

# CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO(CSLL): ASPECTOS LEGAIS E CONSTITUCIONAIS DA DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAIS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADA OU COLIGADA DE EMPRESAS DOMICILIADAS NO BRASIL

**Carlos Antonio de Araújo**

Procurador Federal e especialista em Direito Tributário, membro efetivo da Procuradoria-Geral Federal, órgão vinculado à Advocacia-Geral da União, com lotação em Brasília/DF.

Sumário: 1 Introdução; 2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; 2.1 Fundamento, Criação e Evolução Histórica; 2.2 Sujeitos Ativo e Passivo; 2.3 Fato Gerador e Hipótese de Incidência; 2.4 Base de Cálculo e Alíquota; 2.5 Regime de Tributação; 2.6 Prazo de Recolhimento; 3 A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e os Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capitais Auferidos no Exterior; 3.1 Considerações Iniciais; 3.2 A tributação universal instituída pela Lei n. 9.249/95; 3.3 As Pessoas Jurídicas Obrigadas ao Regime de Tributação pelo Lucro Real; 3.4 Conceitos de Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital; 3.4.1 Regime Contábil de Apuração do Lucro Real; 3.4.2 Regime de Caixa; 3.4.3 Regime de Competência; 3.5 Conceitos de Filial ou Sucursal Controlada, Controladora e Coligada; 3.6 Conceito de Disponibilidade Econômica ou Jurídica. 2.7 A Disponibilização Prevista nas Leis nºs. 9.249/95, 9.430/96, 9.532/97 e MP n. 2.158-35/2001; 3.8 A Disponibilização Prevista no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 Viola os Princípios Tributários da Legalidade, da Irretroatividade, da Anterioridade e da Capacidade Contributiva? 3. Conclusão; 4 Referências.

## INTRODUÇÃO

O objeto de estudo desse trabalho é verificar os aspectos legais e constitucionais que envolvem a disponibilização dos lucros, rendimentos e ganhos de capitais auferidos no exterior por controladas ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), prevista no art. 74, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, em face dos princípios constitucionais da legalidade, irretroatividade, anterioridade e capacidade contributiva, bem assim, à luz do § 2º e *caput* do art. 43, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional Brasileiro)<sup>1</sup>.

Como se sabe, a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988<sup>2</sup>. Destinada ao financiamento da seguridade social, sua base de cálculo era o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. Sua alíquota foi fixada em oito por cento, sofrendo alterações por leis editadas posteriormente. Atualmente ela está fixada em nove por cento, nos termos art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002<sup>3</sup>.

Com o advento da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995<sup>4</sup>, a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido devida pelas pessoas jurídicas passou a corresponder a doze por cento da receita bruta, nos termos do seu artigo 20. Os lucros, rendimentos e

<sup>1</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial*. Brasília, DF, 27 out. 1966, retificado em 31 out. 1966.

<sup>2</sup> BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, e dá outras providências. *Diário Oficial*. Brasília, DF, 16 dez. 1988.

<sup>3</sup> BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. *Diário Oficial*. Brasília, DF, 31 dez. 2002.

<sup>4</sup> BRASIL. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. *Diário Oficial*. Brasília, DF, 27 dez. 1995.

ganhos de capital auferidos no exterior passaram a ser computados na determinação do lucro real e demonstrados segundo as normas da legislação brasileira.

A disponibilidade desses lucros, rendimento e ganhos de capital auferidos no exterior, nos termos da legislação vigente, somente ocorria quando do seu ingresso no patrimônio da pessoa jurídica controladora ou coligada no Brasil, atendendo-se, pois, à disponibilidade econômica ou jurídica de que trata o caput do art. 43 do Código Tributário Nacional.

Contudo, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, sem prejuízo da legislação vigente, dispõe sobre uma nova modalidade de disponibilidade, qual seja, aquela que se dá ao considerar disponibilizado para a pessoa jurídica controladora ou coligada no Brasil, na data do balanço, os lucros, rendimentos e ganhos auferidos no exterior por sua controlada ou coligada. Nesse caso, pode-se sustentar que não é necessário que tal disponibilidade seja aquela prevista no caput do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN).

