o art. 74 da MP 2158-35 não criou tributo novo, mas apenas alterou o sistema de aferição do acréscimo patrimonial para o “regime de competência”⁵⁹. De acordo com o Ministro, o acréscimo patrimonial da pessoa jurídica ocorre quando se apura o resultado do exercício, no qual a empresa registra seus investimentos em controladas e coligadas estrangeiras. Ainda, nos termos do voto, não seria sequer necessário efetuar ressalva de que a norma somente se aplicaria às empresas submetidas ao MEP. O art. 74 da MP 2158-35 apenas teria alterado o momento no qual se verifica o acréscimo patrimonial do regime de “caixa” para o regime de “competência”⁶⁰.

⁵⁹ Neste ponto, assim registra o voto: “O art. 74 da MP 2.158-35/2001 não criou tributo novo, nem modificou o já existente, no que se refere a fato gerador, base de cálculo ou alíquota. Apenas alterou o sistema de aferição do momento em que ‘os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados’: até então era pelo regime de caixa (= disponibilidade financeira); daí em diante, passou a ser pelo regime de competência (‘na data do balanço no qual tiverem sido aprovados’). (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **RE nº 541.090-SC**, 2014, p. 43-44)

⁶⁰ “Não há, portanto, qualquer incompatibilidade entre o art. 43 do CTN e o regime de competência, estabelecido na Lei 6.404/1976 e agora também pelo art. 74 da MP 2.258-35/2001, para os efeitos fiscais referidos. Pelo contrário. É que o balanço da pessoa jurídica, ao apurar o resultado do exercício, simplesmente confirma e registra um fenômeno já ocorrido no plano da realidade. O lucro (ou o prejuízo) que registra não configura, ademais, um fenômeno instantâneo, mas paulatino, cuja formação se deu ao longo do período, iniciado no balanço anterior. O balanço, portanto, apura e registra o resultado de um fenômeno já passado. Sendo decorrente de fatos já ocorridos, é fenômeno irreversível no plano da realidade. Os resultados econômicos positivos dele decorrentes operam-se, portanto, independentemente da sua realização financeira ou da definição da forma como essa realização venha a ser promovida (se mediante distribuição em dinheiro, em participação societária ou por qualquer outra forma). É por isso que se manifesta evidente, já por ocasião do balanço, a disponibilidade econômica dos ganhos dos investidores (empresa controladora ou coligada), na proporção de sua participação, o que atende ao disposto no art. 43 do CTN.12. O voto, em suma, é no sentido de reconhecer a constitucionalidade do *caput* do artigo 74 da Medida Provisória 2.158- 35/2001. Não é o caso, sequer, de lançar ressalvas quanto a empresas não sujeitas ao Método de Equivalência Patrimonial, de que trata a Lei 6.404/1976. É que o art. 74, aqui questionado, tem *status* hierárquico semelhante ao da referida lei ordinária, razão pela qual nada o impedia de, como o fez, criar, para os estritos efeitos de imposto de renda nele referidos, um método de apuração de resultados pelo regime de competência (semelhante ao das sociedades por ações) a todas as empresas com filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior. Aliás, o legislador ordinário já havia estendido “[...] às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários” (art. 3o da Lei 11.638/2007).” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE nº 541.090-SC, 2014, p. 66-67)

Os Ministros **Dias Tofoli** e **Gilmar Mendes** também seguiram a linha do Ministro **Teori Zavaski**. Segundo Dias Tofoli, o acréscimo patrimonial obtido a partir do ajuste do valor do investimento permanente é renda da empresa brasileira, tanto assim que pode ser verificado, a partir do método da equivalência patrimonial positiva, com consequências comerciais no balanço da empresa brasileira [...]” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE nº 541.090-SC**, 2014, p. 112)

Vale ressaltar que a repercussão geral não foi expressamente reconhecida no julgado do RE nº 541.090-SC. Tanto é assim que não consta tese registrada no sítio eletrônico do STF formada a partir do julgamento do recurso. À época do julgado, havia dúvidas quanto à vinculação do entendimento proferido em julgamento de mérito na repercussão geral, apesar de o STF, por meio de seu regimento interno, entender pela sua vinculação, mesmo que não efetuado sob o rito do julgamento dos recursos repetitivos⁶¹.

De qualquer forma, com relação à aplicação do art. 74, *caput*, da MP 2158-35 às **empresas domiciliadas no Brasil**, controladoras de empresas **localizadas em países de tributação normal**, o entendimento parece não ter gerado tese acerca do tema no STF.

No Agravo em Recurso Extraordinário (ARE) nº 1191424/SP, o Ministro Luiz Fux, monocraticamente, não deu provimento ao recurso interposto pela União, mantendo acórdão que entendeu pela inaplicabilidade do art. 74 da MP 2158-35 à empresa domiciliada no país, controladora de empresa localizada em país de tributação normal. O entendimento foi contrário àquele proferido no RE 541.090-SC. Transcreve-se a seguir excertos da decisão monocrática:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS OU COLIGADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ADI 2.588. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. TEMA Nº 537. JULGAMENTO DE MÉRITO NO RE 611.586. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO DO CAPUT DO ARTIGO 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35. EMPRESA NACIONAL CONTROLADORA DE EMPRESAS NO EXTERIOR SEDIADAS EM PAÍSES SEM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. INAPLICABILIDADE. LEI 9.249/95. INSTRUÇÃO NORMATIVA 213/01. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL POSITIVA. MATÉRIA DE ÍNDOLE

⁶¹ Esta questão foi resolvida pelo novo CPC. O art. 1030, inciso I, alínea “a”, determina que ao aferir a admissibilidade do RE, o presidente ou o vice-presidente do tribunal recorrido **deve** negar seguimento a recurso interposto contra acórdão que esteja em conformidade com entendimento do STF, exarado no regime de repercussão geral.

INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. RECURSO DESPROVIDO. [...] Ab initio, verifica-se que o Tribunal a quo, decidiu a questão em harmonia com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ao afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre lucros auferidos por empresas controladas sediadas no exterior, in casu, na Argentina e no Chile, países sem tributação favorecida, conforme se extrai da Instrução Normativa RFB nº 1.037/2010. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 2.588, Rel. Min. Ellen Gracie, Redator do acórdão o Min. Joaquim Barbosa, DJe 10/2/2014; e do RE 611.586, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 10/10/2014, Tema nº 537, firmou três premissas em relação ao artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35: 1. A inaplicabilidade da norma do caput às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2. A aplicabilidade da norma do caput às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); e 3. A inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no parágrafo único. Ex positis, DESPROVEJO o recurso, com fundamento no disposto no artigo 21, § 1º, do RISTF. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo no Recurso Extraordinário nº 1.191.424/SP**, 2019)

Contudo, a União interpôs Agravo Interno em face da decisão monocrática. O próprio Ministro Relator Luiz Fux reformou a decisão monocrática, fazendo remissão ao RE nº 541.090-SC, o qual não gerou tese no STF, repita-se, por não ter sido reconhecida expressamente a repercussão geral.

Em suma, no tocante à legislação anterior, não há jurisprudência quanto à aplicação do art. 74 da MP 2158-35 às empresas nacionais controladoras de empresas localizadas em países de tributação normal, bem como em relação a empresas nacionais coligadas a empresas localizadas em paraísos fiscal. O que existe, por ora, é o acórdão proferido pelo Pleno no RE nº 541.090-SC e, recentemente, pela Primeira Turma, no Agravo Interno no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.191.424/SP.

Fato é que o legislador ordinário, com o aparente objetivo de evitar questionamentos judiciais aos dispositivos legais que tributam a renda obtida no exterior por empresas domiciliadas no Brasil, alterou o discurso anterior de combate ao **planejamento fiscal abusivo** e à **elisão fiscal internacional** e passou a fundamentar a legislação nos votos proferidos pelos ministros do STF, nos julgamentos da ADI 2588 e RE 541.090-SC.

Na EM nº 00187/2013 da MP nº 627, de 2013, cuja conversão resultou na Lei nº 12.793, de 2014, o objetivo exclusivamente arrecadatário da norma é claro, além

de sua motivação trazer inserta a tese desenvolvida nos julgados acima, ou seja, de que os lucros obtidos por empresas controladas e coligadas no exterior constituem acréscimo patrimonial da empresa controladora ou coligada domiciliada no Brasil, antes mesmo de sua efetiva distribuição:

5. Também é objetivo da presente Medida Provisória **alterar a legislação que trata da tributação do acréscimo patrimonial decorrente de lucros auferidos por intermédio de empresa controlada no exterior.** [...] **É indubitável, no ordenamento tributário internacional, que os lucros auferidos por empresas estrangeiras constituam renda de seus investidores, podendo definir-se, para fins fiscais, diferentes momentos para a incidência da tributação.** 9. Com a edição da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, o legislador optou por definir como elemento temporal da incidência tributária o pagamento ou o crédito dos lucros à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Portanto, vigia a regra da tributação no regime de caixa. 10. Já em 2001, conforme art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto desse ano, o legislador optou por definir como disponibilidade, para fins tributários, a data do balanço na qual os lucros tiverem sido apurados. Portanto, passou-se a adotar o regime de competência. 11. **Desde então, restou claro que o acréscimo patrimonial é a base da tributação. É inegável que o lucro de um investimento no exterior de uma empresa controladora ou coligada brasileira implique acréscimo patrimonial no Brasil, inclusive havendo método previsto na legislação brasileira para o reconhecimento contábil também deste acréscimo, o assim denominado método da equivalência patrimonial - MEP.** (BRASIL. Câmara dos Deputados. Exposição de Motivos nº 00187, de 2013) (grifos nossos).

Em relação às empresas domiciliadas no Brasil, coligadas a empresas localizadas em países de tributação normal, o legislador ordinário também seguiu o entendimento extraído dos julgados do STF, ou seja, estas não poderiam ter seu lucro tributado antes da efetiva distribuição. Neste caso, assim consta na exposição de motivos:

82. A Subseção II da Seção I do Capítulo VIII trata especificamente da tributação de coligadas e, em **consonância com o entendimento da Egrégia Corte Constitucional**, estabelece a tributação, como regra geral, **apenas no momento da disponibilização dos dividendos.** Não satisfeitas as condições para a regra geral de tributação de coligadas, a norma prevê em seu art. 78 um tratamento específico. (BRASIL. Câmara dos Deputados. Exposição de Motivos nº 00187, de 2013) (grifos nossos)

Em suma, a legislação atual, destoando da motivação original do § 2º do art. 43 do CTN, cujo objetivo era o de combater o planejamento fiscal abusivo e a elisão fiscal, apresenta fins exclusivamente arrecadatários, criando um sistema de

arrecadação para controladoras e coligadas equiparado a controladoras de empresas no exterior de constitucionalidade duvidosa.

Utilizando aqui, a nomenclatura de Alberto Xavier, a nova lei congrega, ao mesmo tempo: (a) um **sistema de tributação de renda de bases universais**, referente a filiais e sucursais; (b) um **sistema de tributação de “universalidade ampliada”, extraterritorial ou ultraterritorial de ultraterritorialidade ofensiva** para controladas diretas e indiretas, bem como coligadas equiparadas a controladas e; (c) um **sistema de tributação de bases territoriais**, para as empresas coligadas domiciliadas no Brasil que atendam determinados requisitos.

A questão que se busca responder é se o Sistema Tributário Brasileiro, que tem na Constituição sua pedra angular, permitiria à legislação complementar autorizar o legislador ordinário a tributar renda cuja disponibilidade econômica ou jurídica não se configure no mundo dos fatos, como é o caso de um sistema extraterritorial ou ultraterritorial de tributação, instituído por meio de regras de transparência fiscal internacional ou *CFC Rules*.

2.3 DA TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS CONTROLADORAS OU COLIGADAS A EMPRESAS ESTRANGEIRAS

A tributação da renda ou de proventos percebidos por pessoa física no exterior, apesar de não fazer parte do objeto deste trabalho, vale algumas reflexões, tanto para auxiliar na conclusão a ser apresentada, bem como para tentar desanuviar eventual obscuridade em relação ao tratamento tributário dado aos rendimentos da pessoa física.

O sistema de tributação dos rendimentos das pessoas físicas no Brasil é o de bases universais desde 1939, ou seja, há mais de 89 anos as pessoas físicas devem levar à tributação os rendimentos auferidos, tanto no Brasil quanto no exterior, não importando, portanto, a localização da fonte.

Por outro lado, o legislador ordinário tentou introduzir referido sistema para as pessoas jurídicas apenas em 1987. Portanto, de 1924 a 1987, a tributação dos rendimentos das pessoas jurídicas foi efetuada em bases territoriais por 63 anos.

Uma primeira dúvida que pode surgir para o leitor é o motivo dessa diferença

de tratamento: por qual motivo a renda da pessoa física é tributada por um sistema de bases universais há 89 anos, ao passo que só recentemente o legislador pretendeu implantar tal sistema para as pessoas físicas?

A resposta parece ser uma: política legislativa. Como dito antes, um Estado nacional é livre para legislar sobre como tributar seus nacionais e as pessoas e coisas localizadas em seu território. Do ponto de vista da Ciência do Direito, tributar pessoas físicas e jurídicas de forma diferente é uma simples opção de política legislativa, o que, em tese, em uma sociedade democrática significa o exercício dos mandatários do povo, que optaram por tributar pessoas e empresas de forma diferenciada.

Outra dúvida que poderia surgir da exposição histórica é a seguinte: ainda que a opção legislativa de tributar pessoas físicas e jurídicas de forma diferenciada tenha sido adotada, por qual motivo a discussão sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica seria relevante somente para os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, cuja cota-parte seria distribuída a controladora ou coligada no Brasil, e não para os rendimentos das pessoas físicas auferidos no exterior, bem como aqueles percebidos por agências, sucursais e representações de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil?

O fato gerador do imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza é a aquisição da **disponibilidade econômica** (pecúnia, dinheiro em caixa) ou **jurídica** (título representativo para realizar o acréscimo patrimonial) da renda e dos proventos de qualquer natureza.

No caso das pessoas físicas, a disponibilidade do acréscimo patrimonial não apresenta qualquer complexidade, ainda que o rendimento seja auferido no exterior. Uma vez ingressando no patrimônio da pessoa física, seja em pecúnia (dinheiro), seja através de um título, a disponibilidade é imediata.

Com relação às pessoas jurídicas, a disponibilidade apresenta um nível de complexidade quando envolvidas duas pessoas jurídicas diferentes, mesmo que entre elas exista uma relação de controle ou coligação.

Cada pessoa jurídica é autônoma. Uma pessoa jurídica pode ter várias filiais, sucursais ou agências de representação, mas continua sendo uma única pessoa, detentora de patrimônio, direitos e deveres. Portanto, os rendimentos auferidos no exterior por filiais, sucursais, agências de representação ou entidades sem

personalidade jurídica, são considerados, em princípio, como acréscimos patrimoniais da pessoa jurídica que tenha domicílio no Brasil. Assim, como no caso das pessoas físicas, a tributação de tais rendimentos pelo Brasil não traz maiores complexidades, quando da adoção de um sistema de tributação de renda de bases universais⁶².

O problema começa a aparecer quando se pretende tributar rendimentos obtidos por uma entidade com personalidade jurídica própria, diversa da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tais como as coligadas ou controladas estrangeiras, antes da efetiva distribuição de lucros para as empresas nacionais.

Tem-se, portanto, delimitado o **objeto** desta dissertação: **a tributação pelo imposto de renda sobre os lucros auferidos por empresas coligadas e controladas estrangeiras antes de sua efetiva distribuição à empresa coligada ou controlada nacional.**

O histórico da legislação brasileira sobre o tema revela que a pretensão da legislação complementar federal era evitar o planejamento tributário abusivo e a elisão fiscal internacional.

Como já mencionado, os estados nacionais são soberanos ao adotar normas para combater a elisão fiscal internacional. Não há limites heterônomos, senão o exercício da própria soberania, para que os estados nacionais criem regras de combate ao planejamento fiscal abusivo e à elisão fiscal.

Porém, o que se precisa ter em mente é que a Constituição Federal, em matéria tributária, criou uma série de limitações e garantias que precisam ser observadas pelo legislador complementar e ordinário, sob pena de macular de inconstitucionalidade a norma editada.

Na questão analisada, foi visto que a nova redação do art. 43 do CTN permitiu ao legislador ordinário estabelecer o momento em que se dá a disponibilidade do recurso oriundo do exterior.

No caso específico das controladas estrangeiras por empresa domiciliada no Brasil, direta ou indiretamente, bem como coligadas equiparadas e controladas, a tributação ocorre sem que, de fato, exista a disponibilidade econômica ou jurídica.

⁶² Em relação à incidência do imposto de renda sobre sucursais e filiais: "Para estas não há a mínima dúvida de que seus lucros pertencem automaticamente às suas matrizes no Brasil, ou melhor, pertencem às próprias pessoas jurídicas das quais tanto as matrizes quanto as filiais ou sucursais são integrantes." (OLIVEIRA, 2008, p. 363)

O legislador cria um fato jurídico (disponibilidade de renda) que não corresponde a um evento no mundo real. Este artifício pode configurar uma presunção ou ficção legal.

Desta forma, faz-se necessário o estudo das presunções e ficções legais em matéria tributária, de modo que se possa lançar bases para estabelecer o alcance da autorização conferida pelo legislador complementar ao legislador ordinário.

2.4 PRESUNÇÕES E FICÇÕES LEGAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A utilização de presunções e ficções legais em matéria tributária é muito debatida na doutrina (ANDRADE FILHO, 2012, p. 58-60), em especial diante da regra constitucional da legalidade tributária. A questão é se, diante do princípio da legalidade e do tipo cerrado⁶³ (BRITO, 2016), o legislador ordinário poderia criar presunções ou ficções, de modo que se tenha por ocorrido determinado fato jurídico sem o evento correspondente no mundo fenomênico.

A doutrina classifica as presunções em *hominis* ou legais. A primeira espécie é sempre relativa, enquanto a segunda pode ser relativa (*juris tantum*), absoluta (*juris et jure*) ou mista (FERRAGUT, 2005, p. 116).

As presunções *hominis* ou humanas “[...] são aquelas estabelecidas pelo raciocínio humano, a partir da observação empírica” (AMARO, 2003, p. 265-266). No direito positivo, a previsão da utilização *hominis* pode ser encontrada no art. 375 do Código de Processo Civil, segundo o qual “[...] o juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e, ainda, as regras de experiência técnica, ressalvado, quanto a estas, o exame pericial”. As presunções *hominis* ou humanas têm natureza probatória-processual, traduzindo as razões de decidir do aplicador da norma, ou seja, as operações mentais pré-jurídicas, o seu raciocínio, para criar a norma jurídica individual por meio da sentença.

⁶³ Sobre a tipicidade cerrada, Alberto Xavier assim responde a questionamento de Marco Aurélio Greco sobre em que lugar da Constituição estaria a tipicidade fechada do direito tributário: “Pode sem dúvida, afirmar-se que o art. 146, III, “a”, encerra uma proibição explícita de indeterminação conceitual, incompatível com a ordem de definição. A indeterminação conceitual começa onde termina a previsibilidade do cidadão. Repare-se que o artigo 5º, XXXIX, utiliza a expressão definir para caracterizar a tipicidade dos crimes. Essas considerações respondem à pergunta de Marco Aurélio Greco ‘onde está na CF a tipicidade fechada’ [...]” (XAVIER, 2002, p. 23).

(FERRAGUT, 2005, p. 121)

As presunções legais são criadas pelo legislador, de modo que, ocorrido determinado fato, tem-se como consequência jurídica a pressuposição da ocorrência de um fato desconhecido. Podem admitir prova em contrário (*juris tantum*) ou não (*juris et jure*) e decorrem de opção legislativa. Muito embora tenham caráter político, não podem ser estabelecidas de forma arbitrária, sendo limitadas pelas regras da experiência comum e valores da sociedade. (FERRAGUT, 2005)

Segundo Edvaldo Brito, a presunção é uma técnica utilizada para se elaborar uma dada situação jurídica, tomando por premissa um evento efetivamente ocorrido, que tenha como consequência uma conclusão, ainda que esta não haja se realizado de fato. O autor a diferencia da ficção por esta consistir “[...] na adoção de um regime jurídico próprio de uma situação real, para se disciplinar uma outra que se imagina ter propriedades idênticas”. A respeito, Brito fazendo referência a Rubens Gomes Souza (2010, p. 190) assim aponta:

“[...] a *ficção*, que ele diz equivaler-se à presunção *absoluta*, é inadmissível no direito tributário. Reitere-se: o *tipo cerrado* não abre espaço para essas técnicas, até porque elas atentariam contra o princípio da *segurança jurídica*.”

Luciano Amaro (2003, p. 266) aponta que as presunções legais “extraem, de um fato conhecido, fatos ou consequências *prováveis*, que se reputam verdadeiros, dada a *probabilidade* de que realmente o sejam”. Diferencia presunção relativa, por admitir prova em contrário, da absoluta, que não a admitiria. Entende que a ficção se diferencia da presunção na medida em que a primeira, de uso exclusivo do legislador, “atribui a certo fato características que, sabidamente *não são reais*.” Assim, a ficção se diferenciaria da presunção absoluta por esta presumir, a partir de um fato indiciário, um fato provável que pode, efetivamente, ocorrer, ao passo que aquela presume algo impossível de acontecer no mundo fenomênico. O autor entende, por fim, que o uso de presunções ou ficções legais não pode implicar violação de qualquer princípio constitucional. (AMARO, 2003, p. 266)

Para Maria Ferragut (2005), a presunção é uma norma com natureza jurídica processual probatória, segundo a qual, a partir de um fato (fato indiciário) - que deve ser provado diretamente por quem alega -, presume a existência de um outro fato (fato

indiciado), indiretamente provado. Ao diferenciar presunção relativa da absoluta, a autora aponta que esta última não se trata propriamente de uma presunção, mas de verdadeira regra de direito material. Do mesmo modo, ela assim classifica as ficções legais, que seriam, também, regras de direito material. As diferenciam das presunções ditas absolutas em razão de as ficções legais criarem uma realidade jurídica distinta da realidade do mundo fenomênico⁶⁴.

Da mesma forma, Cristiano Carvalho (2008a, p. 222) afirma que “[...] a ficção jurídica é, portanto, uma desvinculação normativa entre o real e o Direito.”

As presunções legais absolutas e as ficções legais são, portanto, regras de direito material, não admitindo prova em contrário. A regra da legalidade e o tipo cerrado exigido pelo direito tributário, fazendo com que a obrigação decorra diretamente da lei, não admite a utilização de presunções legais absolutas ou ficções legais, sob pena de violação da Constituição Federal.

Já a presunção legal relativa é regra de natureza processual probatória utilizada pelo legislador para que, diante da existência de um fato indiciário, diretamente provado por quem o alega, reste configurado o fato indiciado, provado indiretamente pela existência do fato indiciário. Por ser de natureza processual probatória, as presunções legais relativas sempre admitem prova em contrário, devendo ser respeitados os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Mas, pode-se questionar: - para que servem as presunções legais relativas no direito tributário? Maria Ferragut cita a ocultação dolosa do fato gerador pelo contribuinte como justificativa para a utilização de presunções legais relativas (2005, p. 14). Sobre o tema Luciano Amaro (2003, p. 266) coloca:

Essa questão ‘se põe em face dos valores da *certeza do direito aplicável* e da *segurança jurídica*, em confronto com o *interesse ou conveniência da arrecadação*, que, por razões de *comodidade* ou para *reprimir a sonegação*, faz que a lei procure, com as questionadas técnicas da presunção e da ficção, mecanismos que simplifiquem o modelo de incidência, dispensem provas pelo Fisco ou, virtualmente, não acolham provas do contribuinte’.

⁶⁴ Nas palavras da autora: “[...] as presunções [...] têm natureza processual probatória, a elas sendo sempre aplicáveis os princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório, dentre outros. Consistem em meios de prova *indiciária*, subsidiária, indireta, divergindo das hipóteses em que, na definição do fato jurídico ou da base de cálculo, intervêm ficções legais ou ‘presunções absolutas’, enunciados jurídicos de direito substantivo.” (FERRAGUT, 2005, p. 132-133)

Maria Ferragut (2005, p. 147) assinala, ainda, que a criação de presunções relativas em matéria tributária não pode ter como único objetivo aumentar a eficácia da atividade de arrecadação do sujeito ativo do tributo. Tal fato deve estar atrelado à “[...] impossibilidade, ou da elevada dificuldade, de comprovar todos os elementos de uma dada situação fática, como, por exemplo, o valor venal de cada imóvel urbano do Município de São Paulo, base de cálculo do IPTU”, razão pela qual o legislador prevê uma planta genérica, sem prejuízo do direito de o contribuinte vir a impugnar o valor atribuído ao imóvel.

Sendo assim, o legislador ordinário pode, desde que respeitada a Constituição, criar presunções relativas em matéria tributária com o objetivo de reprimir, dentre outras ilegalidades, a sonegação fiscal, a fraude, a ocultação dolosa da ocorrência da hipótese de incidência. Por outro lado, quando se trata de eficácia na arrecadação, este não pode ser o único motivo para criação da presunção legal, devendo ser acompanhado da impossibilidade ou dificuldade extrema no que se refere à produção de prova pela fiscalização para efetuar o lançamento do crédito tributário.

As regras de transparência fiscal internacional ou *CPC Rules* fazem uso de presunções legais. Com objetivo de reprimir o planejamento tributário abusivo e a elisão fiscal, tais regras podem presumir, por exemplo, pelo método da desconsideração da pessoa jurídica associado ao método da abordagem jurisdicional, de que uma empresa controlada ou coligada foi constituída em um país de tributação favorecida, com o único objetivo de diferir a tributação, razão pela qual afasta a sua existência, atribuindo o lucro diretamente à empresa controladora ou coligada, domiciliada no país que instituiu as regras contra elisão tributária.

Tem-se, assim, o fato indiciário (constituição de controlada ou coligada em país com tributação favorecida) e o fato indiciado (diferimento do recolhimento de tributos), resultando como consequência jurídica a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica estrangeira, com a atribuição do lucro diretamente à empresa no país de residência.

Outro exemplo: o país de residência de determinada pessoa jurídica estabelece, por meio do método da distribuição ficta de lucros, associado ao método transacional, a presunção de que determinadas atividades desenvolvidas no exterior, através de empresas controladas ou coligadas, que resultam em rendas passivas

(aluguéis, *royalties*, entre outras), têm o objetivo de diferir a tributação, o que resulta, como consequência jurídica, a obrigação da empresa domiciliada de levar à tributação os lucros obtidos no exterior, independentemente de sua efetiva distribuição. Tem-se, portanto, o fato indiciário (atividades que resultam em rendas passivas) e o fato indiciado (diferimento de tributos), e, como consequência jurídica, a obrigatoriedade de a empresa levar à tributação o lucro obtido no exterior, ainda que não distribuído pela empresa controlada ou coligada.

Vê-se que o fato indiciado (diferimento de tributação) é evento provável no mundo fenomênico. É provável que uma pessoa jurídica constitua uma empresa em paraíso fiscal, com o único fito de fugir à tributação no país de residência. É provável que uma empresa exerça atividades que redundem no recebimento de rendas passivas, com o objetivo de ocultar renda e diferir tributo através da movimentação de capital.

Assim, no caso das *CFC Rules* ou regras de transparência fiscal, diante de eventos prováveis, o legislador cria uma presunção para permitir a tributação e evitar a elisão fiscal. Diz-se presunção, pois a ficção não aponta como fato indiciado algo que seja provável de ocorrer. As ficções legais são regras de direito material e apontam como fato algo que não ocorre no mundo fenomênico.

Como os estados nacionais são livres para legislar sobre seus nacionais e território, não existindo limites heterônomos ao poder de tributar, a possibilidade de adotar *CFC rules* ou regras de transparência fiscal internacional, com o estabelecimento de uma presunção legal, encontra limite apenas no direito interno.

Assim, a depender da legislação interna, um Estado nacional pode criar uma presunção absoluta (regra de direito material), sem prova em contrário, de que o contribuinte estaria a diferir a tributação nos exemplos acima. Por outro lado, podem existir limites internos que impeçam o Estado nacional de adotar tal regra de direito material ou mesmo uma presunção relativa.

No caso brasileiro, cujo direito tributário não admite a utilização de ficções ou presunções legais absolutas, o que se busca responder com esta dissertação é se o direito nacional poderia adotar *CFC rules* ou regras de transparência fiscal internacional, as quais criam a presunção de que o contribuinte estaria diferindo tributo, razão pela qual lhe é exigido o tributo supostamente objeto de elisão fiscal.

Para tanto, faz-se necessário estabelecer a natureza da autorização contida no §2º do art. 43 do CTN, introduzido pela LC nº 104, de 2001.

Com este objetivo, a dissertação abordará os conceitos “renda” e “Estatuto do Contribuinte” e sua relação com a hipótese de incidência do imposto, de modo a verificar o que implicou a autorização contida no §2º do art. 43 do CTN e se a estrutura normativa do tributo permitiria a criação de uma presunção legal relativa⁶⁵.

No entanto, antes de adentrar o conceito renda, é importante incorrer na forma em que o Direito é objeto de conhecimento como ciência, a qual, como dogmática jurídica, trabalha com conceitos e categorias.

Além disso, é de suma importância estudar a estrutura das normas. Tal estudo lança as bases para a análise da estrutura da hipótese de incidência do imposto de renda. Além disso, a estrutura normativa hierárquica-vertical permitirá demonstrar a relação sintática entre a legislação complementar e a norma constitucional.

Dentro desta relação sintática entre norma constitucional e norma infraconstitucional se encontram o conceito de tributo e o de Estatuto do Contribuinte, indispensáveis para o estudo do tema.

Por sua vez, o entendimento da aplicação entre regras e princípios permitirá, em capítulo subsequente, demonstrar a possibilidade de o legislador ordinário fazer uso de presunções legais relativas para a criação de regras de transparência fiscal ou *CFC rules*.

⁶⁵ Conforme explicitado no item 2.1, um Estado nacional não encontra, a princípio, limites heterônomos à sua soberania em tributar seus nacionais, ainda que esta renda venha a ser obtida no exterior. Neste caso, esta dissertação toma como premissa a possibilidade de o Estado brasileiro tributar a renda auferida fora do território nacional, em razão do exercício de sua soberania tributária em relação aos nacionais e domiciliados em seu território. Embora discorde quanto à pretensão de o Estado brasileiro tributar rendas obtidas fora do território nacional, pois haveria a violação do art. 9º da Lei de Introdução e art. 101 do CTN, Ricardo de Oliveira Mariz (2008, p. 335) aponta o que segue: “[...] em abono desta posição doutrinária e jurisprudencial, embora seja aspecto não apontado antes, vem do fato essencial de que o fato gerador é o aumento no patrimônio. Ora, o patrimônio, como universalidade jurídica, não tem localização física, mas idealmente está onde esteja a pessoa que lhe dá existência por ser a titular das relações jurídicas com valor econômico que o constituem, de sorte que qualquer direito, mesmo nascido e existente no exterior, reúne-se a essa universalidade onde ela possa ser considerada existente, ou seja, no domicílio do seu titular. Portanto, quando a pessoa seja domiciliada no Brasil, os acréscimos ao seu patrimônio, mesmo vindo de fora de suas fronteiras, podem ser sujeitos à jurisdição da lei brasileira que os tributa.”

3 LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR LUCROS NO EXTERIOR

O tema central deste capítulo consiste na investigação sobre a existência de algum limite interno (limitação ao poder de tributar) para a União tributar o lucro obtido por empresa brasileira no exterior, antes mesmo que a coligada ou controlada estrangeira realize a sua distribuição.

Para tanto, será estabelecido o conceito **renda** e sua relação com a hipótese de incidência do tributo. Em seguida, será verificada a possibilidade de o legislador complementar autorizar a criação de uma presunção legal relativa através do § 2º do art. 43 do CTN.

No entanto, antes, será necessário decompor o problema em conceitos e categorias jurídicas. Assim, será analisado, a partir do conceito tributo, o que Edvaldo Brito denomina de Estatuto do Contribuinte, como plexo de normas constitucionais que estabelecem garantias fundamentais ao contribuinte.

Por conseguinte, será investigado se, no Sistema Tributário Brasileiro, existem limites internos à pretensão de a União tributar o lucro obtido no exterior por empresa localizada no Brasil, antes mesmo de sua efetiva distribuição pela empresa coligada ou controlada estrangeira.

A investigação será realizada, portanto, a partir dos conceitos **tributo** e **Estatuto do Contribuinte**, para culminar com o estabelecimento do conceito **renda** e sua relação com a hipótese de incidência do tributo, ou seja, a aquisição da disponibilidade da renda ou provento de qualquer natureza.

3.1 CONCEITOS E CATEGORIAS JURÍDICAS

Conhecer constitui atividade por meio da qual a consciência humana apreende um objeto a partir de uma contextura físico-material ou ideal⁶⁶. O ser humano, por

⁶⁶ Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 8 e 9) aponta que a consciência, “forma superior e exclusiva à espécie humana”, possuiria três faces: “o ato da consciência, o resultado do ato (que é a forma), e o conteúdo do ato (que é o seu objeto). Uma coisa é exercer o ato de pensar, que gera a forma ‘pensamento’ e se dá num determinado instante; outra é o conteúdo desse pensamento (seu objeto),

meio dos sentidos ou do próprio pensamento, captura, respectivamente, as “[...] alterações no campo das experiências tangíveis” ou do mundo ideal e, a partir da linguagem, apreende tais fenômenos e os transforma em objetos do conhecimento. (CARVALHO, 2008b)

Um ponto importante é distinguir o **objeto do conhecimento**, do **objeto verificável no mundo**, apreendido pela percepção da realidade ou pelo pensamento no mundo ideal. O **objeto verificável no mundo** diz respeito àquilo que está na realidade fática ou no mundo das ideias. Já o **objeto do conhecimento**, é o “conteúdo de uma forma de consciência” (CARVALHO, 2008b, p. 14), elaborada a partir do objeto concreto ou ideal perceptível.