Dá a importância deste estudo, cujos objetivos se direcionam ao encontro do verdadeiro significado dos termos e expressões utilizados na norma legal em apreço, no que se refere à tributação universal, extraíndo dessa sua melhor exegese, para efeito de compatibilizá-la aos demais preceitos que se referem ao assunto, bem como aos princípios tributários da legalidade, da irretroatividade, anterioridade e capacidade contributiva.

Assim, pelo atual diploma, não se faz necessário que esses ganhos ingressem no patrimônio da empresa controladora ou coligada, basta apenas que eles constem do seu balanço contábil, para que se tenha o fato gerador da incidência, não só do imposto de renda, mas também da contribuição social sobre o lucro líquido.

Esse novo prisma trazido pela MP n 2.158/2001, para a incidência da Contribuição Social das pessoas jurídicas sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por controlada ou coligada no exterior, com base em sua mera disponibilidade contábil, tem se mostrado polêmico, haja vista que se discute sobre sua constitucionalidade, em face dos princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade mitigada e da capacidade contributiva.

A Confederação Nacional de Indústria (CNI), ingressou com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN 2588), com pedido de liminar, quanto ao artigo 74, caput e parágrafo único da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e quanto ao parágrafo 2 do artigo 43 do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar 104/00.

Em 5 de fevereiro de 2003, a Ministra Elen Gracie, relatora do processo, rejeitou a preliminar de legitimidade e julgou procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou coligada", duplamente contida na cabeça do art. 74 da Medida Provisória n 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pedindo vistas dos autos o eminente Ministro Nelson Jobim, com renovação do pedido efetivada em 28 de abril de 2004.

Em 9 de dezembro de 2004, após sustentação oral dos patronos das partes, o eminente Ministro Nelson Jobim, ao dar interpretação conforme a Constituição, julgou a ação improcedente. Pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio, o qual o renovou em 24 de fevereiro de 2005.

No dia 28 de setembro de 2006, o Ministro Marco Aurélio julgou a ação procedente, o que foi acompanhado pelo Ministro Sepúlveda Pertence. Pediu vista dos autos o Ministro Ricardo Lewandowski. Esse andamento processual foi publicado no Diário da Justiça do dia 09 de outubro de 2006.

Como se vê, a questão é atual e encontra-se sob apreciação do Supremo Tribunal Federal. Assim, não restam dúvidas de que o tema desperta o imediato interesse da comunidade jurídica, mormente os que labutam com questões de natureza fiscal e, também, aos sujeitos passivos dessa contribuição de caráter social, posto que a disponibilização introduzida pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, para alguns, viola princípios constitucionais da tributação, e para outros, não há falar-se nessa violação, não só em face da legislação

tributária vigente, mas também pelo fato dela não agredir tais princípios, como será demonstrado.

## 2. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

### 2.1 Fundamento, criação e evolução histórica

Com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988, o legislador constituinte, ao tratar da Ordem Social no título VIII, em capítulo destacado, fixou os parâmetros para a seguridade social, cujo conceito, princípios e fundamentos nortearam o desejo da sociedade brasileira, relativamente aos seguintes institutos: saúde, previdência e assistência social.

Para tanto, firmou o constituinte originário, que a seguridade social seria financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos da lei, quer através de dotações orçamentárias dos entes de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), quer através de contribuições sociais, entre as quais previu a contribuição social sobre o lucro (art. 195, I).

Posteriormente, esse dispositivo constitucional teve nova redação, através da Emenda Constitucional nº 20, de 1998<sup>5</sup>, a qual melhor dimensionou os sujeitos passivos das contribuições sociais, sem, todavia, modificar a previsibilidade da contribuição social sobre o lucro. É o que se depreende dessa nova redação:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre:

c) o lucro;<sup>6</sup> [...]

Estando prevista pelo constituinte a criação da contribuição social sobre o lucro, esta surge no cenário jurídico nacional através da Medida Provisória nº 22, de 6 de dezembro de 1988, pouco depois convertida na Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988<sup>7</sup>.

Essa contribuição destina-se ao custeio da seguridade social, tem como base de cálculo o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. Como se aduziu na parte introdutória, a alíquota dessa exação foi inicialmente fixada em oito por cento, sofrendo alterações subseqüentes. A última destas, encontra-se na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002<sup>8</sup> (art. 37), que a fixou em nove por cento.

A Lei nº 7.689/88 que trata da contribuição social sobre o lucro, sofreu inúmeras alterações, porém estas jamais lhes alteraram a destinação para a qual foi criada, qual seja, a de custear a seguridade social. É o que se depreende das Leis 7.787, de 3 de julho de 1989 (art. 3º), 7.856, de 25 de outubro de 1989 (art. 2º, § 1º, alínea "c" e art. 3º), 7.988, de 29 de dezembro de 1989 (art. 2º, § 1º, alínea "c"), 8.034, de 13 de abril de 1990 (art. 2º, § 1º, alínea "c"), 8.114, de 13 de dezembro de 1990 (art. 3º, caput), 8.383, de 31 de dezembro de 1991, 8.981, de 23 de janeiro de 1995, 9.249, de 27 de dezembro de 1995, 9.532, de 10 de

<sup>5</sup> Publicada no *Diário Oficial*, de 16 de dezembro de 1998.

<sup>6</sup> Brasil. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº. 1/92 a 35/2001 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nos. 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2002. p. 195.

<sup>7</sup> Brasil. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição sobre o lucro das pessoas jurídicas, e dá outras providências. **Diário Oficial**. Brasília, DF, 16 dez. 1988.

<sup>8</sup> Brasil. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), no que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial**. Brasília, DF, 31 ago. 2002 (edição extra).

dezembro de 1997, MP n 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 e MP nº 66, de 29 de agosto de 2002, entre outros diplomas legais que as regulamentam.

## 2.2 Sujeitos ativo e passivo da CSLL

Sujeito ativo é o credor da obrigação. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo. Esta designação compõe a h.i., integrando seu aspecto pessoal. Esta é a magistral lição de Geraldo Ataliba<sup>9</sup>.

A sujeição ativa, por força da Lei n. 7.689/88, para a arrecadação e cobrança da contribuição social sobre o lucro, foi incumbida à União Federal. Essa sujeição não foi aplaudida por Wagner Balera, insigne especialista em temas de seguridade social, Doutor em Direito e Professor de Direito Previdenciário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, o qual tece as seguintes considerações:

[...] A diretriz constitucional da descentralização foi descumprida pelo preceito da Lei 7.689/88, que adjudica a órgão da própria Administração Central a tarefa de cobrança da contribuição social.

[...] O legislador não pode criar norma desarticulada do conjunto do sistema no qual a mesma regra se insere.

Rebelou-se, porém, a Lei 7.689, que instituiu a contribuição social sobre o lucro, contra esse modo de ser constitucional do sistema de seguridade brasileiro.

A União Federal – conhecida e contumaz devedora da Previdência Social – foi qualificada pela lei, para atuar como agente de arrecadação (sujeito ativo, por conseguinte) da contribuição em comento.

Intermediária entre os empregadores e o sistema de seguridade social, pelos cofres da União Federal transitarão as receitas da contribuição sobre o lucro.

De tal forma seria importante para o sistema de seguridade social arrecadar os seus próprios recursos, com os quais deveria custear as suas atividades, que o constituinte instituiu orçamento específico, distinto do orçamento fiscal, para a ele carrear as verbas do aparelho de proteção social.

No particular, aliás, cumpre dizer que o sistema só pode dar vida a todo o imenso instrumental de proteção se obtiver, na conformidade dos ditames constitucionais, os recursos que lhe foram adjudicados pela ordem jurídica.

Ademais, quando se cuida de contribuições, o destino dos recursos a serem vertidos aos cofres públicos é elemento que configura, ao lado dos que já foram apontados aqui, o bem delineado regime jurídico da exação.

[...] Sendo assim, se a administração tributária não estiver confiada a específico órgão gestor, consoante determina o art. 194, parágrafo único, VII, da C.F., pode se ver afetado o regime jurídico trabalhosamente erigido na Lei das Leis.