Os objetos reais ou ideias do conhecimento seriam de quatro tipos, cada um compondo uma ontologia regional ou região ôntica, com suas características, ato gnosiológico e método.

Maria Helena Diniz (1995, p. 124) apresenta as quatro regiões ônticas compostas pelos: (a) **objetos naturais**, de existência real no tempo e espaço, estão presentes na experiência e são neutros de valor, cujo conhecimento se dá pelo ato gnosiológico da **explicação**, utilizando-se o **método empírico-indutivo**; (b) **objetos ideais**, que não têm existência real no tempo e espaço e não são presentes na experiência e são neutros de valor, cujo conhecimento se dá pelo ato gnosiológico da **intelecção**, utilizando-se o **método racional dedutivo**; (c) **objetos culturais**, os quais logram existência real no campo e no espaço e estão situados na experiência e são valorados de forma positiva ou negativa, cujo conhecimento se dá pelo ato gnosiológico da **compreensão**, utilizando-se o método **empírico-dialético**; e (d) **objetos metafísicos**, os quais têm existência real no tempo e espaço e não estão presentes na experiência, podendo ser valorados de forma positiva ou negativa, para os quais não existem ato gnosiológico ou método para se conhece-los, pelo menos em termos científicos. Os objetos metafísicos estão além dos fenômenos físicos, podendo ser experimentados somente com base em uma **crença**.

Marilena Chauí (2002, p. 118) aponta que, na teoria do conhecimento, a

que pode ocupar-se de qualquer situação da vida, inclusive dele mesmo, ‘pensamento’.” (Portanto, se o objeto do pensamento pode se ocupar dele mesmo, é possível concluir que o mundo das ideias também pode ser objeto de conhecimento, apreensível mediante a consciência.

consciência exerce “[...] atividade sensível e intelectual, carregada do poder de análise, de síntese e representação.”

Para Paulo de Barros Carvalho (2008b, p. 11), o conhecimento somente atinge sua plenitude quando o objeto apreendido inicialmente pela percepção é submetido a um pensamento. Em outras palavras, o conhecer somente seria completo quando o objeto percebido no mundo fenomênico ou ideal fosse analisado, sintetizado e representado pelo pensamento humano, podendo ser na condição de um juízo, de um raciocínio ou sistema.

O conhecimento pleno, portanto, consiste em analisar, sintetizar e representar o pensamento humano acerca dos objetos do conhecimento. Para a obtenção do conhecimento, em especial o científico, que mais interessa a este trabalho, torna-se essencial o uso de **conceitos e categorias**.

Os **conceitos** constituem o último elemento do pensamento. Distingue-se **conceito** da palavra e do objeto. Apesar de um conceito poder ser expresso com palavras, com estas não se confundem, pois elas são apenas signos representativos. O conceito também se distingue dos objetos (da vida real ou ideal), pois muito embora se refira a objetos (da vida real ou ideal), o conceito constitui apenas seu “correlato intencional”. Por fim, um conceito pode se referir a todos os objetos, sejam eles reais, ideais, metafísicos e axiológicos. (CONCEITO..., 1982).

Já, “[...] as categorias em sentido kantiano são conceitos fundamentais mediante os quais se torna possível o conhecimento da realidade fenomênica. Não se referem às coisas em si, visto que nada podemos saber (racionalmente).” (CATEGORIA, 1982)

Edvaldo Brito, citando Del Vecchio (1993, p. 27), aduz que o saber científico é sistemático e que um sistema somente é possível através de “conceitos”. O conceito é uma “[...] unidade formal que reúne a multiplicidade dos fenômenos segundo os vínculos que guardam entre si”. Um conceito seria, assim, a representação de um objeto por meio de uma ideia.

Segundo Juan Manuel Teran (1967, p. 87) categoria é um conceito básico sob o qual se insere outros. As categorias são, portanto, conceitos fundamentais de uma ordem ou sistema. O seu papel não se restringe a uma determinada parte de uma

ordem ou sistema, mas serve para o entendimento do todo⁶⁷.

O conhecimento científico consiste, portanto, em analisar, por ato gnosiológico e método próprio, de forma a sintetizar e representar um dado objeto do conhecimento através de **categorias** e **conceitos**. Analisar o objeto, conceituar e agrupar: esta é a atividade do cientista. Mas, para efetuar esta operação, o cientista precisa utilizar a linguagem e o método apropriados ao seu objeto de estudo.

A linguagem constitui ato humano (BRITO, 1997, p. 4) e, além de desempenhar uma série de funções (descritiva, expressiva, prescritiva, interrogativa, dentre outras), pode ser utilizada sob as mais diversas formas: ordinária, técnica, científica, filosófica, formalizada e artística. (CARVALHO, 2008b, p. 56)

O cientista utiliza a linguagem em sua função descritiva. Descreve seu objeto de estudo e ao fazê-lo o realiza por meio da linguagem científica. Para tanto, a partir da observação do objeto deve criar proposições lógicas que podem ser reputadas verdadeiras ou falsas.

O objeto da Ciência do Direito é o direito positivo como manifestação cultural, a ser estudado pelo método analítico-hermenêutico. (CARVALHO, 2008b, p. 164) Tal objeto se revela ao cientista por meio da linguagem do direito positivo, mais precisamente pela linguagem técnica do legislador (sentido amplo⁶⁸), cuja existência é incontestável. (KALINOWISKY, 1973, p. 48)

Portanto, a linguagem da Ciência do Direito constitui metalinguagem da linguagem técnica do direito positivo (CARVALHO, 2008, p. 60) e, se pretende ser científica, deve adotar método para que suas proposições contenham a devida neutralidade axiológica (BRITO, 1997, p. 4) e se sujeitem a um juízo que as repute verdadeiras ou falsas.

⁶⁷ Neste sentido, assim coloca Teran (1967, p. 87): “Cada categoria é logicamente um conceito sob o qual uma série de noções e conceitos são ordenados. Cada categoria é um conceito básico na medida em que inclui outros. Um conceito existe como categoria, na medida em que outros conceitos são subordinados ou inferidos dele [...]. Em outras palavras, apenas os conceitos fundamentais são categorias em relação a uma determinada ordem; isto é, quando suportam a compreensão dentro de uma determinada esfera” (tradução livre). No original: “*Toda categoría lógicamente es un concepto bajo el cual se ordenan una serie de nociones y conceptos. Toda categoría es un concepto básico en tanto que comprende otros. Existe un concepto como categoría, en tanto que a él subordinan o de él se inferien otros conceptos [...]. En otras palabras, sólo son categorías los conceptos fundamentales com relación a cierto orden; es decir, cuando sirven de apoyo para la comprensión dentro de cierta esfera*”.

⁶⁸ Aqui o termo “sentido” amplo se refere a qualquer manifestação do direito positivo, seja formal ou consuetudinário, exarado por qualquer um dos poderes, seja legislativo, executivo ou judiciário.

Para tanto, uma vez que o direito positivo, objeto da Ciência do Direito, constitui linguagem constituída de signos e, como tal, pode ser encarada como atividade comunicacional, o método da semiótica pode ser aplicado ao seu estudo.

A semiótica é o estudo dos fenômenos culturais que tenham significado, sejam eles sistemas comunicacionais ou não. No caso de sistemas comunicacionais, a semiótica encara os signos que compõem determinados sistemas, em seus aspectos sintático, semântico e pragmático⁶⁹.

Em seu aspecto sintático, a semiótica verifica as relações dos signos entre si. Na Ciência do Direito, a função sintática desempenha papel fundamental na compreensão do enunciado jurídico, de modo que os signos ali descritos sejam justapostos de forma lógica. Ademais, por meio da função sintática, é possível inferir a hierarquia do próprio sistema, sendo de grande valia para a interpretação sistemática do direito positivo.

O instrumento a ser utilizado para o estudo da sintaxe é a Lógica, como campo do conhecimento capaz de certificar a verdade ou falsidade de determinada proposição. Por meio da Lógica aplicável à Ciência do Direito, é possível estruturar a sintaxe da prescrição de direito positivo ou da relação das normas entre si, de modo a criar uma proposição verdadeira ou falsa.

Para Kelsen (2018, p. 82), não seria possível aplicar a Lógica às normas como linguagem prescritiva do direito positivo, pois a norma não poderia ser verdadeira nem falsa, mas somente válida ou inválida. Deste modo, a Lógica somente poderia ser aplicável às proposições descritivas da Ciência do Direito.

Kalinowski (1973), ao contrário, entendia ser possível aplicar a Lógica às prescrições do direito positivo, de modo a criar proposições verdadeiras ou falsas, ou seja, para o autor, poderia ser imputado um valor de verdade ou falsidade à norma jurídica, na medida em que, para relacionar uma norma com outra ou aplicar a norma ao caso concreto, seria realizado um raciocínio de inferência em relação à verdade de uma norma anterior.

⁶⁹ Neste sentido: Desta forma, necessário é identificar as funções semióticas que as expressões de toda linguagem possuem. São elas: a semântica (relação do signo com o objeto que designa), sintática (relação dos signos entre si) e pragmática (relação do signo com o sujeito que o utiliza). (BRITO, 1997, p. 39)

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2008b, p. 70-71), a Lógica jurídica acomodaria a Lógica deôntico-jurídica (aplicável à linguagem prescritiva do direito positivo), a Lógica da ciência jurídica (aspecto descritivo) e a Lógica da retórica jurídica, aplicável à teoria da argumentação. Assim, ao contrário de Kelsen, o autor entende que a Lógica (deôntico-jurídica) pode ser aplicada à linguagem prescritiva do direito positivo, não em termos de verdadeiro ou falso, mas como valores válido e não-válido.

Cossio (1954), embora aponte que a Ciência do Direito não seja simples Lógica jurídica, também aponta a imprescindibilidade desta para o estudo do Direito⁷⁰.

Portanto, apesar da linguagem prescritiva do direito positivo não comportar um juízo de verdade ou falsidade, como afirma Kelsen, é possível afirmar que os valores de válido e não-válido podem ser obtidos por meio da Lógica aplicada à linguagem prescritiva do direito positivo.

Uma vez estruturada a sintaxe da proposição prescritiva ou descritiva, faz-se necessária a análise dos aspectos semânticos dos signos que compõem as prescrições de direito positivo. A semântica do direito está ligada à ciência jurídica ou dogmática jurídica. Portanto, a dogmática jurídica cumpre uma função semântica: a definição do sentido das normas. (KALINOWISKY, 1973, p. 57)

Por fim, chega-se à pragmática da linguagem jurídica, que verifica a relação dos signos com os sujeitos que a utilizam. Segundo Kalinowski (1973, p. 53-54), propriedades pragmáticas são muito amplas. Para o autor, todo o problema das fontes do direito e a divisão de suas espécies, levando em conta o autor da norma e modo de promulgação, são refletidos nas propriedades pragmáticas da linguagem do direito. O estudo da pragmática no direito pode ser estendido para a relação entre a expressão e o seu destinatário, englobando, assim, questões quanto ao conhecimento da lei e como ele influencia as condutas humanas individuais e em sociedade. Muitos problemas da psicologia e sociologia do direito, bem como da filosofia do direito, podem ser estudados pelas propriedades pragmáticas da linguagem do direito.

⁷⁰ Neste sentido: “No queremos decir, lo repetimos, que la ciencia del Derecho positivo sea simple Lógica jurídica; por el contrario, la ciencia del Derecho es una ciencia de experiencia y, por lo tanto, ha de verificarse y comprobarse en el derecho vivido, porque es esta realidad que dicha ciencia se dirige. Soló queremos decir que las teorías jurídicas que aspiran a dar cuenta de esta realidad jurídica, han de estructurarse en su forma con la estructura que da la Lógica jurídica” (COSSIO, 1954, p. 66).

Como mencionado antes, o Direito Positivo, como objeto da Ciência do Direito, é objeto cultural e, como tal, sujeita-se ao método analítico-hermenêutico. Analítico, pois utiliza a Lógica para a construção de proposições prescritivas válidas (Lógica deôntica) e proposições descritivas verdadeiras (Lógica alética); hermenêutico, pois é possível distribuir as técnicas de interpretação nas três esferas da investigação linguística. Os métodos literal e lógico estariam no plano sintático, enquanto o histórico e teleológico influem tanto no nível semântico, quanto no pragmático. Já o critério sistemático envolveria os três planos, sendo, portanto, o mais completo no estudo da linguagem do direito. (CARVALHO, 2008b, p. 201)

O estudo do Direito não pode se resumir ao logicismo, ou seja, a Ciência do Direito não pode se restringir a um tratamento lógico-linguístico. Deste modo, ele também demanda a utilização de “investigações zetéticas”. (BRITO, 1993, p. 14) Ainda neste sentido:

As questões jurídicas não se reduzem, entretanto, às dogmáticas, à medida que as opiniões postas fora de dúvida – os dogmas – podem ser submetidas a um processo de questionamento, mediante o qual se exige uma fundamentação e uma justificação delas, procurando-se, por meio do estabelecimento de novas conexões, facilitar a orientação da ação. O jurista revela-se, assim, não só como o especialista em questões dogmáticas, mas também em questões zetéticas. (FERRAZ JÚNIOR, 2001, p. 90)

A sintaxe é um primeiro ponto de aproximação da norma. Ordenando os termos da norma, seguindo a lógica deôntica, é possível precisar a sua estrutura. Além disso, a relação sintática entre as normas que compõem o ordenamento jurídico revela um sistema hierarquizado que demanda compatibilidade vertical.

Com a identificação da estrutura das normas e do próprio ordenamento jurídico, o cientista do direito passa à semântica, por meio da qual são construídos os significados das normas, levando em consideração a estrutura do sistema.

Mas a atividade do cientista do direito não se exaure no plano sintático e no plano semântico da norma quanto à linguagem. Há ainda a pragmática, que estuda a relação dos signos com o emissor e destinatário da norma.

Somente após percorrer tal caminho, o cientista do direito pode iniciar a atividade de construir proposições científicas e, para tanto, é necessária a repartição de seu objeto de estudo em categorias e conceitos.

Não se olvida aqui a existência de críticas ao método aqui utilizado para o conhecimento do direito⁷¹. Mas esta dissertação constitui trabalho desenvolvido dentro da dogmática jurídica e, como tal, descreve o seu objeto por meio de categorias e conceitos, de modo a sistematizar o conhecimento jurídico, identificando a respectiva natureza jurídica dos institutos e suas consequências nas relações tuteladas pelo direito positivo, sem prescindir da necessidade de investigações de questões zetéticas do direito posto.

No ramo do Direito Tributário, o conceito **tributo** constitui o núcleo do Sistema Tributário Nacional, pois este é o conjunto de normas que, em última instância, irá reger as relações jurídicas que impliquem a “[...] instituição, arrecadação e fiscalização de **tributos**.” (CARVALHO, 2011, p. 47) Assim, a partir do conceito **tributo**, o cientista pode construir os conteúdos semânticos da regra de hipótese de incidência tributária.

A norma jurídica não tem a função precípua de conceituar, mas tão somente a de estabelecer regras prescritivas de condutas ou princípios norteadores para aplicação e interpretação do direito. No entanto, em razão da divergência doutrinária em derredor do conceito **tributo**, este foi positivado no CTN. (MACHADO, 2004a, p. 68)

O art. 3º do CTN prevê que “[...] tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

A doutrina, partindo do dispositivo legal citado, atribui algumas características ao conceito **tributo**, sendo elas: prestação em pecúnia, compulsoriedade e adimplemento em moeda ou valor que nela se possa exprimir. Além disso, a prestação

⁷¹ Citado mais à frente, Tercio Sampaio Ferraz Júnior (2003) parece negar ao conhecimento do direito à natureza de cientificidade, equiparando a dogmática jurídica a uma tecnologia utilizada para criar condições de decidibilidade, ou seja, estabelecer critérios para solução de um conflito, no caso concreto. Próximo a esta linha, Gerson Tadeu Astolfi Vivan Filho (2017, p. 41), em artigo sobre natureza jurídica, expõe que “[...] a determinação da natureza jurídica não é **uma mera descrição de algo posto no meio de um sistema a ser conhecido pelos operadores do direito**, mas uma decisão a respeito do contorno normativo de um conceito, quer dizer, a formulação de um juízo normativo. Isso é feito por toda pessoa participante de uma comunidade regulada que se pergunte, num caso concreto, o que deve fazer, e, portanto, que normas seguir, esteja ela ou ele proferindo uma decisão em um processo administrativo ou judicial, ocupando uma propriedade com fins de moradia, declarando um reconhecimento de paternidade socioafetiva, ou buscando ter de volta metade de seu salário, doado à igreja de que participa após o pastor profetizar que se não o fizesse perderia tudo que tinha.” (grifos nosso).

não pode constituir sanção de ato ilícito, deve ser instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Luciano Amaro (2003, p. 25) conceitua **tributo** como “[...] a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.” Com base neste conceito, o autor entende que existem quatro espécies tributárias: (a) impostos; (b) taxas (de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria; (c) contribuições (sociais, econômicas e corporativas) e; (d) empréstimos compulsórios. (AMARO, 2003, p. 81)

Por outro lado, Hugo de Brito Machado (2004a, p. 76) afirma a existência de cinco espécies tributárias, sendo elas: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios. E ainda subdivide as contribuições sociais em contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições da seguridade social.

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2008b, p. 380), no que concerne às espécies tributárias, a doutrina se divide em: bipartida, tripartida, quadripartida e quinquipartida. Para o autor, que se filia à corrente tripartida, a qual entende como espécies tributárias os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, não haveria limite para o sujeito de conhecimento categorizar, classificar, criar gêneros e espécies, desde que o fizesse em atenção “[...] à correção do processo de circunscrição dos objetos classificados, garantindo que os gêneros e espécies sejam, efetivamente, gênero e espécies.”

Edvaldo Brito (2016, p. 20) aponta a característica distintiva entre tributos e demais prestações compulsórias como sendo a transferência do patrimônio particular ao patrimônio público, de modo que o Estado possa executar políticas em benefício de toda a sociedade⁷²:

⁷² Para Edvaldo Brito (2016, p. 19): “O exposto permite insistir que é recomendável integrar a *definição dogmática* de *tributo*, inserida no art. 3º do Código Tributário Nacional, com as disposições pertinentes da Constituição, nas quais se encontra *elemento distintivo básico* entre essa prestação pecuniária *compulsória* e as demais por ela regradadas. Esse *elemento distintivo básico* consiste no fato de toda prestação de natureza *tributária* operar uma *transferência* do patrimônio da pessoa que tem o dever jurídico de cumpri-la, para o patrimônio da coletividade que está sob a gerência estatal. Daí já se pode falar, por exemplo, desde esse ponto da exposição, na existência de um *fundo de participação compulsória* para designar a exigência coativa de prestações pecuniárias de natureza não tributária,

Com base em tal característica distintiva, o autor categoriza as prestações compulsórias previstas no ordenamento jurídico em: (a) prestações compulsórias em geral, subdividindo-as em tributárias (impostos, taxa, contribuição de melhoria) e não tributárias (empréstimos compulsórios, contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse de categorias profissionais) e; (b) prestações pecuniárias pela assistência vital *strictu sensu*, cujas espécies são preços, tarifas e contribuição para custeio do serviço de iluminação pública. (BRITO, 2016, p.20)

A divisão das prestações compulsórias em categorias, decorrente do conceito tributo, acarreta como consequência uma diferenciação no tratamento constitucional a ser dada para cada uma delas.

A subcategoria das prestações pecuniárias compulsórias tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria) estaria sujeita a 12 normas constitucionais abaixo numeradas:

1. competência tributária 2. **legalidade** 2.1. irretroatividade 2.2. tipicidade 2.3. anterioridade 2.4. anualidade 2.5. espera nonagesimal complementar 2.6. eficácia da lei complementar 3. Isonomia 3.1. capacidade contributiva 4. proibição do efeito confiscatório 5. garantia da econômica e social 6. Imunidade. (BRITO, 2016, p. 60)

Por outro lado, a subcategoria das prestações pecuniárias compulsórias não tributárias (empréstimos compulsórios, contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse de categorias profissionais) estaria sujeita a somente sete, sendo elas: “1. competência do sujeito ativo 2. legalidade 2.1. irretroatividade 2.2. tipicidade 2.3. anterioridade 2.4. espera nonagesimal 2.5. eficácia da lei 3. Imunidade.” (BRITO, 2016, p. 60)

Para Edvaldo Brito (1997, P. 48), “[...] o ‘**conceito tributo**’ tem propriedades típicas no Estado Democrático de Direito, partindo do seu equacionamento em uma

caracterizadas como *contribuições sociais* destinadas ao custeio de encargos promocionais e encargos com a infortunistica, no campo do Estado providência, do Estado do bem-estar social (*welfare state*). Aqui não se opera a *transferência* patrimonial, mas a *redistribuição* patrimonial no âmbito do seu titular, feita pelo Estado no exercício de sua *soberania*. Diante desse quadro, não vale insistir na distinção tradicional entre o *tributo* e outras prestações, somente pela existência de *compulsoriedade* no *tributo*, porque essa circunstância não é estranha a algumas das prestações exigidas pelo Estado.” (grifos nossos).

norma hierarquicamente superior posta sintaticamente”. Assim, para o autor, considerando a relação coordenada sintaticamente entre as normas do ordenamento jurídico brasileiro, “a Constituição ocupa nessa relação a posição de norma-fundamento de validez de todas as outras que tratam do tema.”

O conceito **tributo**, dentro de um Estado Democrático de Direito, possui elementos extrínsecos, que, muito embora não integrem o conceito em si, “contam no axioma completude [do direito]: São eles: I - soberania do sujeito ativo - princípio da competência; princípio da legalidade. II – ‘estatuto do contribuinte’ (BRITO, 1997, p. 40).

O tributo, portanto, que constitui a transferência compulsória do patrimônio particular para o patrimônio público, por ente detentor de competência para exigir tal prestação, dentro de um Estado Democrático de Direito, obedece a um núcleo que protege o cidadão de eventual excesso no exercício dessa competência. (BRITO, 2016, p. 71)

Assim, Edvaldo Brito (2016, p. 71-72) propõe a construção conceitual de “[...] um gênero '*princípio tributário*' cada vez que o critério atinar, com a preservação do patrimônio do particular, qualquer transferência que ofenda aos critérios componentes do *núcleo*.”

O núcleo seria, portanto, tudo aquilo que protege o patrimônio do particular contra o poder de tributar do Estado. Fundado na legalidade para legitimar a prestação, que também deve se submeter à igualdade e equidade (BRITO, 2016, p. 73). Isto que Edvaldo Brito denomina “Estatuto do Contribuinte” é constituído por um plexo de normas constitucionais com a função de defender o cidadão da sanha arrecadatária do Estado. São as limitações ao poder de tributar⁷³.

O art. 5º da Constituição estabelece como garantia e direito fundamental a liberdade, a igualdade, a segurança e a propriedade. Tais garantias e direitos constituem sobreprincípios do ordenamento jurídico brasileiro, constituindo normas de

⁷³ Na palavras do autor: “Essas limitações, pelo exposto, estão na ordenação jurídica estatal e se constituem em princípios, porque assim são considerados tendo em vista pertencerem à ordem jurídica positiva como um importante fundamento para interpretação, conhecimento e aplicação do direito positivo e, em virtude dessa dimensão determinante, eles fornecem sempre diretivas da hermenêutica de todas as normas constitucionais, vinculando o legislador no momento legiferante, de modo a poder dizer-se ser a liberdade de conformação legislativa vinculada pelos princípios jurídicos gerais, em que eles se constituem.” (BRITO, 2016, p. 81 a 82)

alto teor axiológico para a sociedade que erigiu a atual Constituição como lei maior do país, e devem ser observadas tanto pelo legislador, como pelo intérprete e aplicador do direito.

Por outro lado, a mesma Constituição também atribui ao Estado uma série de deveres. Esta mesma sociedade que estabeleceu a liberdade, igualdade, segurança e o patrimônio como direitos fundamentais, também apontou como objetivos da República Federativa do Brasil, dentre outros, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional e a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais⁷⁴.

A Constituição atribui ao Estado o dever de garantir uma série de direitos sociais e coletivos⁷⁵. Além das atribuições características de um estado de bem-estar social, o Estado brasileiro é incumbido pela Constituição de desempenhar as funções clássicas de um estado liberal, tais como, garantir a segurança pública⁷⁶ e a aplicação do direito pelos órgãos jurisdicionais⁷⁷.

O desempenho de todas essas funções demanda recursos financeiros. Assim, para sua obtenção, o Estado se vale dos tributos, cujo conceito é a transferência compulsória do patrimônio do cidadão para o patrimônio público, de modo que o ente estatal possa desempenhar todas as funções atribuídas pela Constituição.

Vista apenas sob o ângulo dos direitos da liberdade, igualdade, segurança e

⁷⁴ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; [...]”.

⁷⁵ O art. 6º da Constituição prescreve que “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”. Ainda: “Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. [...] Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais. [...] Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. § 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público: I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas; II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético; [...]”.

⁷⁶ “Art. 144. A segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através dos seguintes órgãos: [...]”.

⁷⁷ “Art. 5º [...] LIII - ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente; [...]”.

da propriedade, a transferência compulsória do patrimônio implicaria a violação dessas garantias fundamentais. O indivíduo tem sua liberdade e sua propriedade tolhidas, quando o Estado, compulsoriamente, retira valor de seu patrimônio e o transfere para o patrimônio público.

Há um aparente conflito de interesses: a sociedade brasileira, que se pauta pelo individualismo, tem, também, como valor, o solidarismo. O conflito entre esses valores é aparente, pois solucionado pela ponderação de princípios e valores efetuada pelo legislador constitucional.

O poder tributário decorre da soberania de cada estado nacional, que pode tributar seus nacionais, bem como pessoas, coisas ou fatos que se localizem em seu território. (BRITO, 2016, p. 80) Tal poder, em tese, é ilimitado e exercido pelo poder constituinte que instaura uma constituição em dado momento histórico⁷⁸. O poder constituinte cria as espécies tributárias e distribui as competências para criar tributos entre as pessoas jurídicas de direito público interno (BRITO, 2016, p. 80), ou seja, o poder constituinte, e somente ele, exerce o poder soberano, estabelecendo quais tributos podem ser criados e por quem podem ser criados.

Assim, cada pessoa jurídica de direito público interno, que compõe a República Federativa do Brasil, exerce parcela da soberania dentro de sua competência, sendo este o poder de tributar. (BRITO, 2016, p. 81)

No entanto, ao contrário do poder tributário, exercido de forma soberana pelo poder constituinte, o poder de tributar é limitado, a começar pela própria competência atribuída pelo poder constituinte. Os entes federados não podem ultrapassar os limites de suas respectivas competências, sob a condição de se estar criando espécie tributária inconstitucional.

O poder constituinte, diante dos valores do individualismo e do solidarismo presentes na Constituição, sopesou-os e atribuiu o poder tributário às pessoas jurídicas de direito interno, mas, ao mesmo tempo, restringiu-o por meio de regras e princípios que assegurassem os direitos fundamentais da liberdade, igualdade,

⁷⁸ Neste sentido: "O poder tributário, em tais circunstâncias, é a *potestade*, tomada a expressão no seu significado específico de *potência* ou de força suprema, tal como o campo religioso, onde é empregada para designar poderes divinos [...] Ainda, em tais circunstâncias, esse poder somente pode ser exercido pelo poder de ordenação jurídica estatal, ou seja, o poder constituinte, erroneamente chamado de originário, porque poder constituinte não necessita de adjetivação". (BRITO, 2016, p. 80)

segurança e propriedade. São as limitações ao poder de tributar.

Por essa razão, os sujeitos ativos podem instituir ou majorar tributos, porém mediante lei publicada no exercício anterior e após 90 dias de sua publicação. Podem transferir o patrimônio do contribuinte de forma compulsória para o patrimônio público, mas não podem fazê-lo de modo que arruinem o patrimônio particular ou o façam sem a existência de riqueza nova.

No Estado Democrático de Direito, que é o Brasil, o **tributo** se sujeita a limites, os quais constituem normas instituídas pelo poder constituinte. Como transferência compulsória do patrimônio do cidadão para o patrimônio comum, se sujeita ao que Edvaldo Brito denomina “Estatuto do Contribuinte”⁷⁹:

Edvaldo Brito (2016, p. 82) aponta como espécie de normas que limitam o poder de tributar, ou seja, que compõe o Estatuto do Contribuinte, as seguintes: (a) competência tributária da entidade interestatal; (b) legalidade, eficácia da lei complementar, irretroatividade, anualidade, anterioridade, espera nonagesimal; (c) isonomia, capacidade contributiva; (d) proibição a efeito tributário confiscatório; (e) garantia da unidade econômica social; (f) imunidade.

A Constituição dedicou o Título VI, Capítulo I, ao Sistema Tributário Nacional, por meio do qual, de forma minuciosa, estabeleceu princípios gerais (Seção I); limitações ao poder de tributar (Seção II); poder de tributar da União (Seção III); poder de tributar dos Estados e Distrito Federal (Seção IV); poder de tributar dos Municípios (Seção V) e, por fim; repartição das receitas tributárias entre os membros da Federação (Seção VI).

As limitações ao poder de tributar, muito embora expressamente nominadas na Seção II, a ela não se resumem. As limitações que compõem o “Estatuto do Contribuinte” são tantas quantas forem as normas que salvaguardam o contribuinte frente ao poder de tributar do Estado.

Tomem-se como exemplo as regras que distribuem as competências entre os

⁷⁹ Para o autor: “Essas disposições tomam corpo dessa ordenação jurídica estatal a forma de princípios-garantia toda vez que nela forem inseridas com evidente grau de abstração, visado instituir para o particular direitos e garantias a cujo respeito vinculam-se todos os entes políticos e administrativos do Estado e, por isso, constituem prerrogativas dos seus titulares na categoria dos direitos subjetivos públicos e, portanto, oponíveis ‘erga omnes’ e invocáveis, pois, perante e contra o legislador, o juiz ou a autoridade administrativa, estreitamente vinculados na sua aplicação. Tais princípios constituem o Estatuto do Contribuinte [...]” (BRITO, 2016, p. 81).

entes da federação, previstas nas Seções III à V, do Capítulo I, Título VI da Constituição. Embora topograficamente não estejam na Seção II, Das limitações ao poder de tributar, tais regras de competência já constituem uma proteção ao contribuinte, pois o poder constituinte delimita a atuação do ente federativo, impedindo-o que institua tributo não previsto constitucionalmente, bem como evitando bitributação sobre uma mesma hipótese de incidência.

Outro exemplo é a regra que limita à legislação complementar a competência para, dentre outras funções, definir tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Tal regra está localizada na Seção I, “Dos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional”. Da mesma forma, embora não localizada na Seção II, constitui garantia ao contribuinte, uma vez que o poder constituinte determinou que as definições apontadas fossem efetuadas por lei sujeita à aprovação de maioria absoluta das Casas do Congresso Nacional.

Em suma, no Sistema Tributário Brasileiro, o conceito **tributo**, como transferência compulsória do patrimônio particular para o patrimônio público, de modo que o Estado possa cumprir suas atribuições constitucionais, está ligado ao conceito de Estatuto do Contribuinte.

O **Estatuto do Contribuinte** se consubstancia em normas instituídas pelo poder constituinte com o objetivo de limitar o poder de tributar dos entes intraestatais. Tais normas consistem, assim, verdadeiras garantias fundamentais, pois resguardam da atividade arrecadatária do Estado os direitos fundamentais da liberdade, igualdade, segurança e propriedade do contribuinte.

3.2 O CONCEITO “RENDA” E A AQUISIÇÃO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA COMO NÚCLEO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO

No âmbito do Direito Tributário brasileiro, a criação de presunções legais não pode infringir qualquer princípio ou regra constitucional. A razão de tal proibição decorre da própria estrutura das normas, na qual a norma inferior retira sua validade da norma imediatamente superior. Deste modo, a norma concreta individual, seja um contrato, sentença ou qualquer outra, retira sua validade da norma abstrata

imediatamente anterior (lei, decreto) e assim por diante, sendo a Constituição a norma de maior hierarquia no direito posto, a qual retira sua validade de uma norma pressuposta, a norma hipotética fundamental (KELSEN, 2018).

Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 593) afirma que “[...] pelo processo de derivação, todas as normas de direito positivo hão de buscar o fundamento último de sua validade jurídica no Texto Supremo.”

Existe uma hierarquia sintática entre as normas, decorrente da própria lógica do sistema jurídico, bem como uma hierarquia semântica, subdividida em uma hierarquia formal, na qual a norma superior apenas dita a forma ou como deve ser veiculada a norma inferior; e outra material, na qual a norma inferior deve colher o conteúdo exarado pela norma superior. (CARVALHO, 2008b, p. 362-363)

A não observância da hierarquia faria o sistema ruir, transformando-o num aglomerado de prescrições, sem organização sintática e “[...] sem critério que nos possa orientar para estabelecer a multiplicidade intensiva e extensiva das normas jurídicas, nos vários patamares do direito posto.” (CARVALHO, 2008b, p. 362)

No que diz respeito ao direito tributário, a Constituição dedicou um capítulo para tratar, de forma pormenorizada, a atividade de tributar do Estado, estabelecendo princípios, limitações e competências, os quais não podem ser ignorados pelo legislador complementar ou ordinário. Edvaldo Brito denomina este feixe de princípios, limitações e competências de “Estatuto do Contribuinte”, que deve ser plenamente observado pelo legislador infraconstitucional⁸⁰.

O conceito **tributo** serve como ponto de partida para o estudo do Direito Tributário e está ligado ao conceito “Estatuto do Contribuinte”, como transferência compulsória do patrimônio do contribuinte ao patrimônio público, com o objetivo de financiar a atividade estatal.