[...] O INSS, por conseguinte, é a única entidade que, nos termos constitucionais, está habilitada a cobrar todas as contribuições de seguridade social.<sup>10</sup>

As preocupações do eminente autor são, deveras, de suma importância, mormente quando se constata o vertiginoso crescimento da exigência e proteção social quanto à saúde, à previdência e à assistência social, e tal exigência não pode ser atendida senão mediante a correspondente fonte de custeio da seguridade social, a qual dá-se mediante financiamento por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, mediante recursos dos entes públicos e oriundos das contribuições sociais.

O citado autor conclui suas considerações, taxando de inconstitucionais normas que atribuem à União Federal a legitimidade para cobrança de contribuições destinadas à seguridade social, como é o caso do art. 33 da Lei 8.212/91 e art. 10 da Lei Complementar 70/91. Assim finaliza seu raciocínio:

<sup>9</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 75.

<sup>10</sup> BALERA, Wagner. X Congresso Brasileiro de Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, n.67, p. 315-317.

[...] Por desiderato constitucional, os recursos da seguridade social não podem ser tragados pelo Tesouro Nacional recebendo destino estranho às finalidades a que estão, desde a instituição, vocacionados pelo sistema jurídico.  
[...] A autoridade independente não poderia deixar de cumprir, com os recursos auferidos, as tarefas específicas do sistema de seguridade social. O mesmo não se pode dizer que tenha ocorrido, desde a respectiva instituição, com o destino dado à contribuição sobre o lucro.<sup>11</sup>

A sujeição passiva da contribuição social sobre o lucro dá-se de forma clara, inicialmente com os dizeres do próprio constituinte originário, que a fixou nas figuras dos “empregadores”, sem distinções de quaisquer natureza.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 20/98, permaneceu essa sujeição na figura do “empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei”. Nota-se que em ambas as redações procura-se alcançar o maior número possível de contribuintes dessa exação fiscal. O texto do constituinte derivado, de caráter didático, melhor instrumentaliza sua aplicabilidade.

Assim, sujeito passivo da contribuição social sobre o lucro e, portanto, contribuintes, serão o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei. Para Geraldo Ataliba<sup>12</sup>, sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. Mais adiante prossegue o saudoso tributarista: “É sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência. Ao exegeta incumbe desvendar esta conexão, nos casos em que a lei não explicita tal circunstância.”<sup>13</sup>.

Destarte, tendo o legislador constituinte identificado expressamente o contribuinte ou sujeito passivo da contribuição social sobre o lucro, facilitou não só a tarefa do fisco em persegui-lo, mas também a do intérprete em identificá-lo.

### **2.3 Fato gerador e hipótese de incidência da CSLL**

A doutrina, com o esmero que lhe é peculiar, à longa data tem efetuado a distinção dessas duas expressões. Assim é o magistério de Hugo de Brito Machado:

[...] É importante notar que a expressão hipótese de incidência, embora às vezes utilizada como sinônimo de fato gerador na verdade tem significado diverso. Basta ver-se que uma coisa é a descrição legal de um fato, e outra coisa é o acontecimento desse fato. Uma coisa é a descrição da hipótese em que um tributo é devido. Por exemplo: a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). Outra coisa é o fato de alguém auferir renda. Por exemplo: João recebeu dividendos de uma sociedade anônima da qual é acionista.

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 simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.<sup>14</sup>

Trazidas essas preciosas lições para o estudo da contribuição social sobre o lucro, é possível afirmar-se que, não ocorrendo o fato gerador dessa contribuição, descartada estará a incidência da Lei nº 7.689/88 que a instituiu.

Assim, tem-se que o fato gerador da contribuição social sobre o lucro é a existência deste. Não havendo lucro, não há falar-se em hipótese de incidência dessa contribuição social.

<sup>11</sup> Ibidem, p. 318.

<sup>12</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. Malheiros: São Paulo, 1992. p. 77.

<sup>13</sup> Ibidem.

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 113-114.

Pode-se dizer que o lucro deve originar-se da atividade desenvolvida por parte do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei.

A professora de Direito Tributário, Mary Elbe Queiroz<sup>15</sup>, leciona que o lucro é o resultado positivo apurado pela pessoa jurídica na exploração de atividades econômicas, após a dedução das receitas percebidas pelas empresas dos custos e despesas por ela efetuados para obter tais valores, abrangendo a pluralidade dos rendimentos da unidade econômica explorada.

Mais adiante, após esclarecer os diversos significados da palavra lucro, tais como, ganho, aquisição, proveito, vantagem, crédito, ganhança, pechincha, ágio, qualquer vantagem, benefício (material, intelectual ou moral), ganho auferido comercialmente etc., faz as seguintes observações:

[...] A significação do que seja lucro terá de ser visualizada de forma sistemática, pois, a própria Constituição Federal, no bojo do seu texto, faz inúmeras alusões a esse vocábulo no indicativo de qual o sentido a lhe ser dado, por exemplo, artigo 7º, XI (participação dos empregados nos lucros); artigo 172 (a remessa de lucros para o exterior); artigo 173, § 4º (repressão ao abuso econômico) e 195, I, c (lucro como a base de cálculo das contribuições sociais).

Em respeito à unidade do sistema, o vocábulo lucro deverá ser visualizado, sempre, de modo uniforme, independentemente da situação ou circunstância em que esteja sendo utilizado, sob pena de desvirtuamento dos desígnios constitucionais.

O significado que melhor se enquadra à espécie é o de lucro considerado como o resultado positivo da pessoa jurídica, obtido após a dedução das receitas, de todos os custos, gastos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora e à produção dos rendimentos, depois de compensados os prejuízos havidos na exploração da atividade. Do contrário, seria admitir que em um momento o lucro assumisse um sentido, quando, por exemplo, destinar-se à quantificação da participação dos empregados ou à distribuição de dividendos, em que obrigatoriamente devem ser computados os prejuízos, e para fins tributários assumisse outro sentido, no qual a compensação poderia ser limitada.<sup>16</sup>

O lucro como a base de cálculo das contribuições sociais, a partir das considerações encetadas, pode ser entendido como a demonstração positiva de resultado obtido após a dedução das receitas, de todos os custos, gastos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora e à produção dos rendimentos pelo sujeito passivo, depois de compensados os prejuízos havidos na exploração da atividade.

Com efeito, a apuração de lucro, para efeito de tributação, é amplamente tratada no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 1.041, de 11-1-1994). Hilário Franco acentua que:

[...] Nos artigos seguintes, de nºs 190 a 548, o Regulamento define o que se entende por lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado, estabelecendo as bases para determinação de cada um deles, bem como definindo outros conceitos de lucro para fins fiscais, tais como: lucro operacional, lucro bruto, lucro inflacionário, lucro distribuído, lucro capitalizado e lucro distribuído disfarçadamente.<sup>17</sup>

A apuração de lucro implica uma ligeira incursão no campo contábil, com o objetivo de verificar a demonstração do resultado do exercício do sujeito passivo da contribuição social em comento.

Assim, numa síntese objetiva, esclarece Marion:

---

<sup>15</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Manole, 2004. p. 78.

<sup>16</sup> QUEIROZ, op. cit; p. 79.

<sup>17</sup> FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997. p. 317.

[...]. A demonstração do resultado do exercício é um resumo das receitas e despesas da empresa em determinado período, normalmente 12 meses. É apresentada de forma dedutiva (vertical), ou seja, das receitas subtraem-se as despesas e, em seguida, indica-se o resultado (lucro ou prejuízo).<sup>18</sup>

Silvério das Neves e Paulo E. V. Viceconti<sup>19</sup> sustentam que o fato gerador da contribuição social sobre o lucro líquido se dá pela obtenção deste pelo sujeito passivo, em suas operações industriais, mercantis ou de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital. Assim, a contribuição em estudo será devida na medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo por ele auferidos.

## 2.4. Base de Cálculo e alíquota da CSLL

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas encontra-se definida no art. 2º da Lei nº 7.689/88.

Com efeito, ela é o resultado do período de apuração, antes de computar a provisão para o seu próprio pagamento e a provisão do imposto de renda das pessoas jurídicas, ajustado por adições e exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

É possível a compensação de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, assim como se dá com o imposto de renda das pessoas jurídicas, desde que tal compensação não extrapole o percentual de 30% (trinta por cento).