O “Estatuto do Contribuinte” é constituído de limitações impostas pelo poder constituinte ao poder de tributar dos entes intraestatais e não se limita às normas constantes no Título VI, Capítulo I, Seção II da Constituição, mas a toda e qualquer

⁸⁰ Segundo Edvaldo Brito (1997, p. 48), “O ‘conceito tributo’ tem propriedades típicas no Estado Democrático de Direito, partindo do se equacionamento em uma norma hierarquicamente superior posta sintaticamente. Neste sentido e observada a relação sintática estamenhas fundada na lógica do dever ser, pôde-se afirmar que, no Brasil, a Constituição ocupa nessa relação a posição de norma-fundamento de validez de todas as outras que tratam do tema.”

norma que resguarde o patrimônio do contribuinte frente à atividade estatal de criação, arrecadação e fiscalização de tributos. Uma vez que protegem direitos fundamentais como a liberdade, a igualdade, a segurança e a propriedade, tais normas constituem garantias fundamentais para o contribuinte.

A primeira seção do capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, da Constituição Federal, lista os princípios gerais em matéria tributária. Dentre eles, está o de que cabe à lei complementar federal estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como definir os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, em relação aos impostos discriminados na Constituição.

A exigência de lei complementar federal para definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição é verdadeira garantia ao cidadão, constituindo, assim, uma limitação ao poder de tributar.

Tal limitação gerou fortes discussões ao ser publicada a Lei nº 9.249, de 1995, quando, com base na redação original do art. 43 do CTN, o então legislador ordinário pretendeu tributar os lucros das empresas controladas ou coligadas no exterior, antes mesmo de sua distribuição à empresa controladora ou coligada domiciliada no Brasil. A própria Secretaria da Receita Federal, ao perceber a afronta à Constituição, tentou corrigir o erro editando a IN/SRF nº 38, de 1996.

A norma infralegal procurou adequar à Lei nº 9.249, de 1995, ao art. 43 do CTN, estabelecendo que os lucros obtidos por filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior seriam tributados no exercício em que fossem disponibilizados, assim considerados aqueles creditados ou pagos à controladora ou coligada domiciliada no Brasil.

Ao que parecer, para evitar discussões quanto à questão, o legislador, desta vez o complementar, incluiu dois parágrafos na redação do art. 43 do CTN que deram autorização para o legislador ordinário estabelecer o momento em que se daria a disponibilidade de receita ou rendimento auferido no exterior, independentemente da denominação da receita ou do rendimento, da localização, a condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

A questão a ser respondida aqui é o que implica tal autorização. A delegação ao legislador ordinário seria para alterar o fato gerador do tributo? Criar uma ficção ou

presunção legal relativa ou absoluta? Antes de responder a esta pergunta, será necessário analisar o conceito **renda**, expresso no CTN, e sua correlação com a Constituição.

A doutrina, ao perquirir um conceito constitucional de renda, subdividiu-se em duas correntes. Uma das correntes nega a existência de um conceito constitucional de renda. Por outro lado, a corrente divergente não aceita a indefinição conceitual na Constituição, entendendo haver um limite semântico no texto da Carta Magna. (OLIVEIRA, 2008, p. 78-79)

Assim, para alguns autores desta última corrente, o conceito constitucional de renda poderia ser deduzido de princípios gerais do sistema tributário constitucional, como a capacidade contributiva, proibição do confisco e mínimo existencial ou de princípios específicos do imposto, tais como a generalidade, universalidade e progressividade. (OLIVEIRA, 2008, p. 79)

Ricardo Mariz de Oliveira procura resolver a questão quanto à definição constitucional de renda e de proventos de qualquer natureza, levando em consideração o regime constitucional anterior, quando “[...] se desenvolveram incontáveis e valiosos estudos de pesquisa da mesma, inclusive sob o enfoque do art. 43 do CTN.” (OLIVEIRA, 2008, p. 175)

Deste modo, para o autor, o conceito constitucional de renda deve ser compreendido a partir da definição do próprio texto do art. 43 do CTN. Isto porque, em primeiro lugar, a Assembleia Constituinte de 1998 empregou os termos renda e proventos de qualquer natureza, já utilizados e compreendidos na ordem constitucional anterior, cuja definição se encontrava no art. 43 do CTN. Em segundo lugar, a Constituição atual, assim como a Carta Constitucional anterior, manteve, e até de forma mais rigorosa, a exigência de lei complementar para a definição de tributos, suas espécies e respectivos fatos geradores. Desta forma, a definição do art. 43 ganha relevo constitucional, sendo compatível, inclusive, com os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, previsto no art. 153, § 2º, da Carta Magna. (OLIVEIRA, 2008, p. 175)

Toda regra jurídica completa conta com a mesma estrutura, composta pelo antecedente e o conseqüente: verificado no mundo fenomênico o evento descrito na norma (antecedente), tem-se o fato jurídico, o qual gera, mediante a lógica deôntica,

o conseqüente correspondente descrito na regra, ou seja, se A deve-ser B. A regra jurídica encerra um comando em que, dado o fato jurídico, cria-se um conseqüente pelos modais deônticos de obrigação, permissão ou proibição: dado um fato F, o sujeito está obrigado, proibido ou permitido a determinada conduta C. (FERRAGUT, 2005, p. 47)

A regra tributária, que versa sobre a relação entre o sujeito ativo e passivo, como qualquer regra, tem estrutura sintática composta de um antecedente e um conseqüente. No antecedente, encontra-se descrito o evento colhido pelo legislador no mundo dos fatos. No conseqüente, está prescrita a relação jurídica que se instaura quando o evento ocorrido no mundo sensível é colhido pelo aplicador do direito e é transformado, por meio da linguagem apropriada, em fato jurídico.

Denominada por Paulo de Barros Carvalho (2008b) de regra-matriz de incidência tributária, a regra tributária tem um antecedente, composto pelos critérios material, espacial e temporal, e um conseqüente, composto pelos critérios pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

O antecedente normativo constitui a hipótese de incidência do tributo: descreve de forma abstrata o evento fenomênico que ocorre em certo tempo e espaço, apto a gerar a relação obrigacional tributária.

O critério material é o núcleo da hipótese de incidência tributária. O critério material identifica o evento que, ao ocorrer no mundo fenomênico e vertido em linguagem competente pelo sujeito passivo ou ativo, transforma-se em fato jurídico capaz de desencadear o conseqüente da regra jurídica. O critério material é identificado por meio de um verbo, sempre pessoal, e um complemento. Os critérios espacial e temporal vão determinar, respectivamente, o local e o lapso temporal em que o fato descrito na norma ocorre e deve ser medido. (CARVALHO, 2008b)

No conseqüente normativo, encontram-se o critério pessoal, que identifica os sujeitos ativo e passivo, bem como o critério quantitativo, no qual estão previstas a base de cálculo e a alíquota, que irão determinar o valor devido.

Em linguagem formal, tem-se $D \{[CM(v.c).ct.ce] \rightarrow [cp(Sa.Sp).cq(bc.al)]\}$, a qual se lê: deve-ser que, verificado o critério material da exigência tributária (CM), composto por verbo e complemento (v.c), aferível em determinado lapso temporal (critério temporal "ct") e espaço (critério espacial "ce"), tem-se instaurada (\rightarrow),

considerando o critério pessoal (cp), a relação entre sujeito ativo (Sa) e sujeito passivo (Sp), que obriga este a pagar àquele, considerando o critério quantitativo (cq), determinado valor, obtido pela base de cálculo (bc) e alíquota (al). (CARVALHO, 2008b, p. 585 a 586)

O estudo da estrutura sintática da regra tributária não se resume a um problema de linguagem formal. A análise dos componentes da regra-matriz de incidência fornece ao cientista do direito instrumento de rigor científico para construir proposições verdadeiras na linguagem descritiva da Ciência do Direito.

Um exemplo nos é dado por José Artur Lima Gonçalves para a utilização da regra-matriz de incidência tributária, que propõe um itinerário seguro para identificar se dada norma fere o princípio da isonomia:

Para que se afira a existência ou não de ofensa ao princípio da isonomia em matéria tributária, sugere-se que o pesquisador siga o seguinte roteiro sistemático ao deparar-se com a norma que crie discriminação: a) dissecar a regra-matriz de incidência tributária em seus cinco critérios; b) identificar qual é o elemento de discriminação utilizado pela norma analisada; c) verificar se há correlação lógica entre o elemento de discriminação e a diferenciação de tratamento procedida e d) investigar se há relação de subordinação procedida e os valores positivados no texto constitucional (GONÇALES, 1993. 75).

O antecedente normativo, que nos interessa para este estudo, constitui a hipótese de incidência do tributo: descreve de forma abstrata o evento fenomênico que ocorre em certo tempo e espaço, apto a gerar a relação obrigacional tributária. A hipótese de incidência é, pois, o “fato gerador” do tributo mencionado na Constituição, segunda a qual cabe à legislação complementar defini-lo⁸¹.

⁸¹ Utiliza-se nesta dissertação a acepção de fato gerador como sinônimo de hipótese de incidência, sendo ela o antecedente normativo. Há uma certa ambiguidade na expressão “fato gerador” na medida em que tanto pode designar a descrição abstrata da norma (antecedente normativo), bem como o evento verificável no mundo fenomênico, no mundo empírico. No entanto, a Constituição, ao delegar à lei complementar a definição do “fato gerador”, não poderia estar utilizando o termo em sua acepção para designar o evento empiricamente observável. Isto em razão de as normas não apontarem eventos concretos, mas descrevê-los abstratamente. Sobre a diferenciação de “fato gerador” e “hipótese de incidência”, Hugo de Brito Machado (2004, p. 136) aponta que “[...] a expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão *fato gerador* diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A *hipótese* é a simples descrição, é simples previsão, enquanto o *fato* é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.” Neste mesmo sentido: “Prever a ocorrência de um evento é oferecer critérios de identificação, de tal modo que possa vir a ser reconhecido ao ensejo de sua concretização. Ajeita-se aqui a distinção que tanto insistiu Alfredo Augusto Becker, entre a formulação abstrata redigida pelo legislador e o fato que se verifica no

O critério material constitui o núcleo da hipótese de incidência tributária. O critério material identifica o evento que, ao ocorrer no mundo fenomênico, transforma-se em fato jurídico capaz de desencadear o conseqüente da regra jurídica. Paulo de Barros Carvalho (2008) identifica o critério material por meio de um verbo, sempre pessoal, e um complemento. Os critérios espacial e temporal vão determinar, respectivamente o local e o lapso temporal em que o fato descrito na norma ocorre e deve ser medido.

No caso do imposto de renda, segundo o art. 43 do CTN, o fato gerador ou hipótese de incidência do tributo é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

O critério material do imposto de renda é, portanto, adquirir (verbo) a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos (complemento). Portanto, o conceito “renda” na legislação complementar está atrelado ao evento “aquisição de disponibilidade”, ou seja, somente será tributável a renda adquirida em determinado espaço e aferível em determinado lapso temporal. Paulo de Barros Carvalho afirma que no direito brasileiro prevalece o conceito de “renda” de acordo com a “teoria do acréscimo patrimonial”, segundo a qual:

[...] o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante período determinado, independentemente da origem das diferentes parcelas. É o que se depreende do art. 43 do Código Tributário Nacional. (CARVALHO, 2008b, p. 599)

José Luiz Bulhões Pedreira (1979, p. 110), já afirmava que “percebemos e medimos a renda das pessoas como fluxos de direitos patrimoniais que crescem ao seu patrimônio”.

A teoria do acréscimo patrimonial é bem exposta por Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p. 38), para quem o conceito de patrimônio se mostra como “[...] parte indissociável do núcleo da hipótese de incidência desse imposto.”

mundo empírico, sempre relacionado a condições espaço-temporais. Para nominar-lhes, Geraldo Ataliba sugeriu ‘hipótese de incidência’ e ‘fato imponível’, mas preferimos operar com ‘hipótese tributária’ e ‘fato jurídico tributário’, assinalando que o importante é discernir as duas situações, evitando, com isso, a possível ambigüidade da expressão fato gerador.” (CARVALHO, 2008b, p. 148)

O referido autor erige o patrimônio como um “quase-princípio” relacionado ao imposto de renda, posto que “[...] participante da própria noção do que seja renda, informando, pois, a própria natureza da competência tributária constitucional outorgada à União Federal e toda respectiva legislação infraconstitucional.” (OLIVEIRA, 2008, p. 40)

O conceito de patrimônio decorre da lei cível, visto que a legislação tributária não lhe pode alterar o sentido⁸². Deste modo, nos termos do art. 91 do Código Civil, o patrimônio constitui uma universalidade de direito, composta pelos direitos e obrigações das pessoas físicas e jurídicas valoradas economicamente. (OLIVEIRA, 2008, p. 67)

Tal conceito está vinculado ao princípio da universalidade, previsto no art. 153, § 2º, inciso I, da Constituição, segundo o qual o imposto de renda deve incidir sobre a totalidade dos direitos e obrigações do contribuinte, aferível em determinado lapso temporal⁸³, não podendo fazê-lo sobre fato isolado. (OLIVEIRA, 2008)

Assim, para fins do imposto de renda, levando em consideração o conceito de patrimônio decorrente da legislação cível e a relação de tal conceito com o princípio constitucional da universalidade, somente se considera acréscimo patrimonial o resultado positivo da aferição do patrimônio do contribuinte em dois momentos distintos, nos quais devem ser considerados todos os direitos e obrigações integrados à *universitas juris* em caráter definitivo, nos termos da legislação de regência aplicável ao ato ou negócio jurídico dele decorrente:

[...] o princípio da universalidade é uma imposição que tem origem ontologicamente mais próxima do objeto, pois se este é concebido como incidência tributária sobre o acréscimo patrimonial e, sendo o patrimônio uma "universitas juris", somente se pode conceber o fato imponible com uma universalidade de direitos e obrigações acrescida à anterior universalidade patrimonial de direito e obrigações, e dela diminuída considerada num determinado período de tempo. (OLIVEIRA, 2008, p. 261)

⁸² Conforme nos aponta Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p. 54): “A lei tributária não pode agravar ao conceito de ‘patrimônio’ algo que não seja participante do patrimônio segundo a lei privada, ou retirar qualquer dos seus componentes, ainda, segundo esta lei, porque, se o fizer, estará esbarrando num elemento intrínseco à própria competência constitucional para a cobrança do imposto de renda.” (

⁸³ Com relação à periodicidade: “[...] não há como proceder a uma apuração universal de aumento patrimonial sem referi-la a um determinado momento do tempo, o qual deve ser estabelecido por lei ordinária.” (OLIVEIRA, 2008, p. 263)

Considerando, então, a teoria do acréscimo patrimonial e sua relação com o princípio da universalidade, bem como a redação do art. 43, inciso II, do CTN, segundo a qual os proventos de qualquer natureza são entendidos como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito renda, definido no inciso I do mesmo artigo, isso implica a conclusão de que o conceito legal da hipótese de incidência do imposto de renda, na legislação complementar, é o aumento do patrimônio. Deste modo, "[...] renda seria o acréscimo patrimonial derivado do capital, do trabalho ou da combinação de ambos." (OLIVEIRA, 2008, p. 285)

Com relação ao conceito disponibilidade, como observa Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p. 290), este não apresenta maiores controvérsias na doutrina, sendo, em suas palavras "[...] a qualidade de algo estar disponível, isto é, algo que esteja na disposição de alguém, no caso na disposição do contribuinte titular do patrimônio aumentado."

Já para os conceitos disponibilidade jurídica e econômica, o autor os diferencia pela "[...] circunstância do fato causador do aumento patrimonial ser ou não regido pelo direito." (OLIVEIRA, 2008, p. 301)

Deste modo, a disponibilidade jurídica decorreria de um fato ou relação acobertada pelo direito, como, por exemplo, um contrato de compra e venda de uma mercadoria. Neste caso, a disponibilidade jurídica é aferida pelas regras do Código Civil, ou seja, mediante a entrega da mercadoria o vendedor passa a ter direito ao preço, estando tal direito acrescido em seu patrimônio de forma definitiva, mesmo que o valor venha a ser pago posteriormente⁸⁴.

Por outro lado, a disponibilidade econômica decorreria de um ato ou relação não regulada pelo ordenamento jurídico, tal como os ganhos obtidos em jogos de azar ou exploração ilícita da prostituição e do tráfico de drogas. Como tais relações não são regidas pelo direito, não se poderia falar em disponibilidade jurídica, mas apenas econômica, com o efetivo ganho em pecúnia ou de bens passíveis de avaliação em dinheiro (OLIVEIRA, 2008).

Assim, nos casos em que a aquisição da renda ou de provento decorre de um

⁸⁴ Neste mesmo sentido: "Disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor de renda. A disponibilidade é virtual e não efetiva do poder de dispor de renda. A disponibilidade é virtual quando **já ocorreram todas as condições necessárias para que se torne efetiva** (PEDREIRA, 1979, p. 196).

ato ou relação acobertado pelo direito, a disponibilidade jurídica sempre precede à disponibilidade econômica, sendo inata ao fato gerador do imposto de renda. Por outro lado, quando o ato ou relação do qual decorre a aquisição da renda ou de provento de qualquer natureza não for regida pelo direito, não se pode falar de disponibilidade jurídica, mas somente econômica, que é aferida no mundo fenomênico pela efetiva percepção do valor em pecúnia ou bens a ela equivalentes. (OLIVEIRA, 2008, p. 301-302)

Desta diferenciação decorre que a aquisição da disponibilidade jurídica depende da regulação própria que é aplicável ao ato ou relação. Assim, voltando ao exemplo do contrato de compra e venda, a sua simples celebração não implica a disponibilidade jurídica do acréscimo patrimonial relativo ao preço pactuado. Somente com a entrega do bem objeto do contrato de compra e venda é que o direito ao preço integra o patrimônio do vendedor de forma definitiva. Neste sentido, Oliveira (2008, p. 303) coloca que "Não obstante, quando a sua causa geradora for um fato jurídico, antes de este estar completo conforme o direito que lhe for aplicável, não há aumento porque direito ainda não terá sido adquirido."

Segundo José Luiz Bulhões (1979, p. 197) o termo "disponibilidade jurídica" foi inserido "na legislação do imposto de renda pelo Decreto-lei nº 4.178, de 1942, reproduzindo princípio surgido na jurisprudência administrativa na década de 1930". Como aponta o referido autor:

Em meados da década de 1930, a jurisprudência passou a considerar os rendimentos creditados por pessoas jurídicas em conta corrente do beneficiário como percebidos desde o crédito (independentemente de efetivo recebimento em moeda pelo beneficiário), quando se encontravam à disposição deste, em condições de serem recebidos. (PEDREIRA, 1979, p. 198)

Porém, como já alertava o referido autor, a jurisprudência da época sempre ressaltava que a percepção somente se caracterizava quando o contribuinte tivesse o poder de obter a disponibilidade econômica do rendimento e que a presunção de disponibilidade do crédito sempre admitia prova em contrário (PEDREIRA, 1979, p. 198).

Conforme já dito antes, somente a lei complementar pode definir o respectivo fato gerador. Ademais, tal competência é indelegável: não pode o legislador

complementar delegar ao legislador ordinário aquilo que a Constituição expressamente lhe atribuiu. Neste sentido:

A reserva da lei complementar, no que se refere ao âmbito da alínea a do inciso III do art. 146 consiste exclusivamente na definição dos contornos dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Esta matéria é de sua competência exclusiva, pelo que a lei ordinária, em caso algum, poderá sobre ela dispor, seja qual for o seu conteúdo (XAVIER, 2002, p. 25).

Além disso, a lei complementar deve ser interpretada em consonância com a Constituição Federal. Assim, apesar de a Carta Maior não definir de forma pormenorizada o conceito de “renda”, os princípios nela insertos devem nortear a produção e a interpretação da legislação complementar. Como assevera Paulo de Barros Carvalho (2008b, p. 598):

A definição do conceito de “renda”, no Brasil, é construída no plano da legislação complementar (arts. 43 e 44 do Código Tributário Nacional), porém com supedâneo em referência constitucional expressa, patamar normativo onde se encontram estabelecidos seus pressupostos (art. 153, III, da CR).

Um desses pressupostos é o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual os impostos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Assim, não poderia o legislador ordinário pretender tributar algo que o contribuinte ainda não tem. Como assevera Paulo de Barros Carvalho (2008b, p. 595):

[...] (i) o princípio da capacidade contributiva absoluta retrata a efetiva realização do conceito jurídico de “renda”; e, (ii) que tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa implica realizar a igualdade tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.

Alberto Xavier (1978) deduz o princípio da capacidade contributiva do Estado de Direito, classificando-o como aspecto positivo do princípio da igualdade tributária. De acordo como autor, o Estado de Direito comporta um (a) conteúdo material, que implica a realização da justiça, de modo que a limitação dos direitos individuais pelo Estado ocorra sem arbítrio; e um (b) conteúdo formal, limitação deve ocorrer por lei formal.

No direito tributário, o princípio da igualdade constitui a manifestação do

conteúdo material do Estado de Direito. Tal princípio comporta um aspecto negativo, consubstanciado no princípio da generalidade, segundo o qual todos são iguais perante a lei. A igualdade também tem um aspecto positivo, manifestado pelo princípio da capacidade contributiva, segundo o qual, para evitar o arbítrio, o tratamento diferenciado entre os indivíduos somente por ocorrer com base na capacidade econômica, excluído qualquer outro motivo de discriminação, tal como sexo, raça, religião e nacionalidade. (XAVIER, 1978, p. 9-10)

O princípio da capacidade contributiva funciona, então, como limite imposto ao legislador, que não se encontra livre para selecionar qualquer evento do mundo fenomênico, como critério material da regra tributária, mas somente aqueles que sejam reveladores da capacidade econômica do contribuinte. (XAVIER, 1978, p. 75)⁸⁵

Acaso o legislador ordinário ultrapasse os limites perpetrados pela legislação complementar para o conceito de renda e a hipótese de incidência do tributo, ele irá violar o princípio da capacidade contributiva, podendo adentrar no campo do confisco, tributando riqueza inexistente. (CARVALHO, 2008b, p. 596-597)

Da mesma forma, como aponta Ricardo Mariz de Oliveira, o imposto de renda pressupõe acréscimo patrimonial, o qual, em respeito ao princípio da universalidade aplicável ao imposto de renda, deve levar em conta todas as aquisições de direitos e obrigações de forma definitiva, de acordo com o direito aplicável ao ato ou negócio jurídico. Ainda segundo Oliveira (2008, p. 305):

[...] a lei complementar delimita o horizonte de atuação do legislador ordinário, não admitindo disposições que pretendam considerar o fato gerador antes de completada a situação tal como definida no art. 43.

Portanto, verificados os conceitos “renda” e sua relação com a hipótese de

⁸⁵ Alberto Xavier (198, p. 75) faz enérgica defesa do princípio da capacidade contributiva em sua obra, já em 1978, ao afirmar que “[...] não pode, desta sorte, deixar de estar o referido princípio da capacidade contributiva no cerne de uma construção dogmática do Direito Tributário, pelo que não deve apoiar-se o setor da doutrina que o pretende relegar para plano secundário, sob o pretexto de se tratar de conceito extrajurídico, vago insuscetível de aferição concreta.” E não só. A importância do princípio é tal que a ausência de sua menção expressa na então Constituição de 1969 não pode impedir, segundo o autor, a sua observância obrigatória, pois deduzido de um Estado Democrático de Direito: “A Constituição vigente não o proclama autonomamente, mas isso não tem qualquer significado de fundo pois, como reconhece Aliomar Baleeiro, ele permanece subjacente na Constituição Federal de 1969, que adota um regime democrático, assegura que todos são iguais e declara que a especificação de direitos e garantias expressas não exclui outros direitos.” (XAVIER, 1978, p. 74)

incidência, a qual implica a aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica, tem-se ratificada a conclusão do item anterior, ou seja, o legislador não pode criar uma ficção legal ou presunção legal absoluta (regra de direito material) em relação ao imposto de renda, pois se assim o fizer, violará o princípio constitucional da capacidade contributiva, bem como o princípio da universalidade aplicável ao tributo.

3.3 A POSSIBILIDADE DE O LEGISLADOR ORDINÁRIO ESTABELEECER O MOMENTO E AS CONDIÇÕES DA DISPONIBILIDADE DE RENDA AUFERIDA NO EXTERIOR COMO PRESUNÇÃO LEGAL RELATIVA

A hipótese de incidência ou fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza (critério material), a ser aferida em espaço (critério espacial) e lapso temporal determinado (critério temporal), estando, portanto, o conceito “renda” atrelado à “aquisição de disponibilidade do acréscimo patrimonial”.

Esta definição, a da hipótese de incidência do imposto de renda, cabe, segundo a Constituição Federal, somente à legislação complementar, sem que essa possa delegar ao legislador ordinário o poder de alterá-la.

Portanto, por via de exclusão, a autorização conferida ao legislador ordinário por meio do § 2º do art. 43 do CTN não pode implicar qualquer alteração da hipótese de incidência do imposto de renda, ou seja, alteração no critério material da regra matriz de incidência tributária, composto pelo verbo (adquirir) e seu complemento (disponibilidade econômica ou jurídica da renda). Vale dizer, o legislador ordinário não pode incluir, por exemplo, um novo critério material, de modo a tributar a expectativa de aquisição de renda.

O § 2º do art. 43 do CTN também não autorizou a criação de uma ficção legal. O legislador ordinário não pode eleger como hipótese de incidência um evento que não possa ocorrer no mundo fenomênico. Se assim pudesse, estaria tributando riqueza inexistente, incorrendo no confisco, expressamente proibido pela Constituição

Federal⁸⁶.

Do mesmo modo, não poderia criar uma presunção legal absoluta, norma de direito material que determina a tributação de evento provável, mas sem qualquer relação com a sua efetiva ocorrência, não admitindo prova em contrário. Caso o fizesse, estaria violando o princípio da capacidade contributiva e a vedação do confisco, bem como o princípio específico da universalidade, pois, do mesmo modo que a ficção, tal presunção poderia tributar riqueza inexistente.

Excluída, portanto, a possibilidade de o legislador ordinário criar regras de direito material referentes à hipótese de incidência, seja alterando-a, seja criando ficções ou presunções legais absolutas, questiona-se, qual seria a natureza jurídica do § 2º do art. 43 do CTN?

Táisa Maciel (2007, p. 94) aponta que na doutrina haveria ao menos três interpretações sobre o § 2º do art. 43 do CTN. Segundo a autora, uma primeira linha de interpretação reputa o dispositivo legal inconstitucional, pois permite ao legislador ordinário instituir imposto sobre renda ainda não disponível, ferindo, assim, o perfil de renda delineado constitucionalmente⁸⁷.

A autora deduz, ainda, do pensamento de Alcides Jorge Costa uma segunda linha de interpretação: que, apesar de a disponibilidade econômica ou jurídica ser

⁸⁶ Vide no capítulo 2, item 2.2, a tentativa de o legislador complementar incluir no CTN uma ficção legal, relativa à possibilidade de uma tributação mínima baseada no capital das empresas, ainda que inexistente a renda. Na exposição de motivos nº 820/MF do Ministro da Fazenda que acompanhava o projeto da Lei Complementar nº 104, de 2001, a qual aprovou o § 2º do art. 43 do CTN, assim apontava: "A nova redação dos arts. 43 e 44, que tratam do imposto sobre a renda, adota como base primária de incidência a renda em seu conceito bruto, assim entendido a **receita ou o rendimento, possibilitando, assim, a instituição, por meio de lei ordinária, de um imposto de renda mínimo.**" (BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999, p. 21). Como já mencionado, tal disposição foi rechaçada pela Câmara dos Deputados nos trâmites da Lei.

⁸⁷ Esta foi a tese deduzida pelos autores da ADI 2588-1. Neste sentido, assim consta na inicia: "Se a lei reputa considerado o fato 'b' a partir da existência do fato 'a' sem que haja uma ligação de implicação natural entre tais fatos, tem-se uma ficção legal. O emprego de ficções, em direito tributário, não permite ao legislador que abranja fato estranho aos contornos de sua competência impositiva, dada pela Constituição. Como visto, o conceito constitucional de renda abrange em si a disponibilidade da renda, pelo que, o disposto no artigo 43 do CTN nada mais é que a explicitação do que já está contido na Constituição [...]. Neste ponto está a possível inconstitucionalidade do artigo 43, § 2º, do CTN, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/01. Entendeu o 'legislador palaciano' que o dispositivo em questão lhe dá liberdade para, a seu bel prazer, nas hipóteses de receita ou rendimento auferido no exterior, seja ele, legislador ordinário, livre para fixar o momento da ocorrência do fato gerador antes mesmo de sua ocorrência [...]. Pretende a Autora a declaração de inconstitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN, sem redução de texto, para ver afastada essa interpretação e afirmada a interpretação de que a lei só pode considerar ocorrido o fato gerador, nas hipóteses de receita ou rendimentos auferidos no exterior, após a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza".

indispensável para a caracterização da hipótese de incidência do imposto de renda, ela não seria suficiente em razão de ser necessário aguardar determinado lapso temporal para se apurar a renda líquida e o imposto devido. Todavia, para o autor citado, embora seja preciso observar determinado lapso temporal para apuração da renda líquida, a renda em si já estaria disponível. A partir desta visão, a autora aponta que seria possível interpretar que o §2º do art. 43 do CTN teria autorizado o legislador ordinário alterar “[...] o critério temporal do imposto de renda (momento da disponibilidade), desde que respeitado o critério material (aquisição da disponibilidade de renda)” (COSTA *apud* MACIEL, 2007, p. 95)⁸⁸.

Por fim, a autora traz o pensamento de Marciano Seabra Godoi, para quem o § 2º do art. 43 do CTN autorizou o legislador ordinário a criar uma **ficção legal** “[...] com o propósito de atribuir à pessoa jurídica residente os lucros auferidos por entidades controladas não-residentes.” (GODOI *apud* MACIEL, 2007, p. 95)

Taísa Maciel entende que o posicionamento pela inconstitucionalidade se mostra radical. Com relação à segunda interpretação, embora repute como

⁸⁸ Alberto Xavier (2010, p. 402) se filia a esta interpretação do §2º do art. 43 do CTN. Neste sentido: “As considerações que atrás se formularam a respeito da incompatibilidade do sistema de tributação extraterritorial com o art. 43 do Código Tributário Nacional não são alteradas em face do novo § 2º deste preceito introduzido pela Lei Complementar nº 104/01 que dispõe: ‘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’. Tenha-se desde já presente que o § 2º do art. 43 do CTN, ao dispor sobre receitas ou rendimentos oriundos do exterior, manteve-se fiel ao conceito constitucional de renda, não abandonando o requisito da disponibilidade para fins de incidência do imposto constante do *caput* do art. 43, pelo que também a renda de origem externa, tal como a renda de origem interna, é apenas tributável quando da *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*.” Conclui, então o autor: “Não é este porém, repita-se, o alcance do § 2º, que se limita a permitir ao legislador ordinário estabelecer *as condições e o momento* em que se dará a disponibilidade, sem que em parte alguma se admita a abstração do próprio conceito de disponibilidade.” (XAVIER, 2010, p. 408) Ainda, neste sentido: “Entretanto, nada obsta que o legislador ordinário estabeleça uma norma de diferimento do elemento temporal para um momento posterior ao exato momento em que se der a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento. [...] o fato de que o imposto não pode ser cobrado antes da ocorrência da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento somente admite que aqueles fatos - pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa - sejam considerados como elementos temporais do fato gerador se, antes deles ou concomitantemente com eles, já tiver ocorrido a aquisição da disponibilidade jurídica da renda a que eles se referem. É por isso, também, que a legislação ordinária pode prever que o imposto devido pelas pessoas jurídicas seja calculado pela regra geral do chamado “regime de competência”, que considera as rendas adquiridas juridicamente no período-base mas não necessariamente recebidas em moeda, enquanto para as pessoas físicas o imposto é calculado pelo regime de caixa, sendo considerados apenas as rendas já recebidas no período-base. (OLIVEIRA, 2008, p. 305-306). Este também foi entendimento exarado pelos Ministros Marco Aurélio e Ricardo Lewandowsky na ADI 2588, que conferiram interpretação conforme a Constituição ao dispositivo legal de modo que ele não pudesse violar o conceito de disponibilidade constante no *caput* do mesmo artigo.

procedentes as afirmações de Alcides Jorge Costa quanto à disponibilidade econômica ou jurídica ocorrer antes do lapso temporal para a apuração da renda tributada, entende que ela se mostra “[...] pouco verossímil quando transportada para o contexto internacional de adoção de medidas antielisivas.” (MACIEL, 2007, p. 95) Até mesmo porque, segundo a autora, “[...] a legislação atual do imposto de renda já estabelece esse descompasso temporal entre a aquisição da disponibilidade e a ocorrência do fato gerador, sendo aquela sempre pressuposto para esta” (MACIEL, 2007, p. 95). Por fim, a citada autora entende, tal qual o posicionamento desta dissertação, que não poderia o §2º do art. 43 do CTN ter autorizado o legislador ordinário a criar uma ficção legal, tampouco uma presunção legal absoluta, mas sim uma presunção legal relativa. Neste sentido, assim coloca:

Por essa razão, a conclusão mais adequada é a de que o parágrafo 2º do art. 43 do CTN pretendeu autorizar o legislador a estabelecer uma presunção, por definição, sempre relativa e atinente ao princípio da proporcionalidade, no sentido de que, em ocorrendo cumulativamente os requisitos x, y e z, há grande probabilidade de que o contribuinte brasileiro tenha auferido aqueles rendimentos. (MACIEL, 2007, p. 103-104)

Sobre a questão da inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN, é preciso pontuar que, na relação sintática entre a Constituição e demais leis, somente a legislação complementar pode definir a hipótese de incidência dos tributos, sendo que tal atribuição não pode ser delegada. Na estrutura da norma tributária, o fato gerador ou hipótese de incidência dispõe, como núcleo, o critério material constante no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, composto pelo verbo e seu complemento.

No caso do imposto de renda, o critério material consiste em adquirir (verbo) a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos (complemento). A aquisição está atrelada à disponibilidade e tais termos compõem um núcleo que, de acordo com a Constituição, somente pode ser disposto por legislação complementar.

Ademais, o conteúdo semântico do *caput* do art. 43 do CTN, o qual deve ser analisado de acordo como sistema constitucional anterior, implica que o imposto de renda somente incide sobre o acréscimo patrimonial resultante da renda ou de proventos de qualquer natureza, devendo levar em conta todas as aquisições de direitos e obrigações de forma definitiva, de acordo com o direito aplicável ao ato ou

negócio jurídico.

O § 2º do art. 43 do CTN delega, de forma literal, a possibilidade de o legislador ordinário estabelecer o momento em que ocorre a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de provento de qualquer natureza obtido no exterior. Assim, em uma primeira aproximação do texto legal, o que se verifica é que a legislação complementar padeceria de inconstitucionalidade material se for lida no sentido de que o legislador ordinário poderia dispor de um dos elementos da hipótese de incidência ou fato gerador, critério material da regra de incidência tributária, qual seja, a disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Sobre isto, um ponto parece gerar confusão e será mais bem explorado no próximo capítulo: a disponibilidade e quando ela ocorre não pode ser confundida com o critério temporal. O momento em que se dá a disponibilidade da renda integra o critério material do imposto na condição do verbo adquirir. O intervalo temporal em que se verifica este fato (aquisição da disponibilidade) é que constitui o critério temporal da regra matriz de incidência tributária, que, no caso do imposto de renda, é definido pelo legislador ordinário⁸⁹.

Esta diferenciação é que sustentaria a segunda forma de interpretar o § 2º do art. 43 do CTN apresentada por Maciel: o disposto da lei complementar autorizaria o legislador ordinário a alterar o critério temporal do imposto de renda, desde que respeitada a aquisição de disponibilidade de renda. Sobre esta interpretação, Alberto Xavier (2010, p. 402) traz o seguinte exemplo:

Tenha-se desde já presente que o § 2º do art. 43 do CTN, ao dispor sobre receitas ou rendimentos oriundos do exterior, manteve-se fiel ao conceito constitucional de renda, não abandonando o requisito da disponibilidade para fins de incidência do imposto constante do *caput* do art. 43, pelo que também a renda de origem externa, tal como a renda de origem interna, é apenas tributável quando da *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica* [...].

⁸⁹ Sobre este ponto, Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p. 496) comenta que “Atualmente, para as pessoas jurídicas, vige o regime de período-base trimestral, coincidindo com os trimestres-calendário (o que se aplica também aos lucros presumido e arbitrado), mas, para o lucro real, a lei permite opção, a ser exercida em cada ano-calendário, de um único período-base anual encerrado em 31 de dezembro, impondo, como condição para o exercício desta opção, os recolhimentos de quotas mensais de antecipação calculadas por estimativas (um sistema semelhante ao lucro presumido) ou por apurações, mês a mês, do lucro real obtido de 1º de janeiro até o final de cada mês, quotas estas que são deduzidas do imposto devido ao final do ano, podendo gerar restituição ou compensações, com o imposto de renda ou com outros tributos federais, a partir do encerramento do ano, pelo montante que eventualmente tiver sido retido na fonte ou antecipado a maior do que o valor do imposto anual (Lei n. 9430, de 27.12.1996, art. 1º e outros).”

Com efeito, essa disponibilização pode ocorrer em virtude de um, procedimento ou ato complexo que pode desdobrar-se no tempo em várias etapas ou fases. [...] Aqui, sim, a lei ordinária teria liberdade de escolher o momento temporal em que, nestas diversas fases do processo de disponibilização, o lucro seria reputado como disponibilizado para efeitos tributários.

No entanto, tanto esta segunda forma de interpretar o dispositivo legal, quanto a terceira apresentada por Taísa Maciel (2007), segundo a qual o § 2º do art. 43 do CTN teria autorizado a criação de uma presunção legal relativa, não podem ser obtidas pelos métodos de interpretação tradicionais da hermenêutica jurídica, ou seja, pelos métodos literal, gramatical, histórico e teleológico.

Especificamente, se aplicado o método teleológico, ainda que o objetivo da regra tenha sido combater a elisão fiscal, restaria configurada a inconstitucionalidade da norma, uma vez que teria ocorrido a delegação ao legislador ordinário de matéria afeta à legislação complementar federal.

Assim, seria necessário utilizar métodos interpretativos que alterassem o alcance dos signos do texto de modo a compatibilizar a norma com a Constituição, sendo possível efetuar tal tarefa pelas técnicas da declaração de nulidade parcial, sem redução do texto ou da interpretação conforme a Constituição^{90, 91}.

3.3.1 A técnica de interpretação conforme a Constituição

Muito embora parte da doutrina aponte a origem da técnica da interpretação conforme a Constituição, no direito alemão⁹², a própria doutrina teutônica tem

⁹⁰ Isto foi o que fez o Min. Marco Aurélio de Melo ao votar por estabelecer uma interpretação, conforme a Constituição, ao §2º do art. 43. Do CTN. Vide nota de rodapé 52. Ainda, neste sentido: “[...] a interpretação conforme a constituição implica, excetuando-se casos mais banais, uma possibilidade de alteração do sentido da lei, principalmente quando se tenta ir além do que o próprio texto dispõe.” (SILVA, 2006, p. 203)

⁹¹Esta dissertação não tem o objetivo de se aprofundar na discussão das técnicas da declaração de nulidade parcial sem redução de texto e da interpretação conforme a Constituição, mas apenas explicar seus fundamentos e limites. Para um maior aprofundamento, ver LAURENTIIS (2012). Na obra, o autor esmiúça a técnica da interpretação conforme a Constituição.

⁹² LAURENTIIS (2012, p. 43-44) cita que uma parcela da doutrina aponta como primeiro precedente alemão, a aplicar a interpretação conforme a Constituição, um caso em que se discutiu “[...] a constitucionalidade do art. 1, n. 2 da Lei de emergência que vigia nos territórios alemães ocupados após o término da Segunda Guerra. Dito dispositivo limitava o direito de circulação dos cidadãos que habitavam esses territórios, excepcionando tal proibição somente em casos de grave perigo à integridade física ou à vida do reclamante. O Tribunal Administrativo de Braunschewig considerou que

colocado que a interpretação das leis, em conformidade com a Constituição, já era adotada pela jurisprudência estadunidense. (LAURENTIIS, 2012, p. 43-44)

Bittencourt, fazendo referência à obra *Handbook of American Constitutional Law*, datada de 1897, do estadunidense Henry Campbell Black, referia que “[...] qualquer dúvida razoável [em relação à lei], deve-se resolver em seu favor e não contra [ela]” (1968, p. 92).

O referido autor, ainda alude ao também estadunidense Thomas Cooley, para apontar que “[...] uma vez que o conflito entre a lei e a Constituição não deve ser presumido – adianta Cooley – segue-se necessariamente, que as Côrtes devem, se possível, dar à lei interpretação tal que lhe permita manter-se válida.” (BITTENCOURT, 1968, p. 93)

No Brasil, as técnicas da declaração de nulidade parcial sem redução do texto e da interpretação conforme a Constituição foram positivadas por meio do parágrafo único do art. 28 da Lei nº 9.868, de 1999, que assim dispõe:

A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

Karl Larenz (2019, p. 479-480) entende que a interpretação à Constituição constitui um critério de interpretação a par dos métodos tradicionais de interpretação. Assim, para o autor, tal critério terá lugar sempre que, após utilizados os demais critérios de interpretação (literal, gramatical, histórico e teleológico), o intérprete verificar que é possível adotar outra interpretação que não leve à inconstitucionalidade da norma⁹³.

referida norma afrontava o direito fundamental de ir e vir, garantido pelo artigo 11 da Lei Fundamental de Bonn. Contudo, buscando conciliar esse direito constitucional coma necessidade de disciplinar o fluxo migratório entre os territórios da República alemã, o Tribunal Constitucional afirmou que se interpretasse que as exceções listadas em tal dispositivo não esgotavam as hipóteses com base em que os cidadãos alemães poderiam deixar os territórios ocupados, a norma impugnada deveria ser tida por constitucional.”

⁹³ Para o citado autor: “Se uma interpretação, que não contradiz os princípios da Constituição, é possível segundo os demais critérios de interpretação, há-de preferir-se a qualquer outra em que a disposição viesse a ser inconstitucional. A disposição é então, nesta interpretação, válida. Disto decorre, então, que de entre várias interpretações possíveis segundo os demais critérios sempre obtém preferência aquele que melhor concorde com os princípios da Constituição. Conformidade à Constituição é portanto, um critério de interpretação.” (LARENZ, 2019, p. 480)

Barroso (2013, p. 325) entende que a interpretação conforme a Constituição se aplica para a “[...] preservação de determinadas normas, suspeitas de inconstitucionalidade, assim como à atribuição de sentido às normas infraconstitucionais, da forma que melhor realizem os mandamentos constitucionais.”

Canotilho (2003, p. 1.223-1.226) relaciona a interpretação conforme a Constituição dentro de um catálogo “desenvolvido a partir de uma postura metódica hermenêutica-concretizante”⁹⁴, constituindo um princípio de controle, de modo a garantir a “constitucionalidade da interpretação”.

Laurentiis (2012, p. 65-66) considera que “A interpretação conforme a Constituição é uma técnica de interpretação da lei, por vezes acompanhada da interpretação da Constituição”. Para o autor, tal técnica deve respeitar o princípio da separação dos poderes e tem “[...] natureza complementar, limitada e subsidiária em relação aos demais elementos da hermenêutica constitucional.”

Laurentiis entende ainda que, “[...] a interpretação conforme a Constituição assume uma feição estritamente hermenêutica quando aplicada em arguições de inconstitucionalidade incidentais e difusas.” (LAURENTIIS, 2012, p. 73).

Por outro lado, quando aplicada na via do controle abstrato de constitucionalidade, assume, na jurisprudência do STF, a feição de “[...] técnica de controle de constitucionalidade assemelhada à nulidade parcial sem redução de texto.” (LAURENTIIS, 2012, p. 52-53).

Neste último caso, a aplicação da técnica de interpretação conforme a Constituição tem como objetivo a garantia de uniformidade do sistema jurídico brasileiro (LAURENTIIS, 2012, p. 104). Assim, pode-se dizer que o fundamento da interpretação conforme a Constituição é garantir a observância da Lei Maior, concretizando, assim, o princípio da supremacia constitucional e o sobreprincípio da segurança jurídica.

Os pressupostos para a aplicação desta técnica são os seguintes: (a) distinção entre disposição e norma; (b) presunção de constitucionalidade; (c) unidade do

⁹⁴ Para Canotilho (2003, p. 1.212), “O **método** hermenêutico-concretizador arranca a ideia de que a leitura de um texto normativo se inicia pela *pré-compreensão* do seu sentido através do intérprete. A interpretação da constituição também não foge a este processo: é uma *compreensão de sentido*, um preenchimento de sentido juridicamente criador, em que o intérprete efectua uma atividade prático-normativa, *concretizando* a norma para e a partir de uma situação histórica concreta”.

ordenamento jurídico; e (d) ambivalência dos fundamentos da interpretação conforme a Constituição. (LAURENTIIS, 2012)

O primeiro pressuposto é o de que a norma não se confunde com o texto ou dispositivo legal. Este último é o substrato físico sobre o qual o aplicador do direito se debruça para que dele se extraia a norma, sendo ela de duas espécies, regras e princípios. A distinção entre o texto e a norma permitiu aos Tribunais utilizar a técnica da interpretação conforme a Constituição, pois a interpretação não estaria restrita ao texto⁹⁵.

Virgílio Afonso da Silva (2006, p. 194) tece diversas críticas à utilização da técnica da interpretação conforme a Constituição pelo Poder Judiciário brasileiro, em especial ao que ele denomina de argumentos comumente utilizados pela doutrina para fundamentar a sua aplicação, dentre eles: a presunção de constitucionalidade e a unidade do ordenamento jurídico.

Para o autor, “[...] a ideia de presunção de constitucionalidade não admite prova em contrário, pelo simples fato de que constitucionalidade e inconstitucionalidade não se provam.” (SILVA, 2006, p. 198)

Com relação ao argumento da unicidade do ordenamento jurídico, Virgílio Afonso da Silva critica a posição de Gilmar Mendes ao apontar que há diferença entre utilizar a Constituição como padrão interpretativo, garantindo, assim, a unicidade do ordenamento jurídico, e priorizar a interpretação que confere a condição de constitucionalidade a determinada norma (SILVA, 2006, p. 195)⁹⁶.

No que se refere à presunção de constitucionalidade das leis, Bittencourt (1968,

⁹⁵ Bittencourt (1968, p. 12-13), ao discorrer sobre o caso *Mabury v. Madison*, que deu origem à teoria do controle jurisdicional das leis nos Estados Unidos, já apontava que “A interpretação da lei faz parte do processo legislativo, pois o que, afinal prevalece *não é o que está escrito no preceito, mas a interpretação que lhe é dada*. Neste mesmo sentido: “Assim, ao direcionar a sanção de inconstitucionalidade às normas, não mais aos textos legais, os tribunais constitucionais libertaram-se da drástica alternativa entre julgar inconstitucional a totalidade de uma lei, mesmo que ela admita aplicações constitucionais, ou julgar constitucional a lei como um todo, mesmo que isso implique a desconsideração de suas aplicações inconstitucionais.” (LAURENTIIS, 2012, p. 82)

⁹⁶ O autor arremata seu ponto de vista ao argumentar o que segue: “É fácil perceber que proceder de forma exatamente contrária ao que propõe a interpretação conforme a constituição, isto é, declarar a inconstitucionalidade de uma lei, garante, na mesma medida, a unidade do ordenamento. Isto é, o mesmo raciocínio – ter a constituição como parâmetro de interpretação – é também a fundamentação de todo e qualquer controle de constitucionalidade e, por consequência, da possibilidade de se declarar a inconstitucionalidade de uma lei. Não há como sustentar, por isso, que a ideia de unidade da ordem jurídica, na forma defendida por Hesse e, sem grandes modificações, aceita no Brasil, possa ter alguma valia na fundamentação da interpretação conforme a constituição, já que, como visto, tê-la como pressuposto pode fundamentar ações diametralmente contrárias.” (SILVA, 2006, p. 195)

p. 92) já enunciava que, assim como o Poder Judiciário, o Poder Legislativo também estaria subordinado à Constituição e que, portanto, os legisladores, ao editarem as leis, o fariam em acordo com as normas constitucionais. Assim, “[...] tôda presunção é pela constitucionalidade da lei e qualquer dúvida razoável deve-se resolver em seu favor e não contra ela.”

Laurentiis (2012, p. 88), burilando melhor o argumento, afirma que a presunção de constitucionalidade não seria a relação entre a lei posta à prova e a Constituição. O autor posiciona a presunção de constitucionalidade da lei na relação entre o fato de ela existir e os fatos nos quais se valeram os legisladores para aprová-la⁹⁷.

Assim, o argumento de Virgílio Afonso da Silva, contrário ao pressuposto da presunção de constitucionalidade, pode ser respondido através da seguinte explanação: pressupõem-se que o legislador levou em consideração, na fundamentação para criação de determinada lei, argumentos constitucionais, denotados pelo fato de a lei existir, ou seja, uma vez que a lei tenha sido discutida, aprovada e promulgada, presume-se que o seu fundamento seja constitucional. Por este mesmo motivo, é possível, ao aquilatar os argumentos do legislador, declarar a norma constitucional ou inconstitucional.

Neste sentido, no texto do próprio Virgílio Afonso da Silva consta esta passagem que corroboraria com a ideia exposta acima, já que a relação de presunção não se dá entre a norma abstrata e o texto constitucional, mas entre o fato de a lei existir e os fatos utilizados pelo legislador para fundamentar a edição da lei:

Por isso, ainda que o legislador tenha tomado uma decisão x e que haja argumentos a favor de sua constitucionalidade, mesmo assim é possível que haja outras variáveis e argumentos que pendam para o entendimento de que essa decisão do legislador é inconstitucional. Se esses últimos forem mais fortes – e esse é um problema de sopesamento –, a decisão do legislador poderá ser revista, a despeito da presunção de constitucionalidade e, especialmente, da possibilidade de interpretação conforme a constituição. (SILVA, 2006, p. 196)

Para Laurentiis, a presunção seria afastada e o ônus invertido ao legislador nos

⁹⁷ Neste sentido, transcreve-se: “[...] a presunção de constitucionalidade das leis consistirá na admissão implícita da correlação entre o fato de a lei existir ou pertencer ao ordenamento jurídico (fato noto) e os fatos que, pressupõe-se, fundamentam a validade de tal lei (fato ignoto). Esse é o único sentido concebível e constitucionalmente possível da noção que subjaz a expressão “presunção de constitucionalidade.” (LAURENTIIS, 2012, p. 88)

casos de direitos preferenciais. Assim, se uma lei restringisse um direito fundamental, dever-se-ia verificar o ônus argumentativo do legislador em aprová-la, ideia aproximada da ponderação de Virgílio Afonso da Silva:

Vê-se então que a deficiência de fundamentação da constitucionalidade legal levará, nessas hipóteses, à declaração de inconstitucionalidade da lei. Ora, como a interpretação conforme a Constituição é fundamentada pela presunção de constitucionalidade das leis, conclui-se então que, casos que envolvam liberdades preferenciais, como a liberdade de expressão ou o direito de ir e vir, não comportam a utilização dessa técnica (LAURENTIIS, 2012, p. 92).

Contorna-se, pois, a objeção de Virgílio Afonso da Silva de que o argumento da presunção de constitucionalidade das leis não seria adequado para fundamentar a utilização da técnica de uma interpretação conforme a Constituição por não se tratar de uma presunção propriamente dita. Na verdade, a presunção de constitucionalidade seria relativa ou *iuris tantum*, podendo assim ser infirmada⁹⁸.

Com relação à outra objeção do autor, referente à unicidade do ordenamento jurídico, muito embora ela o apresente nos termos já mencionados, ele assim conclui:

Basta que o Supremo Tribunal Federal dê o nome de interpretação conforme a constituição a qualquer esclarecimento de significado de qualquer termo de qualquer dispositivo legal, na forma como já vista acima, para que qualquer interpretação divergente, ainda que seja também no sentido de manter a constitucionalidade de uma lei, torne-se impossível. Com isso, o Supremo Tribunal Federal não somente desempenha sua função de guardião da constituição de forma cada vez mais centralizada, como passa a ter a possibilidade quase que ilimitada de excluir qualquer “desobediência” interpretativa por parte de quase todos os órgãos estatais. Para tanto, a interpretação conforme a constituição cai como uma luva. (SILVA, 2006, p. 205)

Quanto a este ponto, Laurentiis (2012) apresenta o que ele denomina de “[...] ambivalência dos fundamentos da interpretação conforme a Constituição.” Para o autor, o fundamento da presunção de constitucionalidade somente se aplicaria ao controle incidental, pois, no Direito brasileiro, quando um juiz singular aplica o método

⁹⁸ Neste mesmo sentido: “A técnica de *interpretação conforme a Constituição* visa prestigiar a presunção *iuris tantum* de constitucionalidade dos atos normativos do poder público.” (CUNHA JÚNIOR, 2012, p. 245) Ainda: “Trata-se, naturalmente, de presunção *iuris tantum*, que admite prova em contrário. O ônus de tal demonstração, no entanto, recai sobre quem alega a invalidade ou, no caso, a inconstitucionalidade. Este, aliás, é o papel de uma *presunção* em Direito: determinar quer o ônus da prova é da parte que pretende infirmá-la. (BARROSO, 2013, p. 324)

da interpretação conforme a Constituição apenas está deixando de aplicar o sentido da norma naquele caso concreto, deixando em aberto demais sentidos. (LAURENTIIS, 2012, p. 93-94)

Ao contrário, quando a técnica é aplicada no controle abstrato de normas, o Tribunal exclui todos os demais sentidos da lei que não aquele delimitado no julgamento. Para o autor, a técnica de interpretação conforme a Constituição aplicada ao controle abstrato não poderia ser fundamentada na presunção de constitucionalidade das leis, já que haveria uma contradição entre este fundamento e a possibilidade de o Tribunal poder excluir todo e qualquer sentido contrário ao delimitado no julgado. Assim, no caso do controle abstrato de constitucionalidade, Laurentiis (2012, p. 104) aponta como fundamento para a aplicação da técnica da interpretação conforme a Constituição a unicidade do ordenamento jurídico.

As críticas apresentadas por Virgílio Afonso da Silva, apesar de resvalarem na técnica a interpretação conforme a Constituição, parecem ser muito mais direcionadas à forma como o Supremo Tribunal Federal a aplica do que a própria técnica em si. Deste modo, como exposto acima, consideram-se válidos os fundamentos apresentados por Laurentiis para a utilização da técnica da interpretação conforme a Constituição, ou seja, distinção entre disposição e norma, presunção de constitucionalidade, unidade do ordenamento jurídico e ambivalência dos fundamentos da interpretação conforme a Constituição nos controles de constitucionalidade difuso e abstrato.

Verificados os fundamentos para a técnica da interpretação conforme a Constituição, passa-se aos limites impostos para a sua utilização, de modo a verificar se, de fato, o § 2º do art. 43 do CTN comportaria a sua aplicação.

Neste caso, seriam quatro os requisitos ou limites para se utilizar a técnica da interpretação conforme a Constituição, sendo eles: (a) respeito à interpretação textual do dispositivo legal; (b) respeito à vontade do legislador; (c) influência do direito vigente; (d) precedência da nulidade parcial sem redução de texto. (LAURENTIIS, 2012)

Para Dirley da Cunha Júnior (2011a), somente se o texto admitir duas ou mais interpretações é que seria admissível a técnica da interpretação conforme a

Constituição⁹⁹.

Karl Larenz (2019, p. 481) expõe que “[...] a interpretação conforme a Constituição, se quer continuar a ser interpretação, não pode ultrapassar os limites que resultam do sentido literal possível e do contexto significativo da lei.”

Neste mesmo sentido, Canotilho (2003, p. 1.226) aponta o “*princípio da exclusão da interpretação conforme a constituição, mas ‘contra legem’*, o qual determina a não utilização do método caso se imprima um sentido para a norma que contrarie a literalidade da lei, mesmo que esta interpretação esteja de acordo com a constituição.

Do mesmo modo, uma das justificativas mais usadas pelo Supremo Tribunal Federal para não aplicar a técnica da interpretação conforme a Constituição é o limite da expressão textual (LAURENTIIS, 2012, p. 107-108).

A clareza do texto legal e, portanto, apenas uma interpretação admitida, impediria, em princípio, uma interpretação conforme a Constituição.

No entanto, segundo Laurentiis (2012, p. 108), a utilização de tal limite pelo Supremo “[...] adentra uma trilha argumentativa perigosa e cheia de contradições.” Como exemplo, o autor cita o julgamento da ADI nº 3.026/DF.

Na ação, o Procurador Geral requereu interpretação conforme a Constituição do art. 79 da Lei nº 9.906, de 1994. O dispositivo legal preconizava que “[...] aos servidores da OAB, aplica-se o regime trabalhista”. O pedido era de que o disposto fosse interpretado conforme o art. 37, inciso II, da Constituição, de modo que, muito embora submetidos ao regime trabalhista, os servidores da OAB deveriam ser submetidos a concurso público. (LAURENTIIS, 2012, p. 108)

Para o Ministro Relator Eros Grau, diante da clareza do texto, não seria possível extrair mais do que uma norma do dispositivo legal e afastou a possibilidade de se aplicar uma interpretação conforme o texto. Por outro lado, o Ministro Gilmar Mendes, abrindo a divergência, vislumbrou no texto duas interpretações possíveis: uma que submetesse os servidores da OAB tanto ao regime, quanto à contratação por meio de regras de direito privado, e outra, que admitiria o regime trabalhista, mas

⁹⁹ Segundo o autor, “[...] em sede de controle abstrato de constitucionalidade, sendo possível mais de uma interpretação do ato impugnado (por tratar-se de norma polissêmica ou plurissignificativa), deve-se adotar aquela que possibilita ajustá-la à Constituição.” (DIRLEY, 2011^a, p. 245).

condicionaria a contratação ao concurso público. (LAURENTIIS, 2012, p. 108-109)

A partir desse exemplo, Laurentiis (2012, p. 109) chega a duas conclusões. Uma primeira seria a de que afastar o uso da interpretação conforme a Constituição com base na “textualidade do dispositivo analisado é bastante complexo”. Assim, mesmo que o texto à primeira vista seja o mais claro e simples possível, haverá uma atividade interpretativa, não sendo possível excluir *a priori* a utilização da interpretação conforme a Constituição. A interpretação não pode se resumir ao texto e as palavras nele utilizados, mas deve considerar a ideia que nele repousa. Neste sentido, Laurentiis cita Carlo Maxmiliano, segundo o qual a “[...] ‘palavra não é uma coisa objetiva, um objeto; não é a ideia encadeada em sua objetividade.’” (MAXIMILIANO *apud* LAURENTIIS, 2012, p. 109). Por esta razão, o intérprete não deve encarar os signos do dispositivo legal em si, mas deve-se considerar a ideia que eles encerram.

A segunda conclusão que o autor mostra é que “[...] apesar de se reconhecer a potencialidade criativa da interpretação dos textos jurídicos, o limite da textualidade deve ser considerado como um postulado decorrente da função exercida pelos órgãos do judiciário.” (LAURENTIIS, 2012, p. 111)

Deste modo, embora a interpretação conforme a Constituição possa ir além dos signos impressos no texto, perseguindo a ideia subjacente em respeito ao princípio constitucional da separação dos poderes, não poderia criar uma regra de conduta abstrata totalmente apartada da expressão textual¹⁰⁰.

O outro limite apontado pela doutrina é o “respeito à vontade do legislador” (LAURENTIIS, 2012, p. 113). Virgílio Afonso da Silva (2006, p. 203) critica o que ele denomina de “respeito à obra do legislador”. Para o autor, não faz sentido recorrer à vontade do legislador, na medida em que ao aplicar a técnica da interpretação conforme a Constituição o Judiciário aplica o que ele entende por constitucional e não o que o legislador pretendeu.

No entanto, Virgílio Afonso da Silva atribui ao “respeito à obra do legislador” o

¹⁰⁰ Com relação a este ponto “[...] o fato relevante, que deve efetivamente impedir o uso da interpretação conforme a Constituição, é a possibilidade de o acolhimento do pedido de sua realização acarretar a criação de uma hipótese normativa não contemplada no texto analisado. Em outras palavras: a interpretação conforme a Constituição deve ocorrer sempre com base no quadro interpretativo criado pelo legislador. (LAURENTIIS, 2012, p. 113)

caráter de fundamento ou requisito¹⁰¹, quando, ao que parece, a reverência à vontade do legislador constitui verdadeiro limite à aplicação da técnica da interpretação conforme a Constituição.

Do mesmo modo, assim como o Tribunal Constitucional não pode ir além do texto para criar uma regra de conduta abstrata totalmente apartada da expressão textual, também não pode ir além da vontade subjetiva ou objetiva¹⁰² do legislador. No caso de a vontade do legislador se mostrar abertamente inconstitucional, restará como única opção ao Tribunal Constitucional declarar a inconstitucionalidade da norma. (LAURENTIIS, 2012, p. 117)

Como bem aponta Karl Larenz (2019, p. 481), além de o critério interpretativo não ultrapassar os possíveis sentidos literais do texto, “tão pouco deve a interpretação conforme à Constituição deixar de atender ao escopo da lei.”

Outro limite para a aplicação da técnica da interpretação conforme é o que Laurentiis (2012, p. 117) denomina “influência direito vivente”. O direito vivente pode ser definido como a jurisprudência dos tribunais acerca da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma norma. Assim, diante da existência de toda uma jurisprudência de base que afirme a inconstitucionalidade de uma norma, o Tribunal Constitucional não poderia utilizar a técnica da interpretação conforme a Constituição para mantê-la. Neste caso, lhe restariam somente duas opções: excluir o sentido inconstitucional afirmado pela jurisprudência de base e declarar a constitucionalidade da norma ou ratificar a interpretação conferida por reiteradas decisões e julgar a norma inconstitucional. (LAURENTIIS, 2012, p. 120)

O direito vivente, além de limitar a utilização da técnica da interpretação

¹⁰¹ Neste sentido, vide seguinte passagem: “Segundo o que a doutrina costuma afirmar, a interpretação conforme a constituição é uma decorrência – questionável, como ainda se verá – da presunção de constitucionalidade das leis e do respeito à obra do legislador.” (SILVA, 2006, p. 194)

¹⁰² A diferença entre vontade subjetiva e objetiva se refere ao ponto de partida do qual parte o intérprete. No primeiro caso, o intérprete parte do legislador histórico, ou seja, a vontade do legislador à época da votação, aprovação e promulgação da lei. Já no caso da vontade objetiva, o intérprete parte do legislador racional, sendo ele pressuposto, de modo que a sua vontade seja no sentido de uma solução racional para os conflitos. (LAURENTIIS, 2012, pp. 114-115) Para Laurentiis (2012, p. 116), “[...] como as teorias subjetiva e objetiva da interpretação não são incompatíveis, nada impedirá que a realização da interpretação conforme a Constituição seja condicionada por ambas as referências, aditiva ou alternativamente.” Ainda sobre o tema: “Na jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal [alemão] se afirma com razão que a vontade subjetiva do legislador (constituente) histórico não é decisiva, ao passo que a sua ‘vontade objetivada’ é considerada a medida da interpretação (da constituição).” (MÜLLER, 2009, p. 20)

conforme a Constituição, também condiciona a utilização de outra técnica interpretativa: a declaração de nulidade parcial sem redução do texto. Como esta técnica implica declarar inconstitucional a norma quando aplicável a um caso específico, deixando em aberto outros sentidos porventura inconstitucionais, ela depende da existência de um direito vivente. Neste sentido:

Como a ausência de qualquer direito vivente implicará a admissão, pelo Tribunal Constitucional, de que a lei não tem aplicações concretas relevantes, não haverá efeitos concretos da norma que possam ser declarados incompatíveis com a Constituição. Sendo assim, sem a constatação da existência de um direito vivente da norma questionada, seja ele aparentemente constitucional ou evidentemente inconstitucional, não será possível a pronúncia de decisões interpretativas de acolhimento [declaração de nulidade parcial sem redução do texto]. (LAURENTIIS, 2012, p. 121)

O direito vivente limita a aplicação da interpretação conforme a Constituição, tanto sob o ponto de vista externo, pois assegura a formação da jurisprudência de base e demarca a atuação dos tribunais inferiores e do Tribunal Constitucional, quanto do ponto de vista interno, uma vez que a sua utilização é delimitada frente a outras técnicas interpretativas. (LAURENTIIS, 2012, p. 123)

A limitação, sob o ponto de vista interno, leva a um último limite para aplicação da técnica da interpretação conforme a constituição: a precedência da nulidade parcial sem redução de texto. Somente com a existência de um direito vivente é que é possível aplicar a técnica da nulidade parcial sem redução de texto. Esta exclui apenas um sentido específico da norma, deixando em aberto outras interpretações. Por outro lado, a técnica da interpretação conforme a Constituição fixa um único sentido para a norma que é compatível com a Carta Magna¹⁰³.

A fixação de um único sentido para norma, excluídos os demais, faz com que a interpretação conforme a Constituição tenha “[...] um potencial criativo e modificador do sentido normativo da lei superior às decisões de nulidade parcial sem redução de texto” (LAURENTIIS, 2012, p. 134). Assim, a amplitude da técnica da interpretação conforme a Constituição fundamentaria a sua aplicação subsidiária em relação à técnica da declaração de nulidade parcial sem redução do texto.

¹⁰³ Neste mesmo sentido: “[...] a interpretação conforme a Constituição tem como objetivo evitar, em abstrato, a inconstitucionalidade de uma norma. Já a nulidade parcial sem modificação de texto não se refere à definição do conteúdo da norma em abstrato, mas de sua aplicação em concreto.” (SILVA, 2006, p. 202)

Além deste fundamento, as decisões que aplicam a técnica da interpretação conforme a Constituição tem uma estabilidade menor em relação às declarações de nulidade parcial, sem redução de texto:

[...] enquanto a decisão de nulidade parcial sem redução de texto é definitiva para todos os efeitos, salvo para a modificação da lei pelo Poder Legislativo, a decisão de interpretação conforme a Constituição possibilitará novos desenvolvimentos da interpretação declarada constitucional, seja pela jurisdição de base, seja pelo próprio Tribunal Constitucional. (LAURENTIIS, 2012, p. 134)

Portanto, seja em razão de uma maior amplitude, seja em razão de uma menor estabilidade, advindas com a aplicação da técnica da interpretação conforme a Constituição, esta deve ser sempre precedida da técnica de declaração de nulidade parcial sem redução do texto¹⁰⁴. A única exceção é na ausência de um direito vivente, obrigando o Tribunal Constitucional aplicar a interpretação conforme a Constituição em precedência à declaração de nulidade parcial, sem redução de texto.

Visto, então, os fundamentos e os limites da aplicação da interpretação conforme a Constituição e, também, em razão da relação de precedência, a aplicação da técnica da declaração de nulidade parcial sem redução de texto, retorna ao texto legal de modo a verificar se seria possível a aplicação de tal técnica ao § 2º do art. 43 do CTN.

3.4 O § 2º DO ART. 43 DO CTN

Conforme já mencionado, por via de exclusão, o § 2º do art. 43 do CTN não poderia autorizar o legislador ordinário a criar uma ficção legal ou presunção legal absoluta, uma vez que tais institutos não se coadunam com a tipicidade cerrada do direito tributário brasileiro e sua aplicação ao imposto de renda, em confronto com o conceito **renda** violaria o princípio da capacidade contributiva, assim como o princípio da universalidade, próprio do tributo.