Hugo de Brito Machado reputa importante essa contribuição enfatizando que ela sofreu modificações introduzidas pela legislação posterior, especialmente pelas Leis ns. 8.981, de 20.1.1995, 9.065, de 20.6.1995 e 9.430, de 27.12.1996. Assim expressa:

[...] Sua base de cálculo está assim definida:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividade a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
- c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:
  - 1) exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
  - 2) exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
  - 3) exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 2º, do Decreto n. 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores;
  - 4) adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido.

§ 2º. No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a 10% (dez por cento) da receita bruta

<sup>18</sup> MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998. p. 81.

<sup>19</sup> NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos**. 10. ed. São Paulo: Frase Editora, 2003. p. 1.

auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea "b" do parágrafo anterior."

A alíquota dessa contribuição era inicialmente de 8% (oito por cento), tendo sido elevada para 10% (dez por cento).

Mas recentemente, a Lei nº 8.981/95, com as modificações introduzidas pela Lei n. 9.065/95, dispôs: "Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei". E a Lei nº 9.430/96 determinou: "Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei". O art. 29 dessa última Lei determinou que a apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido corresponderá "[...] à soma dos valores: I – de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período."<sup>20</sup>

No mesmo sentido, são as considerações de Silvério das Neves e Paulo Eduardo V. Viceconti<sup>21</sup>, para quem:

[...] A base de cálculo da CSLL é o resultado do período de apuração, antes de computar a provisão para o seu próprio pagamento e a provisão do imposto de renda das pessoas jurídicas, ajustado por adições e exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. Da mesma forma que o imposto de renda das pessoas jurídicas, é possível a compensação de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores com a base de cálculo relativo ao período corrente, desde que não reduza esta última em mais de 30 (trinta por cento).

Quanto as alíquotas da contribuição social sobre o lucro líquido, os autores em referência as apresentam da seguinte forma:

- 8%, para as pessoas jurídicas em geral e para as instituições financeiras e assemelhadas no período de 01-01-1999 a 30-04-1999;
- 12% para as empresas em geral e para as instituições financeiras e assemelhadas no período de 01-05-1999 a 31-12-2000;
- 9% de 01-02-2000 a 31-12-2000;
- A partir de 2003, a alíquota da CSLL permanece 9%, mas as pessoas jurídicas adimplentes com o Fisco Federal passam a ter direito a um bônus dedutível do valor da contribuição (Lei nº 10.637/2002)<sup>22</sup>.

## 2.5 Regimes de tributação da CSLL

Com o advento da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, estendeu-se à contribuição social sobre o lucro, o mesmo regime dispensado à tributação do imposto de renda da pessoa jurídica, *ex vi* do seu art. 57, assim expresso:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto

<sup>20</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 365-366.

<sup>21</sup> NEVES, op. cit., p. 184-185.

<sup>22</sup> NEVES, op. Cit. p. 188.

de Renda das pessoas jurídicas, mantida a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.<sup>23</sup>

Assim, se o legislador fixou para a contribuição social sobre o lucro, as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, urge que se verifique como tais normas são a este aplicadas.

O ponto de partida para tal verificação certamente encontrar-se-á no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66, recepcionado pela Constituição Federal de 1988). Com efeito, fixam os seguintes dispositivos:

Art. 43. O imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo (parágrafos acrescentados pela LC nº 104/2001).

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.<sup>24</sup>

No que interessa ao presente estudo, o eminente tributarista Vitorio Cassone, ao comentar esses dispositivos, traz à baila a conclusão do XI Simpósio de Direito Tributário, na qual assentou-se que “O fato gerador do IR sobre o lucro das PJ aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração do lucro, como determinado pela lei aplicável.”<sup>25</sup>

Traz ainda o citado autor, excerto da obra de Gilberto de Ulhôa Canto que, ao referir-se sobre o imposto de renda da pessoa jurídica, assim leciona:

[...] 18. A expressão renda deve ser entendida, no texto do art. 43 do CTN, como abrangente de todos os acréscimos patrimoniais derivados do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ao passo que proventos de qualquer natureza compreendem os acréscimos patrimoniais auferidos sob a forma de ganhos de capital ou mais-valias, únicas modalidades não derivadas de capital, trabalho ou sua combinação. [...] No caso de pessoas jurídicas também se tributam rendimentos específicos, por meio de retenção na fonte, e lucros, que nas suas três modalidades (real, arbitrado ou presumido) são os resultados globais da atividade empresarial durante certo período-base, mediante declaração e lançamento anual.