Em suma, o dispositivo legal não pode ser interpretado no sentido de que, sob

¹⁰⁴ Laurentiis (2012, p. 123-124) aponta que, ao contrário do direito europeu, a precedência da aplicação da declaração de nulidade parcial sem redução de texto, em relação à interpretação conforme a Constituição, é pouco estudada na doutrina. Segundo ao autor isso se deveria à aplicação sem maiores diferenciações dogmáticas por parte do Supremo Tribunal Federal.

argumento de combater a elisão fiscal e o planejamento fiscal abusivo, teria autorizado a criação de uma regra de direito material, seja por ficção, seja por presunção legal absoluta, que tribute, indistintamente, o lucro auferido por empresa coligada ou controlada no exterior antes de sua efetiva distribuição às empresas coligadas e controladoras no Brasil.

Excluídos, então, tais sentidos para a norma, as interpretações ventiladas pela doutrina para o § 2º do art. 43 do CTN seriam as seguintes: (a) a inconstitucionalidade da norma, pois delegaria ao legislador ordinário a prerrogativa de alterar o núcleo da hipótese de incidência, qual seja, o critério material da regra matriz de incidência tributária, cuja disciplina está reservada à legislação complementar federal, nos termos do art.146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal; (b) a interpretação conforme a Constituição de que o legislador ordinário pudesse alterar o critério temporal da regra matriz de incidência tributária, mas desde que respeitasse o critério material da hipótese de incidência do imposto, ou seja, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda; (c) a interpretação conforme a Constituição de que o legislador complementar federal atribuiu ao legislador ordinário a possibilidade de criar uma presunção legal relativa, com o objetivo de combater a elisão fiscal e o planejamento tributário abusivo.

A interpretação conforme a Constituição constitui um método de interpretação, ao lado dos métodos de interpretação tradicionais, ou seja, constitui critério utilizado juntamente com os métodos de interpretação literal, gramatical, histórico e teleológico.

Tal método tem lugar quando, após utilizados os métodos tradicionais interpretativos, o intérprete da norma se vê frente a uma possível interpretação que se coadune com a Constituição, devendo esta prevalecer sobre outra que considere a norma inconstitucional.

Como se verificou no item relativo ao conceito “renda”, com relação à primeira linha interpretativa, a partir do estudo da estrutura das normas tributárias, a leitura do dispositivo que permita o legislador ordinário alterar um dos elementos do critério material da hipótese de incidência é inconstitucional, visto que a fixação do verbo (adquirir) e de seu complemento (disponibilidade econômica ou jurídica da renda) é

atribuída pela Constituição à legislação complementar federal¹⁰⁵.

No que se refere à segunda linha interpretativa mencionada, vale colocar que na ADI nº 2588, que apreciou em abstrato a constitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN e do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, a maioria dos Ministros do Supremo Tribunal Federal votou pela constitucionalidade irrestrita do § 2º do art. 43 do CTN¹⁰⁶, sendo que os votos vencidos optaram por conferir justamente a interpretação conforme a Constituição de que o dispositivo legal não poderia violar o conceito de disponibilidade constante no *caput* do mesmo artigo¹⁰⁷.

Nesta mesma linha, Alberto Xavier entende que, após os atos que autorizariam a distribuição do lucro, quando, então, a empresa controladora ou coligada teria adquirido a disponibilidade econômica da renda tributável, o legislador ordinário poderia estabelecer o momento em que ocorreria a disponibilidade, como, por exemplo, o efetivo pagamento do lucro distribuído.

Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p. 306), que diferencia a disponibilidade jurídica e econômica do que denomina de “disponibilidade financeira”, composta pelo efetivo recebimento em pecúnia, também poderia ser enquadrado nesta segunda linha interpretativa. O autor, que já defendia a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, interpretava o termo “disponibilidade” do § 2º do art. 43, com o *caput*, no sentido que o legislador ordinário poderia diferir o momento de exigir o tributo somente após a efetiva aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, mas nunca antecipar o momento para tributar renda que não tivesse sido acrescida em

¹⁰⁵ A maioria dos Ministros do Supremo apontou no sentido da constitucionalidade, por entender que o lucro da empresa controlada ou coligada já estaria juridicamente disponível para a empresa controladora ou coligada nacional, seja em razão da relação de controle (Min. Ellen Grace), seja em razão de algumas empresas serem obrigadas a avaliar os investimentos em empresas estrangeiras pelo Método da Equivalência Patrimonial para fins de demonstrativos financeiros. Este ponto será aprofundado no próximo capítulo. Por ora, é importante ressaltar que a disponibilidade integra o critério material da hipótese de incidência, não podendo sua fixação ser delegada ao legislador ordinário.

¹⁰⁷ Vide notas de rodapé 52 e 53 Os votos vencidos seguiram entendimento do Ministro Marco Aurélio, o qual conferia interpretação conforme a Constituição para excluir “[...] alcance que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, p. 145). Ou seja, *a contraio sensu*, ao se excluir qualquer alcance que violasse a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, o Ministro Marco Aurélio estaria fixando uma única interpretação possível: a de que o legislador ordinário poderia alterar o critério temporal do imposto, desde que tal alteração não implicasse alteração do conceito de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, se aproximando com a segunda possibilidade de interpretação apresentada nesta dissertação.

definitivo pelo contribuinte¹⁰⁸.

No entanto, tal interpretação, a de que a lei complementar autorizaria o legislador ordinário a alterar o critério temporal do imposto de renda, desde que respeitada a aquisição de disponibilidade de renda, esbarra em um dos limites apontados pela doutrina no que se refere à aplicação da técnica da interpretação conforme a Constituição: a vontade do legislador.

Além de a interpretação conforme à Constituição não poder ir além de um dos sentidos literais do texto, ela não pode “deixar de atender ao escopo da lei.” (LARENZ, 481)

Neste caso, é válida a afirmação de Taísa Maciel (2007, p.95) de que tal interpretação seria “pouco verosímil”, se confrontada com as medidas de combate à elisão fiscal e com o planejamento fiscal abusivo.

No capítulo 2, seção 2.2, foi apresentado o histórico da legislação da tributação do imposto de renda e ali ficou nítido que a pretensão do legislador complementar federal, ao introduzir o § 2º do art. 43 do CTN, foi de combater a elisão fiscal e o planejamento fiscal abusivo.

Na maioria dos países, o que se procura é, por uma combinação de métodos, evitar o diferimento da tributação de renda obtida no exterior. Assim, os países estabelecem uma série de regras de transparência fiscal internacional para evitar a postergação da tributação da renda auferida em território estrangeiro.

A interpretação de que o § 2º do art. 43 do CTN autorizaria o legislador ordinário alterar somente o critério temporal do tributo, respeitando o conceito de disponibilidade econômica ou jurídica, seria ineficaz para combater o diferimento. Este continuaria ocorrendo, pois se o legislador ordinário pudesse antecipar o critério

¹⁰⁸ O autor, por considerar o art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, voltava sua interpretação para a Lei nº 9.532, que vigorava anteriormente à edição da referida Medida Provisória. Neste último diploma legal, o legislador ordinário havia estabelecido uma série de eventos que desencadeariam a tributação, em especial o crédito do valor, ou seja, a disponibilidade financeira. Sobre isto, assim coloca o autor: “Mas poderia a Lei n. 9532 ter sido diferente e ter prescindido do pagamento ou crédito? A resposta é positiva, pois, como dito acima, em certas situações, a disponibilidade jurídica da renda pelo contribuinte depende de um ato (imediate ou mediato) de outra pessoa, pois são situações em que o próprio direito à renda somente nasce se essa pessoa pratica o ato [...]. Portanto, face ao que dispõe o art. 43 e na função que lhe comina o seu parágrafo 2º, a Lei n. 9532 poderia ter estabelecido, nesse ato jurídico da coligada ou controlada, o momento da ocorrência do fato gerador do imposto, mas preferiu, sem ferir a lei complementar, ir adiante e fixar-se em outros fatos mais concretos e mais visíveis par ao controle da arrecadação.” (OLIVEIRA, 2008, p. 613)

temporal somente quando a entidade estrangeira iniciasse atos de distribuição do lucro, a postergação da tributação dessa renda poderia continuar a ser manipulada, de modo que, por exemplo, somente fosse distribuída quando a empresa apresentasse prejuízo fiscal.

Diante de tal ineficácia no combate à elisão fiscal e ao planejamento fiscal abusivo, este sentido conferido ao § 2º do art. 43 do CTN iria de encontro à vontade do legislador de combater a erosão de bases tributárias do país. Portanto, ainda que ultrapassado o limite quanto à expressão textual, já que a interpretação conferida seria possível, não poderia ser atribuído tal sentido à norma por uma interpretação conforme a Constituição (tampouco pela técnica da declaração de nulidade parcial sem redução de texto, dada a relação de precedência entre as duas), pois a interpretação destoaria por complemento da pretensão do legislador, restando, violada, assim, a separação dos poderes.

Na verdade, aqui, ainda que a premissa na qual se pautou o legislador fosse válida, ou seja, combate à elisão fiscal e ao planejamento tributário abusivo, o meio utilizado para tanto - alteração de um dos elementos da hipótese de incidência do tributo - é inconstitucional. Neste sentido, Karl Larenz (2019, p. 482), ao tratar da concretização de princípios e a interpretação conforme a Constituição, assim expõe:

Só quando – e na medida em que – a regulação encontrada pelo legislador contradiz pura e simplesmente o princípio constitucional, quer dizer, não representa já qualquer possível concretização do princípio, é que há-de recusar a validade da lei, por inconstitucional.

A última interpretação ventilada é a de que o § 2º do art. 43 do CTN teria autorizado o legislador ordinário a criar uma presunção legal relativa, nos moldes das regras de transparência fiscal internacional ou *CFC Rules*, de modo que a partir de um fato indiciário, *v.g.*, a constituição de uma empresa controlada em paraíso fiscal possa ser atribuído o fato indiciado, ou seja, o diferimento da tributação da renda e o conseqüente jurídico de se tributar o lucro obtido no exterior, mesmo que não distribuído à empresa nacional.

No direito comparado, são poucos os países que aplicam regras de transparência fiscal internacional ou *CFC Rules* de forma irrestrita, ou seja, tributando todo e qualquer rendimento auferido no exterior, independentemente da localização da empresa coligada ou controlada no exterior ou o tipo de renda, se ativa ou

passiva¹⁰⁹.

Normalmente há uma combinação de métodos que implicam presunções absolutas ou relativas (a depender dos limites internos de cada país), cujo objetivo é evitar a elisão fiscal internacional ou planejamento fiscal abusivo. Assim, com a combinação de métodos, tais como a desconsideração da pessoa jurídica com a tributação de rendas passivas, por exemplo, evita-se que sejam tributadas pessoas jurídicas cujo objetivo seja efetivamente ampliar seus negócios e investimentos no exterior.

Em regra, como já apontado, os estados nacionais não sofrem limites heterônomos de direito internacional, salvo limites autônomos (tratados) e limites internos.

No caso do Brasil, tendo em vista a impossibilidade de se criarem presunções legais absolutas em Sistema Tributário Nacional, somente poderiam ser criadas presunções legais relativas no que diz respeito às regras de transparência fiscal internacional ou *CFC Rules*.

A questão a ser respondida é se o § 2º do art. 43 do CTN poderia ser interpretado no sentido de que o legislador complementar federal teria autorizado o legislador ordinário a criar uma presunção legal relativa, haja vista a impossibilidade, por via de exclusão, de autorizar a criação de uma ficção legal.

¹⁰⁹ As regras de transparência fiscal internacional ou *CFC Rules* compreendem técnicas que, a depender da combinação de métodos, podem levar à tributação irrestrita do lucro. Por exemplo, se determinado país opta por tributar os recursos auferidos no exterior com base na junção dos métodos a) da desconsideração da pessoa jurídica, considerando transparentes as pessoas jurídicas constituídas no exterior, como se a empresa controladora ou coligada residente tivesse auferido lucro diretamente no exterior; (b) da entidade, tributando toda e qualquer renda, ativa ou passiva; bem como (c) da abordagem global, tributando o lucro tanto nos países de tributação normal, como naqueles de tributação favorecida, cria-se um regra de transparência fiscal irrestrita. De acordo com Taísa Maciel, à época da publicação da MP nº 2.158-35, de 2001, somente no Brasil e na Nova Zelândia havia regimes de transparência fiscal internacional tão amplos: “[...] o regime CFC que veio a ser implementado no ano seguinte (1988) [na Nova Zelândia] teve seus objetivos visivelmente ampliados: em lugar de ser simplesmente um forma de conter a elisão internacional, acabou por ampliar o conceito de residentes (para fins tributários), passando a considerar como residente todas as entidades não-residentes controladas por residentes na Nova Zelândia. É por essa razão que, até o advento da CFC brasileira, se costumava dizer que o regime da Nova Zelândia era o mais abrangente do mundo, extrapolando os limites e objetivos de uma legislação CFC. Diga-se antes da CFC brasileira, porque, apesar de na Nova Zelândia a CFC ser aplicada a qualquer tipo de rendimento e independentemente do local de domicílio da controlada, existe uma pequena lista cinza (*grey list*) de sete países em que ela, em princípio, não será aplicada, pelo fato de o governo neozelandês reconhecer que nesses países há um nível de tributação equivalente ao da Nova Zelândia. São poucas exceções, mas, de qualquer forma, já é melhor que o Brasil, onde não há exceção.” (MACIEL, 2007, p. 56-57)

No caso, a utilização da técnica da interpretação conforme a Constituição esbarraria já no primeiro limite imposto para a sua utilização: o limite do texto legal. Muito embora a técnica da interpretação conforme a Constituição pode ir além do texto, ela é limitada quando não é possível atribuir outro sentido que não aquele textualmente impresso. No caso do § 2º do art. 43 do CTN, não há qualquer elemento textual que permita inferir a interpretação de que o legislador complementar federal pretendesse indicar ao legislador ordinário de que ali estaria a previsão de criação de uma presunção legal relativa.

O texto é muito claro ao prescrever que, no caso de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabeleceria “[...] as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto [de renda] referido neste artigo”.

Para combater a elisão fiscal internacional e o planejamento tributário abusivo, o legislador complementar federal fez uso de um instrumento inconstitucional, ao pretender delegar ao legislador ordinário as condições e o momento em que se dará a disponibilidade da renda ou provento de qualquer natureza.

Como será visto a seguir, muito embora tenha sido constitucionalmente válida a pretensão do legislador complementar federal (combater a erosão de base tributária perpetrada pelo planejamento tributário abusivo), o instrumento por ele escolhido não se coaduna com a Constituição Federal. Assim, o § 2º do art. 43 do CTN padece de simples inconstitucionalidade. A pretensão de conferir ao dispositivo o sentido de que o legislador complementar federal teria autorizado a criação de uma presunção legal relativa não se sustenta, pois criaria uma hipótese normativa descolada da textualidade do dispositivo legal¹¹⁰.

No entanto, muito embora o § 2º do art. 43 do CTN seja inconstitucional, a partir

¹¹⁰ Virgílio Afonso da Silva crítica o que ele entende como utilização equivocada da interpretação conforme a Constituição, na manutenção de leis de frágil constitucionalidade: “Nenhum *topos*, nenhuma máxima, nenhum critério interpretativo é suficiente, sozinho, para resolver de forma definitiva os complexos problemas da interpretação jurídica. Todos eles tendem a funcionar como mera ideia regulativa, que aponta para uma direção a ser seguida. A falha da interpretação conforme a constituição reside justamente no fato de não conseguir nem mesmo ao menos desempenhar essa função, porquanto aponta para uma direção completamente equivocada, que se baseia no dever de tentar *salvar* toda e qualquer lei que, ainda que minimamente, possua alguma fagulha de constitucionalidade. Nesse sentido o *topos* ‘interpretação conforme a constituição’ é, na minha opinião, equivocado.” (SILVA, 2006, p. 201)

de tudo o que foi exposto até aqui, seria válido afirmar que, dentro do objetivo de combater a elisão fiscal e o planejamento fiscal abusivo, não seria vedado ao legislador ordinário pretender a criação de uma presunção legal relativa, desde que garantida ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa e que as medidas por ele impostas passassem sob o crivo do teste da proporcionalidade.

Conforme exposto antes, a presunção legal relativa constitui regra de natureza processual probatória, por meio da qual um fato indiciado é provado indiretamente por um fato indiciário, devendo ser respeitados os direitos ao contraditório e à ampla defesa. Além disso, o legislador ordinário pode, desde que respeitada a Constituição, criar presunções relativas em matéria tributária com o objetivo de reprimir ilegalidades, sonegação fiscal, fraude e a ocultação dolosa da ocorrência do fato imponible.

Neste caso, considerando os limites internos impostos pela Constituição, a utilização de uma presunção legal relativa somente se mostraria válida se passar pelo teste da proporcionalidade.

Como fruto da atividade interpretativa e da construção de significados do dispositivo legal, a norma jurídica pode ser de duas espécies: regras ou princípios (ALEXY, 2017, p. 85). A diferenciação entre elas não é de ordem hierárquica, mas sim de estrutura lógica.

As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Em outras palavras, a regra se aplica ou não ao caso. Já o princípio, não pretende estabelecer condições que tornem sua aplicação necessária. Ao contrário, enuncia uma razão que conduz o argumento em certa direção, mas necessitaria de uma decisão particular. (DWORKIN, 2017) Alexy (2017, p. 90), em complemento ao trabalho de Dworkin, define princípios como “[...] normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das medidas jurídicas e fáticas existentes.” Já, as regras seriam “[...] normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas”. Portanto, para o autor, a diferença entre regras e princípios não seria de grau ou hierarquia, mas uma diferenciação “qualitativa”. (ALEXY, 2017, p. 91)

A aplicação de um princípio não é efetuada mediante subsunção tal como as regras. Os princípios são utilizados quando, na aplicação de determinada regra, o princípio que a fundamentou colide com outro princípio. Como entre princípios não há prevalência entre um e outro, o problema se resolve por meio da ponderação.

Alexy procura resolver a questão da ponderação por meio do que ele denomina de relação de precedência condicionada. Para o autor, na ponderação de princípios “[...] o princípio P_1 tem um peso maior que o princípio colidente P_2 se houver razões suficientes para que P_1 prevaleça sobre P_2 sob a condição C , presente no caso concreto.” (ALEXY, 2017, p. 97)¹¹¹

A condição de precedência C constituiria o pressuposto fático para a aplicação de uma regra. Assim, “[...] as condições sob as quais um princípio tem precedência em face do outro constituem o suporte fático de uma regra que expressa a consequência jurídica do princípio que tem precedência.” (ALEXY, 2017, p. 99). Em linguagem formal, poderíamos reduzir a proposição em $D [(P_1 \mathbf{P} P_2) C \rightarrow R]$, onde se lê: deve-ser que, dado a precedência de P_1 sobre P_2 em razão de determinada condição C , tem-se como consequência jurídica R .

Assim, a aferição da validade de uma regra que criasse presunção legal relativa, cujo objetivo fosse combater a elisão fiscal e o planejamento tributário abusivo, seria efetuada pela proporcionalidade, utilizada “nos casos em que um ato estatal, destinado a promover a realização de um direito fundamental ou de um interesse coletivo, implica a restrição de outro ou outros direitos fundamentais.” (SILVA, 2002, p. 24)

Para tanto, seria necessário verificar quais direitos fundamentais ou interesses coletivos estariam em rota de colisão quando, para combater a elisão fiscal e o planejamento tributário abusivo, o legislador ordinário se utilizasse de uma presunção legal relativa para tributar rendas que são, dolosamente, diferidas, para se evitar a incidência do imposto.

Em seu voto, no julgamento da ADI 2588, o Min. Joaquim Barbosa identificou o conflito entre o interesse coletivo (consubstanciado na necessidade de combate à evasão fiscal), e os direitos fundamentais do contribuinte ao devido processo legal. Ademais, o interesse coletivo, no caso concreto, conflitava com o princípio da estrita legalidade e o direito à propriedade. Embora longa, vale a pena a transcrição do trecho

¹¹¹ Virgílio Afonso da Silva, baseado na teoria de Alexy sobre princípios, define que “[...] princípios são mandamentos de otimização, ou seja, normas que exigem que algo seja realizado na maior medida possível diante das condições fáticas e jurídicas existentes. Essas condições raramente são ideais, já que essa tendência expansiva do conceito de princípios [...] tende a fazer com que a realização de um princípio quase sempre seja restringida pelo outro.” (SILVA, 2011, p. 50), gerando, pois, uma colisão de princípios, que deve ser resolvida pela fixação de relações condicionadas de precedência.

do voto em que o Ministro constata a colisão de tais valores:

A declaração pura e simples (tout court) de constitucionalidade de texto que permitisse à autoridade fiscal presumir linearmente o intuito de evasão nos levaria a uma posição extremamente arriscada, semelhante àquela sugerida pelo professor da Faculdade de Direito de Columbia Tim Wu: a de que cada um de nós, diariamente, viola sem intenção nem consciência um sem número de normas, devido à complexidade da legislação. Diante desse quadro de inexorável e constante contrariedade legal, prossegue o prof. Wu, há o risco anunciado pelo Justice Jackson, da Suprema Corte dos Estados Unidos, de que as autoridades governamentais acabariam por escolher arbitrariamente seus réus [...]. O resultado oposto também é preocupante. A passagem da ênfase econômica da troca local de bens físicos às transações imateriais em todo o globo colocaram desafios importantes às autoridades fiscais [...]. Entendo que a obsolescência da legislação tributária não pode ser invocada para proteger a evasão fiscal, isto é, os esforços intencionalmente fraudulentos para ocultar fatos jurídicos tributários. A boa-fé do contribuinte é a contrapartida do devido processo legal para a autoridade fiscal. Em síntese, a autoridade fiscal não pode simplesmente presumir que o contribuinte esteja intencionalmente se esquivando do pagamento do tributo devido, ao mesmo tempo em que o contribuinte não pode dolosamente ocultar os fatos jurídicos que geram as obrigações tributárias. A Constituição consagrou o devido processo legal material (art. 5º, LIV), o princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I) e o direito à propriedade (art. 5º, caput). Esses marcos constitucionais condicionam a atuação das autoridades fiscais de todos os níveis, impedindo-as de utilizar ficções ou presunções imoderadas, desproporcionais ou cuja única justificativa seja a facilitação do trabalho do agente público. Em especial, anoto inexistir óbice técnico intransponível à atuação precisa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que dispõem dos meios adequados para aferir se o contribuinte nacional detém a disponibilidade jurídica ou econômica dos lucros efetivamente distribuídos pela empresa estrangeira. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588-D**, 2014, p. 229-231)

Em que pese o Min. Joaquim Barbosa ter apontado a restrição dos direitos fundamentais ao devido processo legal e ao direito de propriedade, parece que a criação de uma presunção legal relativa, referente a regras de Transparência Fiscal Internacional ou *CFC Rules*, restringiriam, na verdade, o direito fundamental da liberdade.

Isto porque, sendo a presunção relativa, sempre admitindo prova em contrário, ao que tudo indica estariam respeitados o direito fundamental ao devido processo legal, assim como os direitos fundamentais à propriedade e estrita legalidade tributária, pois tal presunção legal seria decorrente de lei.

A restrição recairia sobre a livre iniciativa do indivíduo, no caso o empresário, pessoa física, de montar seus negócios como bem lhe aprouver. Ou seja, em relação à questão aqui analisada, a criação de uma presunção legal relativa restringiria a livre

iniciativa de a pessoa física (enquanto acionista/sócio de uma empresa) estruturar seus negócios no exterior de acordo com seus próprios interesses, sem qualquer ingerência estatal.

A livre iniciativa é valor tido como fundamento da própria República Federativa do Brasil pela Constituição (art. 1º, inciso IV), bem como da atividade econômica (art. 170, *caput*).

Como observa Eros Grau (2010, p. 203), a livre iniciativa é um desdobramento do direito fundamental à liberdade, prevista no art. 5º, *caput*, da Constituição. Da mesma forma, “[...] uma das faces da *livre iniciativa* se expõe como *liberdade econômica*, ou *liberdade de iniciativa econômica*, cujo titular é a empresa. (GRAU, 2010, p. 204)

Ainda fazendo referência à Eros Grau (2010, p. 205), a livre iniciativa, “[...] nem mesmo em sua origem, se consagrava a liberdade absoluta da iniciativa econômica.” O autor insere o valor da livre iniciativa não somente como liberdade individual, mas o concebe “[...] inserido no todo social e não exclusivamente em sua individualidade (o homem social e não exclusivamente em sua individualidade (o homem social, associado aos homens, e não o homem inimigo do homem).” (GRAU, 2010. p. 209)

Assim, a livre iniciativa não é “[...] atributo conferido ao capital ou ao capitalista, porém à empresa – ao empresário, apenas enquanto detentor do controle da empresa”, não se restringindo, também a esta última, mas também ao trabalho humano. (GRAU, 2010, p 209)

Portanto, a criação de uma presunção legal relativa para coibir a elisão fiscal e o planejamento fiscal abusivo restringiria, em última instância, o direito fundamental à liberdade, o qual, como se vê, desdobrado na livre iniciativa, não constitui direito fundamental absoluto, mas que deve ser colmatado pelos valores sociais, também erigidos pela Constituição.

Um último ponto a se descrever quanto à colisão exposta é que, além do interesse coletivo em combater a erosão das bases tributáveis, a adoção de uma presunção legal relativa promoveria, em última instância, o princípio da isonomia entre os agentes econômicos.

A instituição de uma presunção legal relativa, quanto à tributação de lucros obtidos no exterior, igualaria as empresas que, através de sofisticadas estruturas

societárias internacionais buscam evitar a tributação àquelas que assim não teriam condições para tanto. Do mesmo modo, preservaria aquelas empresas que legitimamente promovem investimentos no exterior, uma vez que permitiria a demonstração de que as operações societárias não têm como objetivo o diferimento do tributo.

Como mencionado, diante da colisão entre o interesse coletivo de coibir o abuso de grandes empresas em erodir a base tributária dos países e, em última instância, o princípio da liberdade, seria necessária a ponderação entre tais interesses, para verificar se a restrição ao direito fundamental seria válida.

Entra em cena, então, a regra da proporcionalidade, a qual, na forma desenvolvida pela jurisprudência alemã, implica analisar se a restrição ao direito fundamental pretendida pelo Poder Público obedece, em ordem sucessiva, três elementos que compõem a regra, a saber: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. (SILVA, 2002, p. 30)

Virgílio Afonso da Silva (2002, p. 35) aponta que uma restrição a direito fundamental é adequada quando promove ou, ao menos, fomenta, da melhor forma possível, o interesse coletivo ou o direito fundamental que tenha como objetivo proteger.

Já no que se refere à necessidade, o referido autor aponta que uma restrição a direito fundamental somente se mostra necessária quando “[...] a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro ato que limite, em menor medida, o direito fundamental atingido.” (SILVA, 2002, p. 37)

Por fim, após análise das regras acima, passa-se ao crivo da proporcionalidade em sentido estrito, “[...] que consiste em um sopesamento entre a intensidade da restrição ao direito fundamental atingido e a importância da realização do direito fundamental que com ele colide e que fundamenta a adoção da medida restritiva.” (SILVA, 2002, p. 39)

A criação de uma presunção legal relativa, nos moldes das regras de transparência fiscal internacional ou *CFC rules*, para combater a erosão das bases tributáveis, parece passar pelo crivo das três sub-regras que compõem a regra da proporcionalidade.

A medida se mostra adequada, uma vez que promove o combate à elisão fiscal e ao planejamento tributário abusivo.

Da mesma forma, no que se refere à necessidade, muito embora a atividade de fiscalização possa desqualificar negócios jurídicos simulados, evocam-se, novamente, as razões do voto do Min. Joaquim Barbosa na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588 (2014), que assim apontou:

A passagem da ênfase econômica da troca local de bens físicos às transações imateriais em todo o globo colocaram desafios importantes às autoridades fiscais [...]. Entendo que a obsolescência da legislação tributária não pode ser invocada para proteger a evasão fiscal, isto é, os esforços intencionalmente fraudulentos para ocultar fatos jurídicos tributários.

Por fim, no que concerne à proporcionalidade em sentido estrito, o sopesamento entre o interesse coletivo em combater a erosão da base tributável - realizada através de um planejamento tributário abusivo - e a livre iniciativa - desdobrada do direito fundamental da liberdade -, permitem concluir que, em princípio, a criação de uma presunção legal relativa parece restringir o direito fundamental em uma intensidade adequada, na medida em que admite prova em contrário.

No processo legislativo que levou à edição da LC 104, de 2001, ficou claro que o objetivo da inclusão dos parágrafos 1º e 2º no art. 43 do CTN era combater o planejamento tributário agressivo e a elisão fiscal. No entanto, ao buscar tal objetivo, o legislador complementar federal não pode autorizar o legislador ordinário a utilizar de expediente de constitucionalidade duvidosa. Ademais, desde que não violada a proporcionalidade, o princípio da capacidade contributiva, a proibição constitucional do confisco, bem como respeitados o contraditório e a ampla defesa, não há nada que impeça o próprio legislador ordinário de criar presunções legais relativas para promover o combate à elisão fiscal.

No entanto, não foi assim que o legislador ordinário procedeu após a introdução do §2º do art. 43 do CTN. Tanto a MP nº 2.158-34, de 2001, bem com a atual Lei nº 12.973, de 2014, criaram um sistema de tributação automático (salvo para coligadas que atendam determinados requisitos na Lei nº 12.973, de 2014), no qual, apurado lucro nas empresas coligadas ou controladas no exterior, este deverá ser levado à tributação pela empresa coligada ou controladora domiciliada no Brasil,

independentemente de sua efetiva distribuição. Neste caso, à revelia do que comanda a Constituição, o legislador ordinário criou uma presunção legal absoluta e, em alguns casos, uma ficção legal, por meio de legislação de constitucionalidade duvidosa.

4 A INCONSTITUCIONALIDADE DA ATUAL REGRA BRASILEIRA DE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS NO EXTERIOR

A Lei nº 12.973, de 2014, instituiu, por meio de seus capítulos VIII e IX, um sistema de tributação de rendimentos de bases universais para a pessoa jurídica. Como visto, um Estado nacional, ao adotar um sistema de tributação de rendimentos de bases universais, salvo a existência de limites internos, pode instituir um regime no qual tribute nacionais e residentes no país pelo lucro obtido no exterior, antes mesmo de sua efetiva distribuição pela empresa controlada ou coligada no exterior.

Tal regime de tributação é estabelecido pela adoção das denominadas regras de transparência fiscal internacional ou *CFC rules*, utilizadas no direito comparado para, comumente, combater a elisão fiscal internacional e o planejamento tributário abusivo, os quais promovem a erosão das bases tributárias de um Estado nacional. A adoção de tais regras implica a eleição de um ou mais métodos, nos quais o país exerce seu poder de tributar sobre o lucro obtido no exterior por empresas controladas ou coligadas, através de seu nacional ou domiciliado, para evitar o diferimento do tributo.

As regras de transparência fiscal internacional ou *CFC rules* podem adotar presunções legais absolutas ou relativas, sendo limitadas pela legislação interna de cada país. No Brasil, a utilização de tais regras está restrita à criação de presunções legais relativas, pois, diante do tipo tributário cerrado e do princípio da capacidade contributiva, não seria possível utilizar regras de direito material, tais como ficções legais ou presunções legais absolutas para realizar a tributação.

No capítulo anterior foi demonstrado que o § 2º do art. 43 do CTN é inconstitucional, não sendo possível lhe emprestar uma interpretação conforme a Constituição. Ademais, a sua existência ou inexistência não condiciona o legislador ordinário que, em princípio, poderia utilizar presunções legais relativas para reprimir a elisão tributária nacional e o planejamento fiscal abusivo, desde que respeitados os direitos fundamentais ao contraditório e à ampla defesa.

Neste capítulo será analisado o sistema de tributação em bases universais vigente no Brasil, de modo a demonstrar sua inconstitucionalidade e aventar a aplicação da técnica da declaração de nulidade parcial, sem redução de texto ou da

interpretação conforme a Constituição.

4.1 A LEI Nº 12.973, DE 2014

A Lei nº 12.973, de 2014 instituiu um sistema de tributação para pessoas jurídicas, em bases universais, por meio do qual as empresas controladoras e coligadas a ela equiparadas domiciliadas no Brasil devem oferecer para tributação a sua parcela do lucro obtido pela controlada ou coligada no exterior, independentemente da efetiva distribuição de dividendos.

Com relação às empresas coligadas domiciliadas no Brasil não equiparadas a controladoras, a legislação determinou a regra geral de que a tributação ocorre no ano-calendário em que a parcela do lucro que lhe caiba for disponibilizado pela coligada estrangeira, desde que cumprida uma série de requisitos. Uma vez descumpridos os requisitos mencionados, a empresa coligada se submeterá ao sistema de tributação automático aplicado às controladoras e coligadas a ela equiparadas.

A seguir, será detalhado tal regime de tributação em relação às empresas controladoras e coligadas a ela equiparadas, bem como às coligadas não equiparadas a controladoras domiciliadas no Brasil.

4.1.1 Tributação das controladoras e coligadas a elas equiparadas domiciliadas no país

O art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, determina que as empresas controladoras ou coligadas a elas equiparadas¹¹² domiciliadas no Brasil devem computar, na apuração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, “[...] a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto

¹¹² O art. 83 da Lei nº 12.973, de 2014, determina que “[...] para fins do disposto nesta Lei, equipara-se à condição de controladora a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detenha participação em coligada no exterior e que, em conjunto com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, consideradas a ela vinculadas, possua mais de 50% (cinquenta por cento) do capital votante da coligada no exterior”.

sobre a renda, excetuando a variação cambial”¹¹³, no ano-calendário em que tiverem sido apurados, mesmo que não efetivamente disponibilizados.

Segundo o art. 76 do mesmo diploma legal, a controladora ou coligada a ela equipara domiciliada no país deve registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada no exterior, “[...] de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior”¹¹⁴.

O art. 79 determina como deve ser efetuada esta contabilização nos seguintes termos:

Art. 79. Quando não houver consolidação, nos termos do art. 78, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela auferidos deverá ser considerada de forma individualizada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas: I - se positiva, deverá ser adicionada ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e II - se negativa, poderá ser compensada com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

A consolidação do art. 78, mencionada anteriormente, se refere à possibilidade de a controladora ou coligada a ela equiparada domiciliada no Brasil consolidar os resultados das controladas ou coligadas, diretas e indiretas, de forma que o valor equivalente aos lucros não seja computado na apuração do lucro real de forma individualizada. Tal regime é opcional e se sujeita a uma série de condições, com utilização limitada até o exercício de 2022¹¹⁵.

¹¹³ Na literalidade da Lei: “A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76”.

¹¹⁴ Na literalidade da Lei: “A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta”.

¹¹⁵ Nos termos do dispositivo legal: “Até o ano-calendário de 2022, as parcelas de que trata o art. 77

A edição da Lei nº 12.973, de 2014, parece ter tido como objetivo incorporar os principais argumentos levantados pelos Ministros do Supremo no julgamento da ADI 2588 a favor da tributação dos lucros obtidos por empresa controladora ou coligada domiciliada no Brasil, por intermédio de empresa controlada ou coligada no exterior, antes mesmo da distribuição de dividendos, bem como contornar aqueles desfavoráveis.

Tal qual descrito na seção 2.2, *retro*, a exposição de motivos da MP nº 627, de 2013, convertida na Lei nº 12.973, de 2014, demonstra que o legislador ordinário deixa de lado o objetivo de combater a elisão fiscal internacional e o planejamento tributário agressivo.

A tributação do lucro de empresas controladas e coligadas estrangeiras antes da distribuição de dividendos passa a ser justificada pelo argumento de que os lucros auferidos no exterior constituem “[...] renda da controladora ou coligada brasileira, podendo definir-se, para fins fiscais, diferentes momentos para a incidência da tributação” (BRASIL. Câmara dos Deputados. **Exposição de Motivos nº 00187**, de 2013)

Para o legislador ordinário, uma vez apurado o lucro pela empresa controlada ou coligada estrangeira, existiria acréscimo patrimonial para empresa controladora ou

poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos uma das seguintes situações: I - estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários; II - estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do caput do art. 84 da presente Lei; III - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso II do *caput*; ou IV - tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total, nos termos definidos no art. 84”. A restrição de consolidação foi criticada pela doutrina em razão de permitir a tributação de lucro que virtualmente nunca seria distribuído. Neste sentido: “O resultado positivo da consolidação será utilizado para cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL devida pela controladora. Caso o resultado seja negativo, a brasileira deverá informar quais parcelas utilizou na consolidação e os prejuízos acumulados poderão ser utilizados na compensação com lucros futuros da investida, a partir da qual tenham sido originados. Em não sendo aplicável a consolidação, estabelece a Lei nº 12.973/2014 que os lucros a serem considerados para fins de tributação no Brasil serão aqueles auferidos não apenas pelas controladas *diretas*, mas também pelas controladas *indiretas*. Com isso, não basta apenas verificar o lucro das empresas diretamente controladas pela brasileira, mas sim, há que se tomar em conta o lucro auferido por cada uma das empresas indiretamente controladas pela brasileira. [...] Observa-se, assim, que, se a controladora brasileira não atender às condições da consolidação, muito embora suas atividades possam ser deficitárias no exterior, haverá a tributação no Brasil das controladas indiretas, ainda que as controladas diretas possam ter prejuízos”. (PEREIRA; UTUMI, 2015, p. 55-56)

coligada a ela equiparada domiciliada no Brasil, ainda que não ocorra a distribuição de dividendos. Segundo a exposição de motivos, o lucro de um investimento no exterior de uma empresa controladora ou coligada brasileira implica acréscimo patrimonial no Brasil, “[...] existindo inclusive método previsto na legislação brasileira para o reconhecimento contábil também deste acréscimo, o assim denominado método da equivalência patrimonial – MEP.” (BRASIL. Câmara dos Deputados. Exposição de Motivos nº 00187, de 2013)

A questão do método da equivalência patrimonial foi trazida pelo voto do **Min. Nelson Jobim** na ADI 2588, exarado logo após o voto da Min. Relatora Ellen Grace. Para o Ministro, a legislação apenas alterou o sistema de tributação de renda da pessoa jurídica no Brasil de um sistema de tributação de bases territoriais para um sistema de tributação de bases universais.

Segundo seu voto, no sistema de tributação de renda de bases territoriais, o reconhecimento contábil do lucro obtido no exterior se submetia ao regime de caixa. Assim, a empresa controladora ou coligada domiciliada no Brasil somente precisaria oferecer à tributação o lucro obtido no exterior quando de seu reconhecimento contábil pelo regime de caixa, ou seja, na ocasião do efetivo recebimento dos recursos após a distribuição de dividendos.

Deste modo, de acordo com o Min. Nelson Jobim, tendo como objetivo combater a elisão fiscal internacional, o art. 74, *caput*, da MP nº 2158-35, havia introduzido um sistema de tributação de renda em bases universais para a pessoa jurídica, devendo ser aplicado o regime contábil da competência, no qual o contribuinte deve levar à tributação o lucro obtido no exterior, quando apurado pela empresa controlada ou coligada estrangeira, ainda que não tenha ocorrida a distribuição de dividendos.

Para o Ministro, a expressão deste acréscimo patrimonial seria o registro contábil desta suposta receita, efetuado pelo método da equivalência patrimonial, razão pela qual seu voto conferiu interpretação conforme a Constituição para afirmar que a regra instituída pelo art. 74, *caput*, da MP nº 2158-35 somente se aplicaria às empresas sujeitas ao mencionado método, previsto na Lei das Sociedades Anônimas.

O voto do Min. Nelson Jobim foi seguido pelos Ministros **Eros Grau** e **Cezár Peluso**, sendo que o segundo realizou um aparte quanto à interpretação conforme a

Constituição, de modo que a norma seria constitucional somente para as empresas cujo patrimônio fosse avaliado pelo método da equivalência patrimonial e a tributação deveria ser restrita aos lucros obtidos pela empresa estrangeira, uma vez que o patrimônio líquido da empresa estrangeira seria constituído por outras contas.

Os votos reconheceram que a antiga MP nº 2158-35, de 2001, tinha natureza antielisiva, isto é, fora criada com o objetivo de combater a elisão fiscal internacional e o planejamento tributário abusivo. No entanto, o voto do Min. Nelson Jobim apresenta uma série de equívocos conceituais, os quais foram incorporados pela nova Lei nº 12.973, de 2014.

O primeiro equívoco conceitual é o de que a adoção de um sistema de tributação de renda em bases universais significa, automaticamente, a adoção de regras de combate à elisão fiscal internacional do tipo de transparência fiscal internacional ou *CFC rules*, de modo a alcançar o lucro obtido por pessoa controlada ou coligada no exterior, antes da distribuição dos dividendos para as pessoas controladoras ou coligadas domiciliadas no país. Os dois institutos encerram conceitos diferentes. Apesar de as regras de transparência fiscal internacional ou *CFC rules* estarem insertas dentro de um sistema de tributação de renda em bases universais, a recíproca não é verdadeira.

Um estado nacional pode adotar um sistema de tributação de renda em bases universais, sem pretender alcançar o lucro obtido no exterior antes da distribuição de dividendos. Por outro lado, a instituição de regras de transparência fiscal internacional ou *CFC rules* se sujeita a limites autônomos externos (tratados) e internos (legislação nacional).

No Brasil, tais limites internos se consubstanciam no denominado Estatuto do Contribuinte.

Um segundo equívoco conceitual, refere-se aos regimes contábeis de caixa e competência, regras contábeis para reconhecimento de receitas e despesas da pessoa jurídica. Nas palavras de Edmar Andrade Filho (2012, p. 31):

[...] tanto o regime de caixa como o regime de competência dizem respeito à imputação temporal de certas cifras para formação do resultado da empresa e apuração do lucro ou prejuízo do período; pressupõem, portanto, a existência e a certeza do acréscimo.

A legislação tributária não conta com um conceito próprio sobre regime de caixa ou competência¹¹⁶, limitando-se a colocar que o lucro, para fins fiscais, deve ser apurado conforme preceitos comerciais e “[...] que as variações patrimoniais devem ser imputadas ao período ao qual pertencem” (ANDRADE FILHO, 2012, p. 30 e 33)¹¹⁷.

Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p. 317-318) entende que a disponibilidade jurídica se aproxima do regime de competência, ao passo que a disponibilidade econômica do regime de caixa. De qualquer forma, como o próprio assinala, seja qual for o regime (caixa ou competência), ambos se submetem à exigência da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento de qualquer natureza¹¹⁸.

Na legislação societária, o art. 177 e o § 1º do art. 187 da Lei nº 6404, de 1976

¹¹⁶ Os regimes de caixa e competência são conceitos oriundos das ciências contábeis. Por exemplo, o regime de competência é definido como “[...] **princípio contábil** pelo qual os ingressos e os custos são atribuídos ao exercício que pertencem, embora recebidos e pagos em outros exercícios”. (REGIME DE COMPETÊNCIA, 2008). Já, o regime de caixa é conceituado como “[...] **norma contábil** pela qual os ingressos são atribuídos ao exercício em que são recebidos e os custos ao exercício em que são pagos.” (REGIME DE CAIXA, 2008). Os denominados regimes de caixa ou competência não constituem, por si só, em norma jurídica, mas integram outra unidade do conhecimento, a ciência contábil, que possui método próprio. Deste modo, tais conceitos não podem subordinar a lei, mas sim o contrário. Sobre o tema, Edmar Andrade Filho (2012, p. 29) expõe: “Logo o legislador ordinário pode, perfeitamente, adotar, total ou parcialmente, as normas sobre padrões e critérios da contabilidade, da mesma maneira que pode simplesmente ignorá-las, determinando a criação de uma contabilidade separada da comum, o que, convenhamos, não seria nada prático. Assim, mesmo levando em consideração que a lei tributária empresta prestígio aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, isto não significa que eles possam revogar leis. Então, a partir deles podem ser construídas normas jurídicas que devem subordinar-se àquelas que advêm da lei formal votada pelo Parlamento, sob pena de valerem mais que estas.”

¹¹⁷ Nos termos dos §§ 1º, 4º e 5º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977 (legislação do imposto de renda), “Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária [...]. § 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial [...] § 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente. § 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar: a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base”. Esta é a base legal do art. 258 e do art. 285 do Decreto nº 9.580, 2018 (Regulamento do Imposto de Renda), o qual contém no seu capítulo II (Da escrituração do contribuinte), seção IX (Da inobservância do regime de competência).

¹¹⁸ Neste mesmo sentido, José Luiz Bulhões Pedreira (1979, p. 297) já apontava que a “aquisição da disponibilidade efetiva (ou econômica) do lucro pressupõe o poder de dispor da moeda; mas a contabilidade, tal como o direito tributário conhece a aquisição de disponibilidade virtual (ou jurídica), quando ocorrerem **todas as condições necessárias para que a pessoa jurídica venha a obter, em futuro próximo o poder de dispor da moeda**” (destaques não originais).

(Lei das Sociedades Anônimas), determinam que as sociedades anônimas devem registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência, registrando (a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e (b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos¹¹⁹.

Pela leitura *supra* é de se concluir que, regra geral, as sociedades anônimas que apuram a base de cálculo do imposto de renda pelo lucro real devem utilizar o regime de competência para realizar seus registros contábeis. De acordo com o regime de competência, uma receita ou despesa deve ser reconhecida no exercício em que se tornou certa, líquida e exigível, independentemente de sua realização em pecúnia.

A contabilização pelo regime de competência é regra geral, pois a legislação “[...] adota o chamado ‘regime de caixa’ para reconhecimento de certas receitas e para a dedutibilidade de algumas despesas.” (ANDRADE FILHO, 2012, p. 32)

Além disso, caso não observado o regime de competência nas deduções para a determinação do lucro real, base de cálculo do imposto de renda, nada impede que o contribuinte, utilizando o regime de caixa, efetue a exclusão em período posterior àquele que deveria ter sido efetuada, desde que não acarrete prejuízo ao recolhimento de tributos. (ANDRADE FILHO, 2012, p. 33-34)

Com relação à existência, liquidez e certeza para o reconhecimento e contabilização das receitas, assim aponta Edmar de Andrade Filho (2012, p. 31-32):

[...] uma receita existe quando os produtos e serviços produzidos são transferidos para outra entidade. A existência e a certeza de uma receita, custo ou despesa serão determinadas pelo complexo de normas jurídicas a que estiver subordinado o ato ou negócio jurídico que é sua causa. Em relação às receitas, é necessário considerar, além da existência, a liquidez e a certeza; todos esses atributos dependem das circunstância de fato e de direito do caso concreto. A existência diz respeito a perfeição de uma relação jurídica da realização de um ato ou negócio jurídico (abstrata a questão da validade), pelo qual o contribuinte (como sujeito ativo) adquire o direito de receber uma **prestação de forma incondicional**; logo, a existência diz

¹¹⁹ Na literalidade do dispositivo legal: “A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. [...] § 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados: (a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos”.

respeito a uma prestação, a receita é uma decorrência desta. A liquidez da prestação diz respeito à circunstância de poder ela ser exigível, segundo o direito aplicável à espécie. No que tange à certeza, ela pode ser qualitativa ou quantitativa; ou seja, tanto pode dizer respeito à existência do negócio jurídico incondicional, com pode se referir a alguma incerteza sobre a prestação ou sua exigibilidade. Diz-se que algo goza de presunção de certeza quando é determinado ou objetivamente determinável.

O segundo equívoco no voto do Min. Nelson Jobim, portanto, é a confusão conceitual entre regimes de caixa e competência (princípios ou postulados das ciências contábeis adotadas pelo legislador para a apuração da base de cálculo do imposto de renda), com a tributação de parcela do lucro da empresa controlada ou coligada estrangeira, proporcional à participação da controladora ou coligada nacional, antes da distribuição de dividendos.

O fato de a legislação determinar que a empresa brasileira leve à tributação parcela do lucro ainda não distribuído no exterior, equivalente à participação na investida estrangeira, não significa que se estaria mudando de um regime de caixa para o de competência, salvo determinação expressa.

A escolha do regime de caixa ou de competência para fins fiscais, em relação a esta ou àquela receita ou despesa, constitui, aparentemente, opção legislativa e não está atrelada conceitualmente à tributação de um suposto acréscimo patrimonial decorrente de investimentos em empresas localizadas no exterior¹²⁰.

O art. 74, *caput*, da MP nº 2158-35, de 2001, que considerou disponibilizado o lucro obtido no exterior na data de sua apuração no balanço da empresa controlada ou coligada estrangeira, poderia ter determinado que o reconhecimento desta suposta receita deveria ser efetuado pelo regime de caixa. Como não o fez, aplica-se a regra geral do regime de competência. O regime contábil não está vinculado a qualquer sistema de tributação de renda (territorial ou universal), tão pouco a opção de um estado nacional tributar lucros obtidos no exterior antes de sua efetiva distribuição.

¹²⁰ Sobre a utilização do regime de caixa em contraposição ao regime de competência, Edmar Andrade Filho (2012, p. 33) pontua o que segue: “[...] do ponto de vista jurídico, esse regime [de caixa] é que melhor se amolda ao conceito constitucional de renda porque é o que se identifica com maior precisão com o conceito de acréscimo patrimonial disponível e porque dá maior efetividade ao princípio da capacidade contributiva, posto que o tributo só deve ser pago quando o sujeito passivo já possui os recursos efetivamente disponíveis. Ou seja, de acordo com os princípios que norteiam o regime de caixa, o contribuinte só deveria pagar o imposto quando estivesse de posse dos recursos necessários para cumprir tal obrigação.” Os motivos que levam à escolha de um ou outro regime pelo legislador não é objeto central desta dissertação, mas a avaliação da escolha do regime em contraposição ao princípio da capacidade contributiva que pode ser aquilatada pela ponderação de princípios envolvidos.

Ademais, não se pode confundir a avaliação dos investimentos da empresa controladora ou controlada no exterior para efeitos patrimoniais com a contabilização de receitas, através do regime de competência. Conforme será demonstrado mais à frente, a avaliação da investida no exterior, contabilizada pelo método da equivalência patrimonial, não se enquadra no conceito **receita**, pois não condiz com os requisitos de liquidez e certeza, tampouco traduz efetivo acréscimo patrimonial, ou seja, não implica na disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Portanto, considerando que o lucro utilizado para avaliar a investida no exterior não implica receita, seu reconhecimento pelo regime de competência não poderia ser efetuado. Assim, não há qualquer relação conceitual entre regime de competência e o suposto acréscimo patrimonial ocasionado pela apuração de lucros da controlada ou coligada estrangeira.

José Pedreira Bulhões, ao tratar sobre a realização dos lucros, já apontava como um dos requisitos para tanto o acréscimo patrimonial e a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da receita:

A opinião predominante define como requisitos para que se caracterize a realização do lucro (a) a sua conversão em direitos que acresçam ao patrimônio da pessoa jurídica, (b) que essa conversão se processe mediante troca no mercado, (c) que a pessoa jurídica tenha cumprido as obrigações que para ela nascem dessa troca e (d) que os direitos recebidos na troca tenham valor mensurável e liquidez (PEDREIRA, 1979, p. 279).

O regime contábil de competência não pode ser utilizado para tributar algo que não implique efetivo acréscimo patrimonial, o que demonstra a diferença conceitual entre regime de competência e o fato de o legislador pretender tributar o lucro obtido no exterior, antes de sua efetiva distribuição:

É necessário ficar claro, todavia, que a aplicação do regime de competência como critério norteador do reconhecimento contábil das mutações patrimoniais não pode servir para que a base de cálculo do Imposto de Renda se converta em perspectiva mensurável que não represente acréscimo patrimonial, em prejuízo do sujeito ativo e do sujeito passivo da obrigação tributária. Em outras palavras, se da aplicação do regime de competência resultar o reconhecimento de receita que não se possa traduzir em renda, ou que determinada despesa seja reconhecida antes de poder ser considerada meio de obtenção de renda, aí esse regime não terá nenhum valor jurídico para fins de apuração do imposto calculado com base no lucro real. (ANDRADE FILHO, 2012, p. 32)

Ainda, neste mesmo sentido:

Com razão, no tocante a lucros ou dividendos advindos de qualquer pessoa jurídica, seja no Brasil seja em qualquer outro país, sua existência como renda do sócio ou acionista depende de que eles tenham sido juridicamente - quer dizer, de acordo com a lei e com o estatuto social da pessoa jurídica ou, ao menos, dependendo das circunstâncias -, autorizados à distribuição. (OLIVEIRA, 2008, p. 343)

O terceiro equívoco no voto do Ministro Nelson Jobim se refere à argumentação de que o investimento em empresa controlada ou coligada no exterior implica efetivo acréscimo patrimonial para empresa controladora ou coligada domiciliada no país e que este acréscimo estaria consubstanciado na avaliação do investimento na empresa estrangeira pelo método da equivalência patrimonial.

O art. 74, *caput*, da MP nº 2158-35, de 2001, determinou que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

O dispositivo legal foi regulamentado pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 213, de 2002, que trouxe inovação não prevista em lei, diferenciando o sistema de tributação das empresas controladoras e coligadas domiciliadas no Brasil pela forma que avaliam os seus investimentos em empresas controladas e coligadas no exterior.

As empresas que avaliassem seus investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial deveriam levar à tributação parcela proporcional de sua participação no lucro apurado pela investida no exterior, mesmo que não ocorresse distribuição de dividendos¹²¹. Por outro lado, para os investimentos que fossem avaliados pelo método do custo de aquisição¹²², o contribuinte somente incluiria sua

¹²¹ Este é o conteúdo do art. 7º, *caput*, da Instrução Normativa da Receita Federal nº 213, de 2002: “A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.” (BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa, 213, 2002).

¹²² Previsão contida no art. 8º, *caput*, da Instrução Normativa da Receita Federal nº 213, de 2002: “Os lucros decorrentes de investimento no exterior avaliado pelo custo de aquisição, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, serão reconhecidos pela pessoa jurídica investidora, domiciliada no Brasil, quando disponibilizados pela investida domiciliada no exterior, mediante pagamento ou crédito” (BRASIL. Secretaria Receita Federal. Instrução Normativa, 213, 2002).

parcela concernente ao lucro da investida no exterior, quando do pagamento ou crédito de dividendos. (XAVIER, 2010, p. 404)

O método da equivalência patrimonial é uma técnica contábil utilizada para que as variações patrimoniais da investida sejam refletidas nas demonstrações contábeis da investidora. A sua utilização é preconizada por regra de natureza societária e tem como objetivo ofertar um retrato da empresa investidora para seus acionistas:

Os valores correspondentes aos aumentos dos patrimônios da investida, na proporção da participação no capital de titularidade da investidora, serão refletidos no resultado desta mediante o lançamento a débito da conta de Investimentos e crédito de uma conta de receita, que não será computada na determinação do lucro real, a crédito na conta representativa do investimento. (ANDRADE FILHO, 2012, p. 459)

A utilização do método da equivalência patrimonial e do método do custo de aquisição diz respeito apenas à relevância do investimento no exterior. O primeiro deve ser aplicado para os investimentos considerados relevantes para a legislação tributária, ao passo que o método de avaliação pelo custo de aquisição é direcionado aos investimentos não relevantes¹²³.

A escolha de tributar de forma diferenciada as empresas controladoras ou coligadas domiciliadas no Brasil, a partir do método contábil de avaliação de investimentos no exterior, não apresenta qualquer lógica e fere o princípio da isonomia. Não se encontra qualquer motivo que justifique o tratamento diferenciado entre os contribuintes. A única motivação que aparenta transparecer é que a Secretaria da Receita Federal do Brasil pretendeu tributar, antes da distribuição de dividendos, valores vultosos, com fins exclusivamente arrecadatários¹²⁴.

O método de equivalência patrimonial constitui método contábil, de natureza societária, com o objetivo de fornecer um retrato do patrimônio da empresa controladora ou coligada domiciliada no Brasil a seus investidores. O registro da avaliação patrimonial é flutuante, não significando efetivo ingresso, tampouco

¹²³ Para Edmar Andrade Filho (2012, p. 462), não há impedimento legal para o emprego do método da equivalência patrimonial na avaliação dos investimentos não relevantes e não influentes, estando dentro da liberdade do contribuinte utilizar um e outro.

¹²⁴ Segundo Alberto Xavier (1978 OU 2010, p. 404), “trata-se evidentemente de mais uma disposição casuística, *ad hoc*, contendo uma distorção para tentar salvaguardar a legitimidade da tributação dos lucros das controladas e coligadas no exterior.”

representa a possibilidade de reconhecimento de receita pelo regime contábil da competência¹²⁵.

A própria legislação tributária indica que a contrapartida do resultado da avaliação de investimentos, positiva ou negativa, não deve ser computada na apuração do lucro real do contribuinte, revelando, pois, que os valores oriundos das avaliações e investimentos no exterior não implicam disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Neste sentido,

Os resultados de equivalência patrimonial, sejam positivos ou negativos, não geram quaisquer efeitos fiscais, por expressa disposição legal (art. 23 do Decreto-lei nº 1.598/1977). O art. 25, parágrafo 6º, da Lei nº 9.249/1995 estende tal tratamento também aos resultados de MEP dos investimentos no exterior. Referida neutralidade fiscal se justifica justamente pelo fato de os resultados de equivalência patrimonial não constituírem renda disponível para a investidora, mas ajustes contábeis que têm por finalidade retratar o real reflexo de sua participação no patrimônio líquido da investida. (SILVA, 2015, p. 461)

Como mencionado, o legislador procurou incorporar os argumentos favoráveis à tributação de lucros no exterior que foram utilizados no julgamento da ADI 2588. Assim, todos os equívocos conceituais citados foram carreados para a exposição da MP nº 627, de 2013, convertida na Lei nº 12.975, de 2014.

A nova lei ganhou um capítulo intitulado “Da tributação em bases universais das pessoas jurídicas”, confundindo tal sistema com regras de transparência fiscal internacional ou *CFC rules*. Na exposição de motivos, há confusão conceitual entre regime de caixa e competência, disponibilidade jurídica e método de equivalência patrimonial.

Como visto, a contrapartida decorrente da avaliação de investimentos no exterior pelo método de equivalência patrimonial não implica disponibilidade econômica ou jurídica de renda, mas apenas avaliação de parte do patrimônio de uma empresa.

¹²⁵ Neste sentido: “Salta à vista que semelhante método, conquanto útil para efeitos societários, não poderia sem mais ser adotado para efeitos fiscais no que concerne à tributação dos sócios investidores. É que, enquanto os lucros das sociedades investidas não forem realizados, os acréscimos ou diminuição do valor do patrimônio líquido das investidas são meramente potenciais e flutuantes, de tal modo que um aumento da equivalência patrimonial num dado período pode ser anulado pelo decréscimo equivalente no período subsequente, sem que tal fenômeno se tenha chegado a repercutir de modo efetivo nos patrimônios dos sócios.” (XAVIER, 2010, p. 406)

Por não implicar disponibilidade econômica ou jurídica, a contrapartida da avaliação da investida no exterior sequer poderia ser reconhecida como receita pelo regime contábil da competência, pois não goza dos requisitos para tanto, quais sejam, existência, liquidez e certeza.

O legislador ordinário, além de incorporar na legislação os argumentos atinentes ao regime de competência, disponibilidade jurídica e método de equivalência patrimonial, ventilados no voto do Min. Nelson Jobim, utilizou outra fundamentação favorável à tributação do lucro obtido no exterior, ventilada no julgamento da ADI 2588: a de que a empresa controladora já goza de disponibilidade jurídica do lucro obtido no exterior.

A questão do controle sobre a sociedade no exterior e a disponibilidade jurídica da renda foi utilizada pela Min. Elen Grace para julgar parcialmente procedente a ação direta para declarar o dispositivo legal inconstitucional, em relação a empresas nacionais coligadas a empresas estrangeiras.

Segundo o voto da Min. Elen Grace, o § 2º do art. 43 do CTN não seria inconstitucional e não poderia destoar do conceito disponibilidade, sendo que a questão se resolveria em razão da autonomia da pessoa jurídica. Logo, a norma se aplicaria à empresa controladora nacional, pois esta teria a disponibilidade jurídica da renda, já que poderia, a qualquer momento, determinar a distribuição do lucro obtida por controlada estrangeira. Por outro lado, como a empresa coligada nacional não dispõe de tal poder, a ela não se poderia aplicar a tributação antes da efetiva distribuição, pois a pessoa jurídica não teria disponibilidade econômica ou jurídica da renda a ser tributada.

Este argumento foi utilizado pelo legislador para fundamentar dois pontos: (a) a tributação automática de lucros obtidos no exterior por empresa coligada estrangeira à empresa coligada equiparada a controladora domiciliada no Brasil; e (b) justificar a regra geral de que as coligadas domiciliadas no Brasil seriam tributadas no momento da disponibilização dos dividendos, desde que atendidos determinados requisitos.

No entanto, ainda na vigência da MP nº 2158-35, de 2001, a doutrina tecia fortes críticas à ideia de que o fato de uma empresa controlar a outra levava à conclusão de que o lucro obtido pela controlada estaria disponibilizado juridicamente para a empresa controladora.

Alberto Xavier (2010, p. 403), que afasta de pronto o argumento de disponibilidade e controle do lucro das coligadas, aponta que tal argumento também não se aplicaria às controladas. Isto em razão de existirem limites à discricionariedade do acionista controlador. O autor destaca o art. 116, parágrafo único, da Lei nº 6.404, de 1976, segundo o qual:

O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas das empresas, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujo direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

Para Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p. 136), se a distribuição de lucros depende de uma circunstância totalmente alheia e falível, não se pode dizer que o direito foi efetivamente adquirido:

[...] se o fato futuro depender do arbítrio da parte, mas também depender de circunstâncias falíveis, portanto, podendo deixar de se configurar como condição suspensiva propriamente dita, ainda assim a aquisição do direito não acaba de se completar antes da ocorrência do fato futuro [...]. Paralelamente, pelas mesmas razões, na ótica tributária, e adotando as superiores diretrizes do CTN, nas situações pendentes não se pode considerar existente qualquer fato gerador de obrigações tributárias porque, tratando-se de situação jurídica de que decorram efeitos tributários, o fato gerador somente ocorrerá quando essa situação estiver definitivamente constituída de acordo com o direito aplicável [...].

Ainda, o citado autor discorre sobre a questão do controle e a tributação dos lucros auferidos no exterior:

Nem cabe pensar, no caso de controle de uma pessoa jurídica por outra, que o fato da controladora deter o poder de mando sobre a controlada possa desmentir esta afirmação, primeiramente, porque as respectivas personalidades jurídicas são distintas e, em segundo lugar, porque mesmo o exercício do poder de comando depende da prática de atos formais e substancialmente regidos pelo direito, sendo que, no caso, o direito está configurado no estatuto da controlada e expresso na lei do país em que esta se situa. Assim sendo, enquanto o ato de disponibilização dos lucros da controlada não for praticado com observância das normas estatutárias e legais a ele aplicáveis, os lucros pertencem à controlada e, apenas pela prática desse ato, eles podem ser dados como distribuídos à controlador, para, comente depois, poderem ser pagos ou creditado a esta." (OLIVEIRA, 2008, p. 603)

Assim, diante de limites discricionários e estatutários impostos ao controlador, em prol da sociedade e dos acionistas, pode ser decidido que não ocorra distribuição

de lucros, sendo os valores reinvestidos na empresa controlada. (XAVIER, 2010, p. 403-404).

Vê-se que o legislador, com o intuito de evitar discussões judiciais a respeito da tributação sobre lucros obtidos no exterior, antes da efetiva distribuição de dividendos às controladoras e coligadas a elas equiparadas domiciliadas no Brasil, incorporou os argumentos utilizados pelos Ministros do Supremo para julgar improcedente a ADI 2588.

No entanto, tais argumentos apresentam uma série de equívocos conceituais que foram transportados para nova legislação, a qual assumiu uma condição de constitucionalidade duvidosa ao pretender tributar o lucro obtido pelas empresas controladoras e coligadas a elas equiparadas domiciliadas no Brasil, antes da efetiva distribuição de dividendos pela empresa controlada ou coligada estrangeira.

4.1.2 Tributação das coligadas domiciliadas no país

As empresas domiciliadas no Brasil, coligadas a empresas estrangeiras, ao contrário das empresas controladoras e coligadas a ela equiparadas no país, somente precisam levar à tributação o lucro obtido no exterior no ano-calendário em que o recurso é disponibilizado¹²⁶.

Nos termos do art. 81 da Lei nº 12.973, de 2014, para se submeter a tal regime de tributação, a empresa brasileira deve estar coligada à empresa estrangeira que (a) não esteja sujeita a regime de subtributação; (b) não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida ou não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado, definidos em lei; e que (c) não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a regime de subtributação.

Nos termos do § 1º do art. 83 da Lei nº 12.973, de 2014, consideram-se disponibilizados os lucros nas seguintes hipóteses:

¹²⁶ O §1º do art. 81 da Lei 12.973, de 2014 define em que condições ocorre a disponibilidade dos lucros para a pessoa jurídica coligada no Brasil, sendo elas: "I - na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior; II - na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada, possuir lucros ou reservas de lucros; ou III - na hipótese de adiantamento de recursos efetuado pela coligada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço".

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

Por sua vez, o § 2º do mesmo artigo, especifica o que vem a ser a “[...] data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior”¹²⁷, nos seguintes termos:

I - creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da coligada domiciliada no exterior; e II - pago o lucro, quando ocorrer: a) o crédito do valor em conta bancária, em favor da coligada no Brasil; b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária; c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; ou d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da coligada, domiciliada no exterior.

A coligada domiciliada no Brasil que não atenda aos requisitos previstos no art. 81 se sujeita ao regime de tributação aplicável às empresas controladas e coligadas a ela equiparadas, devendo computar, na apuração do lucro real, “[...] o resultado na coligada domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela apurados,” na forma do art. 82¹²⁸.

¹²⁷ Sobre “[...] crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior”, Renata Pinheiro (2017, p. 67) assim aclara: “[...] ao que parece, quis o legislador referir-se ao crédito contábil e, se assim for, nova discussão será travada acerca do momento de disponibilização dos lucros auferidos por coligadas no exterior, na medida em que não se confundem os lançamentos contábeis com o efetivo momento de disponibilização dos créditos. O lançamento contábil não tem o condão de tornar disponível a renda se estiver desvinculado da sua efetiva disponibilidade econômica ou jurídica. Schoueri e Neto (1998, p. 133) manifestaram-se nesse mesmo sentido, ressaltando que nessa hipótese devem ser feitas análises pontuais, já que o mero crédito contábil não configura a aquisição de disponibilidade jurídica da renda, havendo casos nos quais o rendimento não está economicamente disponível à controladora ou coligada, tampouco há título garantindo sua disponibilidade jurídica. A despeito da confusão técnica feita pelo legislador, a interpretação a ser dada ao artigo deve ser no sentido, como aliás está previsto no *caput*, de que os lucros serão considerados disponibilizados quando de fato postos à disposição da coligada brasileira”

¹²⁸ Na literalidade do texto legal: “Na hipótese em que se verifique o descumprimento de pelo menos uma das condições previstas no *caput* do art. 81, o resultado na coligada domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela apurados deverá ser computado na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica investidora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas: I - se positivo, deverá ser adicionado ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário e em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e II - se negativo, poderá ser compensado com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.”

Conforme mencionado no item anterior, o legislador valeu-se dos argumentos lançados pela Min. Elen Grace para tributar a coligada domiciliada no Brasil somente quando ocorrer o que denominou de “disponibilidade” dos lucros, conforme mencionado no § 1º do art. 83 da Lei nº 12.973, de 2014.

4.1.3 Deduções e diferimento

Os artigos 85 e seguintes da Lei nº 12.973, de 2014, estabelecem uma série de deduções cuja finalidade é evitar a dupla tributação do lucro auferido por empresas controladoras e coligadas domiciliadas no Brasil. (PINHEIRO, 2017, p. 60)

O art. 85 permite que a controladora domiciliada no Brasil deduza da apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição sobre o lucro líquido a parcela do lucro atribuído à empresa controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior. Assim, em tese, a parcela do lucro da empresa estrangeira somente seria tributada no país de residência.

O art. 86 permite a dedução da base de cálculo do imposto sobre a renda e da CSLL dos “[...] valores referentes às adições, espontaneamente efetuadas, decorrentes da aplicação das regras de preços de transferência”, previstas nos **artigos 18 a 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**, e das regras previstas nos artigos 24 a 26 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010”, desde que atendidos determinados requisitos.(grifo nosso)

A legislação permite, ainda, que a empresa controladora ou coligada a ela equiparada deduza do imposto de renda devido no país o valor do imposto de renda incidente sobre o lucro obtido pelas empresas controladas ou coligadas estrangeiras e pago no exterior, bem como aquele retido em razão da distribuição de dividendos às empresas domiciliadas no Brasil (art. 87).

No caso das empresas coligadas domiciliadas no Brasil, como levam à tributação o lucro oriundo no exterior somente após sua disponibilidade, a possibilidade de dedução se restringe ao imposto retido quando da distribuição de dividendos pela empresa coligada localizada no exterior (art. 88).

Tanto para as empresas controladoras e coligadas a ela equiparadas, quanto em relação às coligadas não equiparadas às empresas controladoras, a dedução é limitada ao valor do imposto de renda e da contribuição do lucro líquido devido pela

empresa domiciliada no Brasil.

Por fim, na seção VI, que trata *Do pagamento*, o art. 90 permite que o imposto a pagar, apurado na forma dos artigos 77 a 80 e 82, seja diferido em até oito anos, na proporção dos lucros distribuídos nos anos subsequentes ao encerramento do período de apuração. Sobre esta questão, Renata Pinheiro (2018, p. 70) tece os seguintes comentários:

Restam duas ilações. A primeira, a possível intenção do legislador em evitar que as situações indefinidas sejam levadas ao Poder Judiciário, estabelecendo-se, para tanto, a necessidade de firmar termo de confissão de dívida para valer-se do diferimento. A segunda, mais concreta, o objetivo do legislador em evitar a decadência, uma vez que somente após 8 anos (e, portanto, ultrapassado o prazo decadencial de 5 anos para constituir o crédito tributário) poderá verificar se o tributo foi ou não devidamente quitado.

4.2 TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

A identificação da materialidade da tributação da Lei nº 12.973, de 2014, constitui passo importante para a análise da constitucionalidade da regra que determina a tributação dos lucros obtidos por empresa controlada direta ou indiretamente estrangeira por empresa controladora ou coligada a ela equiparada, domiciliada no País.

O evento que desencadeia a aplicação da regra matriz de incidência tributária do imposto de renda não é um suposto acréscimo patrimonial obtido pela empresa controladora ou coligada a ela equiparada domiciliada no Brasil. Como visto, não existe qualquer acréscimo patrimonial decorrente do investimento em empresa no exterior. A materialidade da Lei nº 12.973, de 2014, é o lucro auferido no exterior por empresa controlada direta ou indireta.

Como demonstrado, o reflexo do investimento no exterior, na empresa controladora ou coligada a ela equiparada domiciliada no País, não implica acréscimo patrimonial que signifique riqueza nova, passível de tributação pelo imposto de renda. Do ponto de vista do mundo fenomênico, não há efetivo ingresso de renda na controladora ou coligada a ela equiparada domiciliada no Brasil.

Com relação às empresas controladoras e coligadas a elas equiparadas domiciliada no Brasil, o que a nova legislação brasileira faz é desconsiderar a existência da empresa controlada direta ou indireta estrangeira e atribuir o lucro obtido

no exterior, diretamente à empresa domiciliada no País, independentemente da localização da empresa estrangeira ou o tipo de renda gerado.

O legislador brasileiro estabeleceu uma presunção legal absoluta, por intermédio da combinação de métodos utilizados no direito comparado para criação de regras de transparência fiscal internacional ou *CFC rules* e sob o falso argumento de que há acréscimo patrimonial com a apuração de lucro por empresa controlada ou coligada estrangeira.

Tal presunção legal absoluta constitui uma regra de direito material, a qual impõe que qualquer empresa domiciliada no Brasil, controladora de empresa estrangeira, seja tributada pelo lucro obtido no exterior, mesmo que este nunca venha a ser distribuído.

O legislador ordinário combinou (a) o método da desconsideração da personalidade jurídica, pelo qual a sociedade estrangeira é considerada transparente, atribuindo o lucro diretamente à empresa nacional; (b) com o método da entidade, aplicando-se a regra da transparência fiscal internacional ou *CFC rules* a qualquer renda da sociedade no exterior e; (c) uma abordagem global, na qual a regra de tributar o lucro é aplicada, sem levar em consideração se a jurisdição na qual se localiza a empresa é ou não de tributação favorecida.

No entanto, diante do princípio da capacidade contributiva e do tipo cerrado do Direito Tributário nacional, o legislador não poderia criar uma presunção absoluta para a tributação da renda, eivando, assim, de inconstitucionalidade a regra instituída pela Lei nº 12.973, de 2014, para as empresas controladoras e coligadas a ela equiparadas, domiciliadas no Brasil.

Outro fator que indica a inconstitucionalidade da regra atual, pelo menos em relação à vontade subjetiva do legislador, é o seu feitiço arrecadatório. Conforme demonstrado, o legislador ordinário, com o novo regramento, abandonou a justificativa de combate à elisão fiscal e ao planejamento tributário internacional abusivo. Ao contrário do normativo anterior, a atual regra tem natureza jurídica de norma geral, com objetivo arrecadatório, e não natureza jurídica de norma especial, com o fim de combater a elisão fiscal internacional e o planejamento fiscal abusivo.

Apesar de utilizar métodos presentes no direito comparado para estabelecer regras de transparência fiscal internacional ou *CFC rules*, seu objetivo é unicamente

arrecadatório. A Lei nº 12.973, de 2014, não pode ser encarada como regra de transparência fiscal internacional ou *CFC rules*. Ela constitui regra geral de tributação, com o fim de aumentar a arrecadação tributária.

Já foi aqui mencionado que o uso de presunções legais no Direito Tributário brasileiro não pode ter como justificativa o incremento arrecadatório. A sua utilização é autorizada para reprimir, dentre outras ilegalidades, a sonegação fiscal, a fraude, a ocultação dolosa da ocorrência da hipótese de incidência.

Assim, no caso de empresas controladoras e coligadas a ela equiparadas, a vontade subjetiva do legislador denota a inconstitucionalidade da norma: a criação de uma regra material que tributa a simples expectativa de renda ou mesmo tributa patrimônio - que não pode constituir a base imponible do imposto face ao conceito **renda** aqui já apresentado -, viola o princípio da capacidade contributiva e o tipo cerrado do Direito Tributário brasileiro.

Ademais, o tratamento diferenciado entre controladoras e coligadas a ela equiparadas e as coligadas não equiparadas a controladoras domiciliadas no Brasil fere o princípio da isonomia. A justificativa do legislador, para tributar de forma diferenciada as coligadas não equiparadas a controladoras, foi baseada nos argumentos desfavoráveis utilizados no julgamento da ADI 2588.

Na exposição de motivos da MP nº 627, de 2013, convertida na Lei nº 12.973, de 2014, consta que o tratamento conferido a coligadas, previsto na Subseção II da Seção I do Capítulo VIII, estaria de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Segundo o legislador ordinário, o Supremo havia estabelecido uma “regra geral” para as coligadas não equiparadas a controladoras, alertando que a tributação deveria ocorrer apenas do momento em que fossem disponibilizados os dividendos. Ademais, se não fossem atendidos os requisitos para esta “regra geral”, haveria um tratamento específico.

Como visto, a tributação das coligadas não equiparadas a controladoras domiciliadas no Brasil ocorre quando o que a Lei denomina de disponibilização dos lucros e está sujeita aos seguintes requisitos: (a) que a empresa estrangeira não esteja sujeita a regime de subtributação; (b) não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida ou não seja beneficiária de regime fiscal

privilegiado, definido em lei; e que (c) não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a regime de subtributação.

Um ponto curioso é que o legislador, com fins simplesmente arrecadatórios, inverteu um dos métodos utilizados no estabelecimento de regras de transparência fiscal internacional ou *CFC rules*. No método da abordagem jurisdicional, a regra da transparência fiscal internacional é aplicável somente para controladoras ou coligadas que constituam empresas em países com tributação favorecida. Assim, *a contrario sensu*, aquelas que constituíssem empresas em países de tributação normal, sofreriam a tributação somente quando da efetiva distribuição dos lucros.

No caso da legislação brasileira, a regra aplicável é a da tributação quando da efetiva disponibilização (nos termos da Lei), nos casos em que a empresa coligada domiciliada no País constitua a empresa fora de países de tributação favorecida. Se assim o fizer, é aplicado o que o legislador denominou de “regra geral”, ou seja, a tributação ocorre quando da disponibilização do dividendo oriundo do exterior.

Por outro lado, caso a empresa coligada não atenda aos requisitos previstos em Lei, constituindo empresa em local de tributação privilegiada, por exemplo, o regime aplicável é o mesmo daquele previsto para as controladoras e coligadas a elas equiparadas.

A legislação engloba duas discriminações que não apresentam qualquer justificativa. A primeira é o tratamento dispensado às controladas ou coligadas a elas equiparadas e o tratamento dado ao que se pode denominar de coligadas simples, ou seja, coligadas não equiparadas a controladoras.

Abstraída a questão da disponibilidade da renda, que, como se viu, não ocorre pelo simples fato de existir investimento no exterior, é de se questionar por qual motivo a tributação seria diferente para a controladora ou coligada a ela equiparada que constitua empresa em país de tributação normal daquela dispensada à coligada simples, nas mesmas condições.

Outra questão que surge é: se for levada em consideração a questão da disponibilidade, como se explica o tratamento diferenciado entre coligadas que constituem empresas em países com tributação normal daquelas que constituem em países com tributação favorecida, pois, como dito na exposição de motivos, a tributação ocorreria “apenas no momento da disponibilização dos dividendos”.

A impressão que se tem é que a nova legislação de tributação de lucros no exterior é uma colcha de retalhos, tecida pelo legislador com a utilização de institutos utilizados pelo Direito Comparado na criação de regras de transparência fiscal internacional, mas com o fim exclusivamente arrecadatório. Não há, portanto, qualquer pretensão de combater a elisão fiscal internacional e o planejamento fiscal abusivo, objetivo inicial para o desenho das regras de transparência fiscal internacional ou *CFC rules*.

Deste modo, a regra de tributação de lucros instituída pela Lei nº 12.975, de 2014, é inconstitucional, pois: (a) em relação às empresas controladoras e coligadas a elas equiparadas domiciliada no Brasil, a legislação tributa mera expectativa de renda, não existindo efetivo acréscimo patrimonial; e (b) trata de forma desigual controladoras e coligadas a elas equiparadas domiciliadas no Brasil que constituam empresas no exterior com os mesmos requisitos previstos para coligadas simples.

No entanto, é de se questionar: - mesmo verificando, *a priori*, a inconstitucionalidade da norma, seria possível aplicar uma das técnicas para imprimir à legislação um sentido que seja constitucional, qual seja, a técnica da declaração de nulidade sem redução de texto ou a técnica da interpretação conforme a Constituição?

4.3 NATUREZA JURÍDICA DA LEI Nº 12.973, DE 2014

A questão que se coloca agora é indagar a natureza jurídica da Lei nº 12.973, de 2014, uma vez que sua identificação servirá de base para analisar a sua constitucionalidade e a possibilidade de lhe conferir uma interpretação conforme a Constituição, assim como foi efetuado pelos ministros do Supremo Tribunal Federal ao julgarem a ADI 2588, no que se refere à constitucionalidade da regra anterior de tributação sobre lucros no exterior, estabelecida pelo art. 74, *caput*, da MP nº 2158-35.

No julgamento da ADI 2588, a maioria dos ministros do STF reconheceu que a regra anterior encerrava natureza antielisiva, ou seja, o objetivo da norma tinha como fim o combate à elisão fiscal internacional e ao planejamento fiscal abusivo.

Ao que tudo indica, tal entendimento está em consonância, ao menos, com a denominada vontade subjetiva do legislador: a exposição de motivos da MP nº 2158-

35, apresentada pelo então Ministro da Fazenda ao Presidente da República, fez menção expressa ao § 2º do art. 43 do CTN, o qual, por sua vez, teve como objetivo o combate à elisão fiscal internacional e ao planejamento fiscal abusivo.

No entanto, considerando esse objetivo e a forma como a MP nº 2158-35 procurou alcançá-lo, por meio de uma presunção legal absoluta, qual seja, a de que toda e qualquer empresa controladora ou coligada de empresa localizada no exterior estaria praticando elisão fiscal internacional e planejamento fiscal abusivo, lançou uma sombra de inconstitucionalidade sobre a regra, tendo em vista o princípio da capacidade contributiva e o tipo cerrado da regra geral de incidência da norma tributária.

A Lei nº 12.973, de 2014, ao menos se considerada a vontade subjetiva do legislador, não tem natureza jurídica de regra antielisiva. Na exposição de motivos da então MP nº 627, de 2013, não há qualquer menção ao objetivo de combater a elisão fiscal internacional e o planejamento fiscal.

O legislador utilizou os argumentos favoráveis à tributação do lucro das empresas controladas e coligadas no exterior, antes da distribuição de dividendos utilizados no julgamento da ADI, para justificar a criação de uma regra que supõe existir a disponibilidade econômica ou jurídica da renda pelo simples fato de o lucro ter sido apurado pela empresa estrangeira.

Porém, os argumentos exarados pelos ministros do STF que sustentariam existir a disponibilidade econômica ou jurídica revelam uma série de equívocos conceituais que demonstram a sua fragilidade, de modo que não poderiam ser utilizados para sustentar a constitucionalidade da regra anterior.

Tais argumentos foram transplantados para a legislação atual. O legislador ordinário abandonou por completo o objetivo de combate à elisão fiscal internacional e ao planejamento tributário abusivo. Criou-se, então, uma regra com natureza jurídica arrecadatória, com o único fim de aumentar a receita tributária estatal, desconsiderando o princípio da capacidade contributiva e o tipo cerrado do Direito Tributário brasileiro.

Antes de iniciar o próximo item, no que se refere à possibilidade de se aplicar a técnica da interpretação conforme a Constituição à atual regra de tributação sobre lucros auferidos no exterior por empresas domiciliadas no Brasil, controladoras ou

coligadas de empresas estrangeiras, é necessário abordar um ponto levantado quanto à materialidade da tributação instituída pela Lei nº 12.973, de 2014.

4.3.1 Da materialidade da tributação da Lei nº 12.973, de 2014

O que se denomina de materialidade é o evento no mundo fenomênico que, colhido pelo aplicador da norma, transforma-se em fato jurídico e desencadeia a incidência da regra tributária em uma relação deôntica, gerando a obrigação tributária.

A doutrina, tanto na regra anterior como na atual, aponta que a tributação incidia e incide sobre o lucro obtido pela empresa controlada ou coligada no exterior e não sobre os dividendos ou renda da pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Portanto, cai por terra o argumento de que o que se tributa é a parcela do lucro, entendido como dividendo, da empresa controladora ou coligada domiciliada no Brasil. A tributação recaía e ainda recai sobre o lucro da empresa estrangeira¹²⁹.

Na regra anterior, a utilização do método da equivalência patrimonial, como forma de expressão do acréscimo patrimonial para efeitos do imposto de renda, sofreu críticas doutrinárias (PINHEIRO, 2017, p. 23).

O método de equivalência patrimonial não reflete somente o lucro da controlada ou coligada estrangeira, já que contava com outros elementos do investimento no exterior que não só o lucro¹³⁰. Além disso, sua introdução ocorreu por meio de instrução normativa, pois não havia previsão legislativa neste sentido. Por fim, a avaliação do investimento no exterior pelo método contábil da equivalência patrimonial implica tão somente o retrato da empresa para fins societários, não implicando

¹²⁹ Sobre a materialidade da legislação anterior: “O objeto da tributação, segundo a Lei nº 9.249/95, era o próprio lucro das controladas e coligadas no exterior, que para o efeito deveriam ser adicionados à base de cálculo do imposto incidente sobre a controladora brasileira, na proporção de sua participação. Arvorar, pois, como objeto da tributação uma realidade que a própria lei determinou não fosse nela considerado, como a equivalência patrimonial, representa forçar a realidade normativa para lhe imprimir um significado e alcance que não tem. Tal assimilação jamais foi feita pela lei, representando inovação de mero ato administrativo a Instrução Normativa nº 213, que, à semelhança de sua antecessora, Instrução Normativa nº 38, exorbitou do terreno da fiel execução da lei, que constitucionalmente lhe compete, com o propósito manifesto de imprimir ao texto legal a fisionomia recomendada pelo advogado da União como a mais adequada para criar uma aparência de legitimidade constitucional.” (XAVIER, 2010, p. 406)

¹³⁰ Neste sentido: “Tenha-se presente que o resultado de equivalência patrimonial não se limita a refletir a participação no lucro líquido das investidas, abrangendo também outras modificações no patrimônio líquido que não refletem na sua demonstração de resultados, notadamente nas reservas de capital. (XAVIER, 2010, p. 404-405)

disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

A redação do art. 74, *caput*, da MP 2158-34, de 2001, mencionava que “[...] os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior”, ou seja, o evento eleito pela legislação para desencadear a aplicação da regra tributária era o lucro da empresa estrangeira e seria considerado disponibilizado para empresa domiciliada no Brasil na data do balanço que tivesse sido apurado pela empresa controlada ou coligada no exterior.

Xavier (2010, p. 417) aponta que, à época do art. 74 da MP nº 2158-35, de 2001, a teoria do dividendo ficto (*deemed dividend*) ganhou certa ressonância no país. Segundo esta teoria, não se estaria tributando o lucro da empresa controlada ou coligada estrangeira, mas tributando o dividendo da empresa controladora ou coligada brasileira. A tributação recairia, então, sobre dividendos fictamente distribuídos. O próprio Xavier (2010, p. 418) rechaça tal tese ao apontar:

Que a lei interna trata de uma tributação de lucro e não de dividendos é confirmado pelo fato de que os lucros serem computados pelos seus valores integrais, sem dedução do imposto pago do país de origem. Ora, não se distribuem dividendos em valor superior ao lucro disponível após a tributação.

Em nota para sustentar seu ponto de vista, o autor cita o art. 1º, § 7º da Instrução Normativa nº 213, de 2002, que assim dispõe:

[...] os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, **serão considerados pelos seus valores antes de desconto o tributo pago no país de origem.** (BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa nº 213**, de 2002, 2002)

Natalie Matos Silva (2015, p. 464-465) utiliza raciocínio semelhante ao analisar a atual regra instituída pela Lei nº 12.973, de 2014, quando aponta que, assim como a regra anterior, não se estaria tributando os resultados da equivalência patrimonial, mas sim os lucros da sociedade estrangeira.¹³¹

¹³¹ Segundo a autora citada: "Apesar da diferente nomenclatura, deve-se reconhecer que a nova lei tratou, exatamente, dos lucros das controladas no exterior, assim como o artigo 25 da Lei nº 9.249/1995 e no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não havendo que se reconhecer em tal dispositivo uma possível tributação dos resultados de equivalência patrimonial. O próprio artigo 77 traz os indicativos que permitem que se chegue a essa conclusão: (i) determina-se, no *caput*, que a parcela do ajuste de investimento em controlada no exterior a ser reconhecida automaticamente no Brasil será

Neste mesmo sentido, de que a materialidade tributável pela nova Lei nº 12.973, de 2014, é o lucro, Rocha (2015, p. 553) destaca a redação do § 1º do art. 77, segundo o qual a parcela equivalente ao ajuste do investimento no exterior compreende apenas o lucro, não alcançando demais parcelas que influenciam o patrimônio líquido da controlada direta ou indireta no exterior.

Em sentido contrário à argumentação de que o fato de se tributar os lucros antes de imposto, mas concordando que a tributação recai sobre o lucro da empresa controlada ou coligada no exterior, Takata (2015, p. 356-357) assim expõe:

A norma legal confere a tax credit correspondente ao tributo pago no exterior não é despesa, mas ativo da controladora ou da coligada-participante no Brasil – afinal, referido valor é compensável no País – ou melhor, desde que e no limite do que seja compensável no País. [...] Logo, com a lei confere a tax credit relativo ao tributo pago no país de origem, o legislador infralegal, ao falar que os lucros do exterior da controlada ou coligada serão considerados antes de descontado o tributo pago no país de origem, simplesmente utilizou a expressão como técnica de tributária de se reconhecer que tal valor não deve reduzir a base tributável, por ser um ativo [...]. E a leitura que fazemos do art. 1º, parágrafo 7º, da IN SRF 213/2002 (idem, dos arts. 8º, parágrafo 2º, e 9º, caput, da IN RFB 1.520/2014) é a de considerar os lucros antes de descontado o tributo pago no país de origem, no limite do compensável no País. [...] Nesse passo, e nos termos acima expostos, cuida-se de técnica tributária que não desborda do limite legal

Para justificar que a tributação incide sobre o lucro, Takata (2015, p. 350) procura demonstrar que o que se tributa é o lucro apurado pela controlada direta ou indireta estrangeira, de acordo com o país de origem, e não de acordo com as regras contábeis brasileira. Em suas palavras:

A lei fala em variação no valor do investimento “equivalente” aos lucros auferidos pela controlada direta e suas controladas diretas e indiretas. E que o resultado contábil na variação do investimento equivalente aos referidos lucros deve ser registrado em subcontas da conta de investimento em controlada direta no exterior, de forma individualizada. Apesar de a lei

aquela equivalente aos lucros por ela auferidos; (ii) esclarece-se, também, no *caput*, que o montante do ajuste a ser considerado não deverá levar em conta a variação cambial; e (iii) não fosse suficiente, aponta-se novamente que o mencionado ajuste compreende apenas os lucros, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada no exterior. Claro está que o montante a ser reconhecido e tributado pela controladora brasileira é o lucro da controlada estrangeira, sendo a redação utilizada pelo art. 77 da Lei nº 12.973/2014, nas palavras de Alberto Xavier; 'mero eufemismo que nada mais significa que o objeto da tributação continua a ser os lucros das sociedades estrangeiras'. Considerando-se, ainda que, como mencionado, a disciplina da Lei nº 12.973/2014 abrange igualmente controladas diretas e indiretas, não haveria que se cogitar que a *parcela do ajuste do valor do investimento* corresponderia à contrapartida do MEP e seria, nesses termos, lucro da empresa brasileira, haja vista que tal método de avaliação contábil somente se aplica a participações diretas" (TAKATA, 2015, p. 464-465).

prescrever o registro da variação do investimento equivalente aos lucros da investida e das controladas da investida, em subcontas da conta de investimento, não é esse resultado contábil (registrado nas subcontas da conta de investimento) a materialidade alcançada pela tributação do IRPJ e da CSLL.

O art. 95 da Lei nº 12.973, de 2014, acresceu o § 7º ao art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. [...] § 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio. (BRASIL. Lei n. 12.973, 2014)

Deste modo, os valores referentes aos lucros de controladas diretas e indiretas, computadas na apuração do lucro real das empresas controladoras e coligadas a ela equiparadas no Brasil, são apurados conforme a legislação do país de domicílio da empresa estrangeira.

Por outro lado, conforme a Instrução da Comissão de Valores Mobiliários 247, de 1996¹³², bem como os itens 35 e 36 do Pronunciamento Técnico CPC 18 (R2)¹³³, aprovado pela Deliberação CVM 696, de 2012, “[...] a avaliação dos investimentos no exterior deve se dar com *ajuste dos critérios e práticas contábeis aplicados pelas investidas aos critérios e práticas contábeis da investidora.*” (TAKATA, 2015, p. 339)

Takata ainda menciona o art. 9º da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.520, de 2014, o qual regulamentou o art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, e aponta o que segue:

Art. 9º A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior **equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado**

¹³² “Art. 11. Para a determinação do valor da equivalência patrimonial, a investidora deverá: I - eliminar os efeitos decorrentes da diversidade de critérios contábeis, em especial, referindo-se a investimentos no exterior [...]” (COMISSÃO DE VALORES IMOBILIÁRIOS, 1996)

¹³³ “35. As demonstrações contábeis do investidor devem ser elaboradas utilizando práticas contábeis uniformes para eventos e transações de mesma natureza em circunstâncias semelhantes. 36. Exceto pelo descrito no item 36A, se a investida utilizar práticas contábeis diferentes daquelas adotadas pelo investidor em eventos e transações de mesma natureza em circunstâncias semelhantes, devem ser efetuados ajustes necessários para adequar as demonstrações contábeis da investida às práticas contábeis do investidor quando da utilização destas para aplicação do método da equivalência patrimonial.” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012)

o disposto no art. 2º. § 1º A parcela do ajuste de que trata o caput compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior. § 2º A parcela do ajuste de que trata o caput deve ser apurada segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio e antes da tributação no exterior sobre o lucro, com observância do disposto no § 2º do art. 8º. (BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 1.520, 2014).

Em suma, a variação do valor apurado pelo método de equivalência patrimonial é registrada contabilmente, de acordo com as normas contábeis brasileiras, ao passo que o lucro da investida no exterior, utilizado na apuração do lucro real da investidora no Brasil, é aquele apurado de acordo com as normas contábeis do país de domicílio da empresa controlada ou coligada estrangeira¹³⁴.

O legislador procurou evitar toda a discussão travada em relação à legislação anterior, incluindo longa expressão - “a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial” -, para se referir à mesma materialidade ou evento do mundo fenomênico que é objeto da tributação da atual regra: o lucro da empresa estrangeira.

Deste modo, seja em razão de a tributação recair sobre lucros antes da incidência do imposto no país de origem, seja em razão de a apuração da “[...] parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial”, dá-se pelas regras do país de domicílio da investida, o que se tem é a tributação do lucro da empresa estrangeira.

4.3.2 Da impossibilidade da aplicação de uma interpretação conforme a Constituição

Neste último ponto, considerando a interpretação conferida pelo STF à regra

¹³⁴ Neste sentido: “Dessa forma, o lucro de uma controlada no exterior (por exemplo, direta) cujo valor é refletido na variação do investimento da controladora no Brasil, pela avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial (MEP), não é o lucro apurado segundo a legislação comercial (contábil) de seu país – se for o mesmo lucro isso será acidental. O lucro dessa controlada refletido na variação do investimento da controladora é o lucro apurado segundo a legislação comercial (contábil) brasileira” (TAKATA, 2015, p. 340)

anterior de tributação de lucros no exterior, prevista no art. 74, da MP nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001, será analisada, ainda, a possibilidade de se conferir uma interpretação conforme a Constituição para a nova regra prevista na Lei nº 12.973, de 2014, pois, como se viu, assim como no regramento anterior, a novel legislação tributa evento do mundo fenomênico que não constitui renda da pessoa jurídica coligada ou controlada domiciliada no Brasil.

A norma, considerando a vontade subjetiva do legislador, não tem natureza jurídica de combate à elisão fiscal e ao planejamento tributário internacional, atos que erodem a base tributária nacional. O objetivo do legislador foi simplesmente arrecadatário.

Diante de tal constatação, a questão última que se busca responder é: - considerada a vontade objetiva do legislador, aquela tida como racional, seria possível conferir uma interpretação conforme a Constituição que, como o próprio nome da técnica diz, estabelece uma interpretação que se adapte à regra de tributação da legislação à Constituição?

Conforme explicitado no item 4.3, *retro*, os limites para aplicação da técnica da interpretação conforme a Constituição são: (a) respeito à interpretação textual do dispositivo legal; (b) respeito à vontade do legislador; (c) influência do direito vivente; (d) precedência da nulidade parcial sem redução de texto. (LAURENTIIS, 2012)

Muito embora fosse possível contornar o limite do respeito à vontade do legislador, apelando-se para o legislador racional, o qual instituiria tais regras com o objetivo de combater a elisão fiscal e o planejamento tributário internacional, não se poderia afirmar o mesmo em relação aos demais limites.

Sem olvidar o alerta de Laurentiis quanto ao perigoso caminho argumentativo no que se refere à literalidade do texto, pelo menos em relação à tributação das controladoras domiciliadas no Brasil e coligadas a ela equiparadas, a redação do dispositivo legal não apresenta a possibilidade de interpretações polissêmicas.

É nítido que a legislação, no caso de controladoras e coligadas equiparadas a controladoras no Brasil, prevê uma tributação automática dos lucros obtidos no exterior por controladas e coligadas, independentemente de sua efetiva distribuição às empresas localizadas no Brasil.

Mesmo na redação da regra anterior, na qual o legislador apontou como objetivo

da norma o combate à elisão fiscal e ao planejamento tributário agressivo¹³⁵, o texto parecia não conter um conteúdo polissêmico. A redação não apresentava uma abertura suficiente para se dirigir a uma interpretação conforme a Constituição.

No julgamento da ADI 2.588, com exceção do Min. Marco Aurélio, o qual conferiu interpretação conforme a Constituição ao § 2º do art. 43 do CTN, de modo que o dispositivo legal não pudesse violar o conceito de disponibilidade constante no *caput* do mesmo artigo, os votos que lançaram mão de tal técnica interpretativa foram além do texto.

O Min. Nelson Jobim fez uso de disposições da Lei das Sociedades Anônimas referente ao Método de Equivalência Patrimonial, para conferir interpretação conforme a Constituição para que a norma somente alcançasse empresas que apurassem seus resultados conforme o aludido método.

O Min. Cezár Peluso seguiu o voto de Nelson Jobim, mas conferiu interpretação conforme a Constituição para que a norma alcançasse somente as empresas cujo patrimônio fosse avaliado pelo MEP, sendo tributação restrita aos lucros obtidos pela empresa estrangeira, uma vez que o patrimônio líquido da coligada ou controlada seria constituído por outras contas.

Por fim, o Min. Joaquim Barbosa utilizou o conceito de países com tributação favorecida, previsto na legislação de preços de transferência, para conferir uma interpretação conforme a Constituição, de modo que a norma fosse considerada constitucional somente para empresas controladoras ou coligadas nacionais a controladas ou coligadas no exterior, localizadas em países de tributação favorecida.

Neste caso, muito embora a interpretação tenha se vinculado à vontade do legislador, ela ultrapassou o limite imposto pelo texto. Ainda que o Min. Joaquim Barbosa tenha se valido de uma interpretação sistemática, ao extravasar o próprio limite textual da norma, cai no equívoco alertado por Virgílio Afonso da Silva, no que se refere à utilização da interpretação conforme a Constituição, ou seja, “[...] tentar salvar toda e qualquer lei que, ainda que minimamente, possua alguma fagulha de

¹³⁵ Conforme discorrido no item 2.2 desta dissertação, o art. 74 da MP 2158-35, de 2001 foi fundamentado nos §§ 1º e 2º do art. 43 do CTN, instituídos pelo legislador sob o argumento de combate à elisão fiscal e ao planejamento tributário abusivo. Ademais, como se expôs, na instituição da atual regra da Lei nº 12.973, de 2014, o legislador sequer fez menção aos aludidos parágrafos do art. 43 do CTN.

constitucionalidade”, quando, simplesmente deveria declará-la inconstitucional.

No que se refere à influência do direito vivente, não há, ainda, a formação de uma jurisprudência em derredor da norma objeto desta dissertação. Em pesquisa realizada nos Tribunais Regionais Federais (TRF) foram encontrados dois acórdãos quanto ao tema.

Na apelação cível nº 5005596-52.2015.4.04.7000, a Primeira Turma do TRF da 4ª Região decidiu, por unanimidade, afetar ao órgão especial do Tribunal a inconstitucionalidade do art. 76 da Lei nº 12.973, de 2014, alegando que tal disposição “[...] resulta na instituição de hipótese de incidência destoante da base econômica do imposto de renda extraída da Constituição Federal” (BRASIL)¹³⁶.

Por sua vez, o órgão especial, no incidente tombado sob o nº 5000801-12.2019.4.04.0000, entendeu que não seria necessária a declaração de inconstitucionalidade, uma vez que “[...] no caso concreto, apesar de posicionar-se pela inconstitucionalidade do dispositivo, o juízo recorrido sentenciou afirmando a prevalência de tratado internacional sobre a norma interna, impedindo a tributação discutida.” (BRASIL. Tribunal Regional Federal 4ª Região, 2020) Após julgamento do incidente de arguição de controle de constitucionalidade no órgão especial, os autos retornaram ao órgão fracionado do Tribunal para julgamento.

A ausência de um direito vivente impede que o Supremo Tribunal Federal utilize a declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, pois tal técnica implica declarar inconstitucional a norma quando aplicável a um caso específico, deixando em aberto outros sentidos porventura inconstitucionais. Assim, ela depende da existência de um direito vivente.

¹³⁶ Assim restou ementado o acórdão: “TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 76 DA LEI 12.973/2014. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. A tributação do imposto de renda tem seus limites estabelecidos no artigo 153, inciso III, e parágrafo 2º, da Constituição. É assente na doutrina e jurisprudência que o acréscimo patrimonial tributável deve traduzir riqueza nova, cuja disponibilidade jurídica ou econômica se revela imprescindível para caracterização da hipótese de incidência. 2. De acordo com o entendimento que prevaleceu no Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 2588, embora sem o quorum necessário (maioria absoluta) para a declaração de inconstitucionalidade integral do outrora vigente artigo 74 da MP nº 2558-35/2001 (revogado pelo artigo 76 da Lei nº 12.973/2014), a mera apuração contábil dos investimentos de uma sociedade limitada controladora sobre uma controlada (método de equivalência patrimonial) não implica a disponibilização jurídica do crédito (participação nos resultados sociais). 3. O artigo 76 da Lei nº 12.973/2014, ao autorizar a tributação sobre manifestação de riqueza sobre a qual o contribuinte pode não ter efetiva disponibilidade econômica ou jurídica, apresenta vício de inconstitucionalidade, pois resulta na instituição de hipótese de incidência destoante da base econômica do imposto de renda extraída da Constituição Federal”.

A impossibilidade de se utilizar a declaração de inconstitucionalidade, sem redução de texto na ausência de um direito vivente, abriria espaço, em princípio, para a técnica da interpretação conforme a Constituição, dada a precedência da primeira em relação a esta última.

Todavia, como se viu, o texto não teria abertura suficiente para permitir várias interpretações possíveis, sendo, inconstitucional.

Um possível direcionamento a ser tomado pelo Supremo Tribunal Federal, estudo que não constitui objeto desta dissertação, é, se, porventura, criado um direito vivente em relação à interpretação do dispositivo legal; poderia, então, em futuras ações, o STF aplicar a técnica de declaração inconstitucional sem redução de texto, para que não se aplique a tributação automática às empresas controladoras de empresas no exterior que se apresentarem na mesma situação das empresas coligadas, previstas no art. 81 da Lei nº 12.973, de 2014, ou seja, a empresa controlada estrangeira que, cumulativamente, (a) não esteja sujeita a regime de subtributação; (b) não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado, definidos em lei; e que (c) não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a regime de subtributação.

Contudo, tal hipótese ultrapassa o corte metodológico conferido a esta pesquisa, além de não existir, ainda, um direito vivente, capaz de justificar a utilização técnica de declaração inconstitucional sem redução de texto.

5 CONCLUSÃO

Os Estados nacionais, tendo por base a soberania exercida sobre seus nacionais e sobre seu território, podem adotar: (a) um sistema de tributação de rendimentos de bases territoriais, tributando tanto seus nacionais, residentes e não residentes apenas sobre a renda auferida de fontes localizadas, dentro do território nacional; ou (b) um sistema de tributação de rendimentos de bases universais, tributando seus nacionais e residentes em sua renda universal, *i.e.*, derivada de fontes internas e externas referente ao seu território, e, com relação aos não residentes, tributar apenas a renda auferida de fontes localizadas no território nacional.

No entanto, a adoção de um sistema de tributação de rendimentos de bases universais não implica, por si só, a adoção de regras de transparência fiscal internacional ou *CFC Rules*, pelas quais o Estado nacional, com o objetivo de evitar a elisão fiscal internacional e o planejamento tributário, que erodem as suas bases tributáveis, tributa lucros ainda não distribuídos às empresas nacionais ou localizados em seus territórios.

No Direito Comparado, os Estados nacionais buscam tal objetivo pela instituição de uma regra de desconsideração da pessoa jurídica no exterior, considerando-as, assim, transparentes, como se a empresa residente tivesse auferido lucro diretamente no exterior; ou pela instituição de uma regra de distribuição ficta de lucros, por meio da qual a legislação considera como distribuídos aos residentes os dividendos obtidos no exterior, mesmo não existindo qualquer ato formal de distribuição de lucros da empresa controlada ou coligada estrangeira.

Por sua vez, tais regras podem ser aplicadas pelo método da entidade, ou seja, a toda e qualquer renda da empresa controlada ou coligada estrangeira; ou pelo método transacional, aplicando-se a rendas específicas, consideradas “contaminadas”, normalmente rendas passivas (*aluguéis, royalties etc.*), não vinculadas à atividade produtiva da empresa controladora ou coligada residente.

Por fim, os métodos mencionados podem ser combinados com duas abordagens, no que se refere à localização da empresa controlada ou coligada estrangeira. Desse modo, a tributação pode ocorrer mediante uma abordagem global, na qual são tributados lucros independentemente da localização da empresa

estranheria; ou através de uma abordagem jurisdicional, na qual são tributados lucros auferidos somente por empresas estrangeiras, constituídas em países com tributação favorecida.

A utilização e a combinação de tais regras não encontram, a princípio, restrições heterônomas de Direito Internacional, salvo a adoção de restrições autônomas bilaterais, tais como a adoção de tratados internacionais para evitar a bitributação, bem como limites autônomos internos, constantes na legislação de cada Estado nacional.

Esta dissertação se limitou à análise dos limites autônomos internos, de modo a investigar se o Direito interno brasileiro permitiria - e em que medida - a adoção e a combinação de regras de transparência fiscal internacional ou *CFC Rules* para combater a elisão fiscal e o planejamento tributário internacional abusivo.

Esta análise teve como objetivo lançar bases para verificar a constitucionalidade da atual regra de tributação de lucros obtidos no exterior, por empresas controladoras ou coligadas nacionais com relação à empresa controladora ou coligada estrangeira, instituída pela Lei nº 12.973, de 2014.

A atual regra de tributação de lucros obtidos no exterior foi precedida da regra prevista no art. 74 da MP nº 2.158-34, editada com fundamento no art. 43, § 2º do CTN, cuja redação permitiu que legislador ordinário estabelecesse as condições e o momento em que se daria a disponibilidade da renda ou proventos de qualquer natureza, para fins da incidência do imposto de renda.

O estudo histórico da tributação de lucros obtidos pelas empresas controladas e coligadas no exterior demonstrou que a inserção do art. 43, § 2º do CTN, no qual se fundou o legislador ordinário para a edição do art. 74 da MP nº 2.158-34 pelo legislador complementar, teve como objetivo expresso o combate à elisão fiscal e ao planejamento tributário internacional abusivo.

Os dispositivos legais mencionados foram objeto da ADI 2588, que, conferindo interpretação conforme a Constituição, julgou a regra do art. 74 da MP nº 2.158-34 (a) inconstitucional, em relação às empresas coligadas localizadas em países sem tributação favorecida, ou seja, fora de “paraísos fiscais”; e (b) constitucional, em relação às empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida, ou seja, “paraísos fiscais”.

O julgamento deixou, contudo, em aberto a situação de empresas coligadas localizadas em países de tributação favorecida, bem como os casos em que a empresa controlada se situa em países de tributação normal.

Posteriormente, a MP nº 627, de 2013 revogou o art. 74 da MP nº 2.158-34, tendo sido convertida na Lei nº 12.973, de 2014, e estando vigente até o momento.

Na nova Lei, o legislador se apropriou dos argumentos favoráveis à tributação discutidos na ADI nº 2588 e contornou os desfavoráveis, criando, assim: (a) um sistema de tributação automático relativo às filiais, sucursais e empresas controladas e coligadas equiparadas a controladas no exterior; e (b) outro sistema baseado na efetiva distribuição de lucros das coligadas no exterior para as coligadas brasileiras, desde que cumpridos certos requisitos.

Nos motivos que levaram à MP nº 627, de 2013, convertida na Lei nº 12.973, de 2014, não são apresentados mais como fundamentos o combate à elisão fiscal e ao planejamento fiscal abusivo internacional. Neles, fica claro que o legislador tomou os argumentos favoráveis da ADI nº 2588 para tributar o lucro obtido por controladas e coligadas no exterior, por considerá-lo acréscimo patrimonial, mesmo que não haja sido efetivamente distribuído, de acordo com a legislação e estatutos aplicáveis à empresa estrangeira.

A criação de regras de transparências fiscal ou *CFC rules* envolve a combinação de métodos que pressupõem ou a inexistência da controlada ou coligada no exterior (desconsideração da pessoa jurídica) ou a distribuição ficta de lucros.

Assim, para criação de regra de combate à elisão fiscal e ao planejamento fiscal abusivo, como pretendeu o art. 43, § 2º do CTN, o legislador cria um fato jurídico (disponibilidade de renda) que não corresponde a um evento no mundo real. Este artifício pode constituir uma presunção ou ficção legal.

As presunções se classificam em *hominis* e legais. A primeira espécie é sempre relativa, enquanto a segunda pode ser relativa (*juris tantum*), absoluta (*juris et jure*) ou mista.

As presunções *hominis* derivam da experiência, podendo ser encontradas no art. 375 do Código de Processo Civil, segundo o qual “[...] o juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e, ainda, as regras de experiência técnica, ressalvado, quanto a estas, o exame

pericial”.

As presunções legais são criadas pelo legislador, de modo que, ocorrido determinado fato, tem-se como consequência jurídica a pressuposição da ocorrência de um fato desconhecido. Elas podem admitir prova em contrário (*juris tantum*) ou não (*juris et jure*) e decorrem de opção legislativa. Muito embora tenham caráter político, não podem ser estabelecidas de forma arbitrária, sendo limitadas pelas regras da experiência comum e valores da sociedade.

As presunções legais absolutas e as ficções legais são regras de direito material, não admitindo prova em contrário. A regra da legalidade e o tipo cerrado exigido pelo direito tributário brasileiro, fazendo com que a obrigação decorra diretamente da lei, não admite a utilização de presunções legais absolutas ou ficções legais, sob pena de violação da Constituição Federal.

A presunção legal relativa, por seu turno, é regra de natureza processual probatória, utilizada pelo legislador para que, diante da existência de um fato indiciário, diretamente provado por quem o alega, reste configurado o fato indiciado, provado indiretamente pela existência do fato indiciário. Por ser de natureza processual probatória, as presunções legais relativas sempre admitem prova em contrário, devendo ser respeitados os princípios da ampla defesa e do contraditório.

A utilização de presunções legais relativas, em matéria tributária, tem como o objetivo reprimir, dentre outras ilegalidades, a sonegação fiscal, a fraude e a ocultação dolosa da ocorrência da hipótese de incidência.

Por outro lado, quando se trata de eficácia na arrecadação, esta não pode ser o único motivo para criação da presunção legal relativa, devendo ser acompanhado da impossibilidade ou da dificuldade extrema no que se refere à produção de prova pela fiscalização para efetuar o lançamento do crédito tributário.

As regras de transparência fiscal internacional ou *CPC Rules* fazem uso de presunções legais. No caso, para combate à elisão fiscal e ao planejamento tributário, é eleito um fato indiciário, tal como atividades que resultam em rendas passivas e o fato indiciado, ou seja, diferimento de tributos, tendo como consequência jurídica a obrigatoriedade de a empresa levar à tributação o lucro obtido no exterior, ainda que não distribuído pela empresa controlada ou coligada.

Vê-se que o fato indiciado (diferimento de tributação) é evento provável no

mundo fenomênico. É provável que uma pessoa jurídica constitua uma empresa em paraíso fiscal, com o único fito de fugir à tributação no seu país de residência. É provável que uma empresa exerça atividades que redundem no recebimento de rendas passivas, com o objetivo de ocultar renda e diferir tributo mediante a movimentação de capital.

Assim, no caso das *CFC Rules* ou regras de transparência fiscal, diante de eventos prováveis, o legislador cria uma presunção para permitir a tributação e evitar a elisão fiscal. Diz-se presunção, pois a ficção não aponta como fato indiciado algo que seja provável de ocorrer. As ficções legais são regras de direito material e apontam como fato algo que não ocorre no mundo fenomênico.

Como os Estados nacionais são livres para legislar sobre seus nacionais e território, não existindo limites heterônomos ao poder de tributar, a possibilidade de adotar *CFC rules* ou regras de transparência fiscal internacional, com o estabelecimento de uma presunção legal, encontra limite apenas no direito interno.

A depender da legislação interna, um Estado Nacional pode criar uma presunção absoluta (regra de direito material), sem prova em contrário, de que o contribuinte estaria a diferir a tributação. Por outro lado, podem existir limites internos que impeçam o Estado Nacional de adotar tal regra de direito material ou mesmo uma presunção relativa.

No caso brasileiro, cujo Direito Tributário não admite a utilização de ficções ou presunções legais absolutas, haveria, em tese, a possibilidade de se adotar presunções legais relativas, nos moldes das *CFC rules* ou regras de transparência fiscal internacional, para combater a elisão fiscal e o planejamento tributário internacional abusivo.

No caso do imposto de renda, o alcance dessas normas deve ser aferido a partir do conceito renda e a hipótese de incidência do tributo, ou seja, a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou proventos de qualquer natureza, tal qual previsão do art. 43 *caput* e incisos do CTN.

O estudo de tal conceito e sua relação com a hipótese de incidência do tributo permite verificar o alcance do conteúdo do § 2º do art. 43 do CTN, o qual autorizou o legislador ordinário estabelecer as condições e o momento em que se daria a disponibilidade da renda ou proventos de qualquer natureza, para fins da incidência

do imposto de renda.

O objeto da Ciência do Direito é o direito positivo, cuja manifestação no mundo sensível é o texto normativo, do qual se extrai a norma jurídica, resultado da interpretação do suporte fático, podendo ela ser de duas espécies: regras ou princípios.

As regras e os princípios se diferenciam não em razão de um grau hierárquico, mas em razão de suas estruturas, as quais determinam formas diferenciadas de aplicações: regras se aplicam sob a maneira do tudo ou nada, enquanto princípios são vetores que inclinam o intérprete para determinada direção.

As normas - regras e princípios - se estruturam de forma hierárquica, decorrência lógica do próprio sistema jurídico, uma vez que a norma inferior retira sua validade da norma imediatamente anterior, relacionando-se por meio de uma hierarquia lógico-sintática e semântica.

O conhecimento científico consiste em analisar, por ato gnosiológico e método próprio, um dado objeto do conhecimento, sintetizando-o e representando-o, através de categorias e conceitos.

O objeto da Ciência do Direito é o direito positivo como manifestação cultural, sendo estudado pelo método analítico-hermenêutico.

O método é analítico, pois se utiliza da Lógica para construções de proposições prescritivas válidas (Lógica deôntica) e proposições descritivas verdadeiras (Lógica alética).

Por outro lado, é hermenêutico, pois é possível distribuir as técnicas de interpretação nas três esferas da investigação linguística. Os métodos literal e lógico estariam no plano sintático, enquanto o histórico e teleológico influem tanto no nível semântico quanto pragmático. Por fim, o método sistemático envolve os três planos, sendo o mais amplo de todos.

O conceito “tributo” serve como ponto de partida para o estudo do Direito Tributário e está ligado, como transferência compulsória do patrimônio do contribuinte ao patrimônio público, com o objetivo de financiar a atividade estatal, ao conceito “Estatuto do Contribuinte”.

O “Estatuto do Contribuinte” é constituído de limitações impostas pelo poder constituinte ao poder de tributar dos entes intraestatais e não se limita às normas

constantes no Título VI, Capítulo I, Seção II da Constituição, mas a toda e qualquer norma que resguarde o patrimônio do contribuinte frente à atividade estatal de criação, arrecadação e fiscalização de tributos. Em razão de protegerem direitos fundamentais como a liberdade, a igualdade, a segurança e a propriedade, tais normas constituem garantias fundamentais para o contribuinte.

Assim, o conceito **renda** e sua relação com o fato gerador do tributo deve decorrer, logicamente, dos conceitos “tributo” e do conceito “Estatuto do Contribuinte”, assim constituído de limitações impostas ao poder de tributar.

Na relação sintática entre Constituição e legislação complementar, cabe somente a esta, sem possibilidade de delegação ao legislador ordinário, a competência de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, definir os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

A regra-matriz de incidência tributária, cuja estrutura nada difere da estrutura geral de regras completas, dispõe de um antecedente, composto pelos critérios material, espacial e temporal, e um conseqüente, composto pelos critérios pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

O antecedente normativo constitui a hipótese de incidência do tributo, a qual descreve, de forma abstrata, o evento fenomênico que ocorre em certo tempo e espaço, apto a gerar a relação obrigacional tributária. A hipótese de incidência é, pois, o “fato gerador” do tributo mencionado na Constituição, segunda a qual cabe somente à legislação complementar defini-lo.

O critério material constitui o núcleo da hipótese de incidência tributária, é identificado por meio de um verbo, sempre pessoal, e um complemento. Os critérios espacial e temporal vão determinar, respectivamente, o local e o lapso temporal em que o fato descrito na norma ocorre e deve ser medido.

O critério material do imposto de renda é adquirir (verbo) a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos (complemento). O conceito “renda”, na legislação complementar, está atrelado ao evento “aquisição de disponibilidade”, ou seja, somente será tributável a renda adquirida em determinado espaço e aferível em determinado lapso temporal.

Além de a relação sintática entre a Constituição e a legislação complementar não permitir que esta delegue ao legislador ordinário alterar o núcleo da hipótese de incidência do tributo, a lei complementar deve ser interpretada em consonância com a Carta Magna.

Portanto, apesar de a Carta Maior não definir de forma pormenorizada o conceito de “renda”, os princípios nela insertos devem nortear a produção e a interpretação da legislação complementar.

A atuação do legislador ordinário é limitada devido à relação sintática entre Constituição e legislação complementar, que proíbe a delegação de competência privativa desta última à lei ordinária. Ademais, considerando a relação semântica entre a Carta Magna e demais normas a legislação infraconstitucional relativa ao imposto de renda deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva e ao princípio da universalidade.

Disto decorre que, no caso da tributação do imposto de renda, não pode ocorrer a criação de presunções legais absolutas ou ficções legais (regras de direito material), pois restaria configurada violação ao princípio da capacidade contributiva aplicável aos impostos. Do mesmo modo, restaria violado o princípio da universalidade, específico do tributo.

Além disso, o § 2º do art. 43 do CTN, ao delegar ao legislador ordinário a possibilidade de estabelecer o momento em que se dá a disponibilidade da renda oriunda do exterior, viola a Constituição, visto que tal elemento constitui o critério material do tributo, núcleo da hipótese de sua incidência.

Neste caso, mesmo que se utilize a técnica da interpretação conforme a Constituição, a redação do § 2º do art. 43 do CTN não tem abertura polissêmica suficiente para tanto.

Ainda que vencido tal pressuposto, conferir uma interpretação conforme a Constituição, no sentido de que a legislação complementar federal deixou ao legislador ordinário a possibilidade de alterar o critério temporal da norma, desde que respeitado conceito de aquisição da disponibilidade, esbarraria no pressuposto para aplicação da técnica, relativo à vontade do legislador, pois este quis estabelecer uma regra de combate à elisão fiscal e ao planejamento tributário abusivo.

No entanto, mesmo que se considere inconstitucional o instrumento adotado

pelo legislador complementar na redação do §2º do art. 43 do CTN, a criação de uma presunção legal relativa, com o intuito de combater a elisão fiscal e o planejamento tributário abusivo, nos moldes das regras de transparência fiscal internacional ou *CFC rules*, não estaria, ao que tudo indica, proibida pelo ordenamento jurídico brasileiro.

A criação de uma presunção legal relativa para coibir a elisão fiscal e o planejamento fiscal abusivo restringiria, em última instância, o direito fundamental à liberdade, o qual, desdobrado na livre iniciativa, não constitui direito fundamental absoluto, mas que deve ser colmatado pelos valores sociais, também erigidos pela Constituição.

Para ser válida, uma restrição estatal desse tipo deve passar pelos testes condicionados pelas três sub-regras que compõem a regra da proporcionalidade: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

A priori, a criação de uma presunção legal relativa, nos moldes das regras de transparência fiscal internacional ou *CFC rules*, parece passar por tais testes, pois se afigura: (a) adequada, pois promoveria o combate à elisão fiscal e ao planejamento tributário abusivo; (b) necessária, uma vez que grandes corporações internacionais detêm poder econômico e jurídico para estruturar operações com o único intuito de diferir tributação, dificultando, assim, a ação fiscalizatória; e, por fim, (c) atenderia à proporcionalidade em sentido estrito, já que sopesando entre o interesse coletivo de combater a erosão das bases tributárias e o direito fundamental da liberdade de as pessoas montarem seus negócios como bem lhes aprouvesse, a restrição imposta, por admitir prova em contrário, teria intensidade adequada para promover o interesse coletivo a ser fomentado.

Em que pese a possibilidade de o legislador ordinário poder criar uma presunção legal relativa, a nova regra introduzida pela Lei nº 12.973, de 2014, além de não trazer em seus motivos o combate à elisão fiscal e ao planejamento tributário internacional, manteve a impropriedade da legislação anterior, ao prever que as empresas controladoras e coligadas a ela equiparadas, domiciliadas no Brasil, devem oferecer à tributação a sua parcela do lucro obtido pela controlada ou coligada no exterior, independentemente da efetiva distribuição de dividendos.

A legislação, com exceção das empresas coligadas não equiparadas a controladoras domiciliadas no Brasil, manteve todas as impropriedades da legislação

anterior, pois criou uma regra de direito material, sem possibilidade de prova em contrário, que viola não só o conceito renda e a hipótese de incidência do tributo, mas, também, o princípio da capacidade contributiva e da universalidade, na medida em que tributa algo não incorporado, em definitivo, ao patrimônio do contribuinte.

Por fim, não seria possível aplicar ao caso a técnica da interpretação conforme a Constituição ou mesmo a da declaração de inconstitucionalidade, sem revisão do texto.

A aplicação técnica da interpretação conforme a Constituição se sujeita aos seguintes requisitos: (a) respeito à interpretação textual do dispositivo legal; (b) respeito à vontade do legislador; (c) influência do direito vivente; e (d) precedência da nulidade parcial sem redução de texto.

Muito embora fosse possível contornar o limite do respeito à vontade do legislador, apelando-se para o legislador racional, o qual instituiria tais regras com o objetivo de combater a elisão fiscal e o planejamento tributário internacional, não se poderia afirmar o mesmo em relação aos demais limites.

Este trabalho não identificou no dispositivo legal a possibilidade de imprimir interpretações polissêmicas, uma vez que a redação é bastante clara ao estabelecer, no caso de controladoras e coligadas equiparadas a controladoras no Brasil, uma tributação automática dos lucros obtidos no exterior por controladas e coligadas, independentemente de sua efetiva distribuição às empresas localizadas no Brasil.

Portanto, não sendo possível atribuir significados polissêmicos aos signos constantes no texto legal, a aplicação da técnica da interpretação conforme a Constituição ao caso já esbarraria no primeiro requisito, não restando outra opção que não declarar a inconstitucionalidade do dispositivo.

6 REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Alguns andaimes da Constituição**. Rio de Janeiro: Ed. de Aloisio Maria de Oliveir/ Livraria principal, 1950.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBOSA, Ruy. **Relatório do Ministro da Fazenda Ruy Barbosa em janeiro de 1891**. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/222318>. Consulta em: 19 dez. 2022.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BITTENCOURT, C. A. **O contrôle jurisdicional das leis**. Atualiz. José Aguiar Dias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Exposição de Motivos nº 00187, de 2013**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2013/medidaprovisoria-627-11-novembro-2013-777412-exposicaodemotivos-144169-pe.html>. Consulta em: 18 fev. 2020.

BRASIL. Congresso Nacional. **Exposição de motivos da Lei nº 9.249, de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>. Acesso em: 13 out. 2019.

BRASIL. Congresso Nacional. **MF 00128 em alteração MP 2158-33, 21 de setembro de 2001, pp. 18702-18704**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?codDiario=3583&paginaDireta=18675#diario>. Acesso: em 9 set. 2019.

BRASIL. Diário do Senado Federal nº 200. **Parecer nº 1.257, de 2000**. Rel. Senador Rumero Jucá. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?codDiario=18666&paginaDireta=25046#diario>. Acesso em: 08 de ago. de 2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 213, 2002**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15088&visao=original>. Consulta em: 01 ago. 2022.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 1.520, 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=59074>. Consulta em: 01 ago. 2022.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **História do imposto de renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Consulta em: 19 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588-DF**. Pleno. Min. rel. Ellen Gracie. Min. redator do Acórdão Joaquim Barbosa. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Parcialmente procedente, por maioria. Julgado em 10/04/2013. DJe nº 027, divulgado em 10/02/2014. Publicado em 11/02/2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Consulta em 17 out. 2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Agravo no Recurso Extraordinário nº 1.191.424/SP**. Min. rel. Luiz Fux. Agravante: Whirlpool S.A. Agravada: União. Não provido, monocraticamente. Julgado em 15/04/2019. DJe 23/04/2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339949036&ext=.pdf>. Consulta em 31 jul. 2022.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Interno no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.191.424/SP**. Primeira Turma. Min. rel. Luiz Fux. Agravante: União. Agravado: Whirlpool S.A. Provido parcialmente, unânime. Julgado em 19/05/2020. Publicado em 09/09/2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344333903&ext=.pdf>. Consulta em: 31 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 172.058-1**. Tribunal Pleno. Min. rel. Marco Aurélio. Recorrente: União. Recorrido Airton Zolet e outros. Provido, unânime. Questão prejudicial. Interpretação conforme, inconstitucionalidade parcial, constitucionalidade parcial. Julgamento em 30/06/1995. DJ 13/10/1995. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=219411>. Acesso em: 16 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 541.090-SC**. Tribunal Pleno. Min. rel. Joaquim Barbosa. Min. redator. Teori Zavascki. Recorrente: União. Recorrido: Empresa Brasileira de Compressores S/A. Parcialmente provido, por maioria. Julgamento em 10/04/2013. DJ 30/04/2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=271775268&ext=.pdf>. Consulta em: 28 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 611.586-PR**. Tribunal Pleno. Min. rel. Joaquim Barbosa. Recorrente: Coamo Agroindustrial Cooperativa (Atual denominação da Cooperativa Agropecuária Mourãoense LTDA – Coamo). Recorrida: União. Não provido, por maioria. Julgado em 10/04/2013. DJ 10/10/2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=267139176&ext=.pdf>. Consulta em 28 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 537 - Momento de disponibilização de renda de pessoas jurídicas sediadas no Brasil com participação nos lucros de suas empresas coligadas ou controladas no estrangeiro para fins de IR**. Tribunal Pleno. Firmado em 11/04/2013. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3860092&numeroProcesso=611586&classeProcesso=RE&numeroTema=537>. Consulta em: 31 jul. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível/remessa necessária nº 5005596-52.2015.4.04.7000/RS**. Primeira Turma. Des. Relator Amaury Chaves de Athayde. Apelante: União. Apelado: Peróxidos do Brasil Ltda. Unânime. Incidente de arguição de controle de constitucionalidade. Julgado em 21/06/2017. Disponível em: https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41498221289486711111318742580&evento=490&key=bc4cff97cc1a4a618c3a06024a233b3b2e109aeb4387e22c0e4aaa7479da0002&hash=9cdee49152f085f991e7172b88520d9f. Acesso em: 26 mai. 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Incidente de arguição de**

inconstitucionalidade nº 5000801-12.2019.4.04.0000/RS. Corte Especial. Des. Relator Roger Raupp Rios. Suscitante. Primeira Turma. Prejudicada, à unanimidade. Julgado em 20/02/2020. Disponível em:

https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41582807468117405940054893991&evento=99681&key=40beea6ee512add e2a04b6fff9cc2faa7dbfaf733a9033e98d9ca331bd4311b1&hash=9a0e4ca4ae512671 ad0787f4501504bf. Acesso em: 26 mai. 2021.

BRITO, Edvaldo Pereira de. **O conceito tributo.** Orientador: Prof. Walter Barbosa Correa. 1997. Tese. (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e Constituição: estudos e pareceres.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

BRITO, Edvaldo. **Limites da revisão constitucional.** Porto Alegre: Sérgio Antônio Fábio, 1993.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição.** 7. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 27. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2008a.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método.** São Paulo: Noeses, 2008b.

CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v.15, n. 55, p.143-155, jan./mar.1991.

CATEGORIA. *In:* **Dicionário de filosofia.** Porto Alegre: Dom Quixote, 1982.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. O dever fundamental de pagar tributos e o sistema constitucional tributário. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFBA**, Salvador, n. 11, p. 315-330, jan/dez. 2004.

CHAUÍ, Marilena. **Convite à filosofia.** 12. ed. São Paulo: ÁTICA, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução Normativa nº 247, de 1996.** Dispõe sobre a avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas e sobre os procedimentos para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas, para o pleno atendimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, altera e consolida as Instruções CVM nº 01, de 27 de abril de 1978, nº 15, de 03 de novembro de 1980, nº 30, de 17 de janeiro de 1984, e o artigo 2º da Instrução CVM nº 170, de 03 de janeiro de 1992, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst247.html>. Acesso em: 16 jul. 2020.

CONCEITO. *In* **Dicionário de filosofia**. Porto Alegre: Dom Quixote, 1982.

COSSIO, Carlos. **La valoración jurídica y la ciencia del derecho**. Buenos Aires: Ediciones Arayú: 1954.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Controle de constitucionalidade: teoria e prática**. 6. ed. Salvador: JusPodivm, 2012.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2011.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. Atlas, 2008.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Coimbra: Almedina, 2007.

DUARTE, Ester. A tributação das empresas digitais: um desafio global. **Instituto de Tecnologia e Sociedade (ITS). Artigos aceitos para publicação: direito digital e setor público**. 2020.2. Disponível em: https://itsrio.org/wp-content/uploads/2021/03/Ester-Duarte_A-tributacao-das-grandes-empresas-digitais.pdf. Consulta em: 19 dez. 2022.

DWORKIN, Ronald. **Levando os diretos a sério**. 3. ed. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2017.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

GONÇALVES, José Artur Lima Gonçalves. **Isonomia na norma tributária**. São

Paulo: Malheiros, 1993.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

KALINOWSKI, Georges. **Introducción a la lógica de las normas y lógica jurídica**. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1973.

KELSEN, Hans. **O que é justiça?** Trad. Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2018.

LAURENTIIS, Lucas Catib de. **Interpretação conforme a Constituição: conceitos, técnicas e efeitos**. São Paulo: Malheiros, 2012.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 8. ed. Trad. Jose Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACIEL, Taísa Oliveira. **Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Nooses, 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MÜLLER, Friedrich. **Teoria estruturante do direito**. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Princípio da territorialidade no âmbito do direito tributário. **UNOPAR. Cient. Ciênt. Juríd. Empres**, Londrina, v. 7, p. 93-97, mar. 2006.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. **Background brief: Inclusive framework on BEPS**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/backgroundg-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>. Acesso em: 15 out. 2019.

OLIVEIRA, José Domingos. Constituinte e princípio da capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo. v. 11, n. 40, p. 185-189, abr/jun 1987.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções tributárias: identificação e controle**. São Paulo: Noeses, 2008

PASSOS, Paulo Cezar dos. A efetivação dos direitos fundamentais e a interpretação judicial. **Revista de Ciências Jurídicas e Sociais da UNIPAR**, Umuarama, v. 9, n. 1, p. 59-71, jan./jun. 2006.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas**. Vol.1. Rio de Janeiro: ADCOAS JUSTEC, 1979.

PEREIRA, Fernanda Menezes. **Os estabelecimentos permanentes e a dupla tributação internacional das empresas prestadoras de serviço**. 2006. Orientador: Edvaldo Pereira Brito. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador.

PEREIRA, Bruno Alberto Guilhem; UTUMI, Ana Cláudia Akie. Lucros no exterior, equivalência e tributação da “Parcela do Ajuste do Valor do Investimento” à luz dos acordos de bitributação brasileiros. *In*: MOSQUERA, R.Q.; LOPES, A.B. (Coord.). **Controvérsia jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 47-70.

PICONEZ, Matheus Bertholo. Lucros no exterior: equivalência e tributação da “parcela do investimento” à luz dos acordos de bitributação brasileiros. *In*: MOSQUERA, R.Q.; LOPES, A.B. (Coord.). **Controvérsia jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2015. V. 6, p. 394-429.

PINHEIRO, Renata Cunha Santos. **As alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014 na tributação dos lucros das sociedades controladas e coligadas residentes no exterior: transparência fiscal versus limitação dos investimentos das empresas brasileiras no exterior**. 2017. Orientador: Marcus Livio Gomes. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro. Disponível em: https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=5000213. Acesso em: 21 out. 2019.

REGIME DE CAIXA. *In*: **Dicionário de contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

REGIME DE COMPETÊNCIA. *In*: **Dicionário de contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ROCHA, Sérgio André Rocha. A lei n. 12.973/2014 e os tratados internacionais

tributários celebrados pelo Brasil. *In*: MOSQUERA, R.Q.; LOPES, A.B. (Coord.). **Controvérsia jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 550-569.

ROSEMBUJ, Tulio Raúl. **El hecho de contribuir**. Buenos Aires: Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975.

ROSEMBUJ, Tulio. **Fiscalidad internacional**. Madrid: Marcial Pons, 1998. (Ediciones Jurídicas y Sociales).

SILVA, Joseane Suzart Lopes da. **Pesquisa científica no campo jurídico: aspectos gerais e a importância da metodologia para a eficiência e a coerência da investigação, 2015**. Disponível em: <http://abdecon.com.br/index.php/em-acao/outras-publicacoes/pesquisacientifica-no-campo-juridico-aspectos-gerais-e-a-importancia-da-metodologia-para-aefficiencia-e-a-coerencia-da-investigacao/>. Acesso em: 14 ago. 2019.

SILVA, Natalie Matos. Lucros no exterior, equivalência e tributação da “parcela do ajuste do valor do investimento” à luz dos acordos de bitributação brasileiros. *In*: MOSQUERA, R.Q.; LOPES, A.B. (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 451-466.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação conforme a Constituição: entre a trivialidade e centralização judicial. **Revista Direito FGV**, v.2, n.1, p. 191-210, jan-jun. 2006. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/download/35221/34021>. Consulta em 1 jun. 2020.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, n. 798, p. 23-50, 2002. Disponível em: <https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2002-RT798-Proporcionalidade.pdf>. Consulta em 2 out. 2019.

TAKATA, Marcos Shigueo. Lucros no exterior, equivalência e tributação da "parcela do ajuste do valor do investimento" à luz dos acordos de bitributação brasileiros. *In*: MOSQUERA, R.Q.; LOPES, A.B. (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 334-374.

TERAN, Juan Manuel. **Filosofia del derecho**. 3. ed. México: Editorial Porua S.A. 1967.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 235, p. 192-232, jan./mar. 2004.

VIVAN FILHO, Gerson Tadeu Astolfi. “Natureza jurídica”: ela está no meio de nós? **Res Severa Verum Gaudium: Revista Científica dos Estudantes de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, v. 3, n. 1, 2017, p. 28-56. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/resseveraverumgaudium/article/view/64840/40908>. Acesso em: 07 fev. 2020.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional no Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. Reimpressão 1. ed. São Paulo, 2002.