<sup>23</sup> BRASIL. Lei nº 8981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 23 jan. 1995.

<sup>24</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 Out. 1966, retificado em 31 out. 1966.

<sup>25</sup> CASSONE, Vitorio. **Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 254.

[...] 26. Em qualquer hipótese, porém, o fato gerador da obrigação tributária do IR terá sempre que ser a aquisição de disponibilidade econômica ou financeira de renda ou proventos de qualquer natureza, nos termos do art. 43 do CTN, sob pena de o tributo assumir caráter de inconstitucionalidade por não se legitimar. [...]

27. Entretanto, no caso do IR devido pelas pessoas jurídicas pelo sistema de ano-base, cujo fato gerador é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial representada pela diferença positiva entre receita e despesa, constatada pelas demonstrações financeiras do período-base que constitui o signo da capacidade contributiva, é claro que o pressuposto da exigibilidade do tributo ocorre se o saldo for positivo, mesmo que para sua formação tenham sido computadas parcelas negativas (despesas), porque estas não são o fato gerador, apenas contribuindo para dimensionar o montante impositivo.<sup>26</sup>

As considerações referidas sobre o imposto de renda da pessoa jurídica podem ser aplicadas, também, à contribuição social sobre o lucro, eis que assim determina a legislação vigente.

Com efeito, em se tratando de pessoa jurídica, a base de cálculo do imposto é o lucro, o qual, conforme o critério de sua determinação, pode ser real, arbitrado e presumido. Lucro real, conforme apregoa Hugo de Brito Machado<sup>27</sup>, pode ser entendido como o acréscimo real do patrimônio da empresa, em determinado período, que nos termos da legislação em vigor o define como "o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas na legislação tributária" (Decreto-lei n. 1.598/77, art. 6º). O lucro líquido, enfatiza este autor:

[...] é determinado mediante escrituração contábil de todos os fatos com implicações patrimoniais, todas as receitas e todos os custos e despesas. Lucro presumido é determinado pela aplicação de coeficientes legalmente definidos, sobre a renda bruta anual, conforme a natureza da atividade. Para apuração da receita bruta é sempre considerado o ano civil. É uma opção do contribuinte que atenda a certas exigências legais. Lucro arbitrado, por sua vez, poderá ocorrer nas seguintes hipóteses: a) o contribuinte, sujeito à tributação com base no lucro real, não dispõe de escrituração na forma das leis comerciais ou fiscais, ou deixa de elaborar as demonstrações financeiras legalmente exigidas; b) o contribuinte, sujeito à tributação com base no lucro presumido, deixa de cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação; c) recusa-se o contribuinte a apresentar à autoridade da Administração tributária os livros ou documentos de sua escrituração; d) a escrituração mantida pelo contribuinte contém vícios, erros ou deficiências que a tornam imprestável para a determinação do lucro, real ou presumido; e) o comissário ou representante de pessoa jurídica estrangeira deixa de fazer, em sua escrituração contábil, a apuração de seu lucro separadamente do lucro do comitente ou representado domiciliado no exterior; e f) o contribuinte espontaneamente opta por essa forma de cálculo do imposto.

Os autores Silvério das Neves e Paulo E.V. Viceconti<sup>28</sup> já citados alhures, trazem de forma didática, devidamente atualizada pela legislação vigente, a demonstração exata da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, considerando-se sua tributação pelo lucro real, presumido e arbitrado.

## **2.6 Prazo de recolhimento da CSLL**

A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro

<sup>26</sup> Ibid., p. 255.

<sup>27</sup> MACHADO, op. cit., p. 275-276.

<sup>28</sup> NEVES, op. cit., p. 10-14; 21-24; 184-188; e 606-608.

de cada ano-calendário. As pessoas jurídicas assim tributadas, têm até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração, para efetuarem o recolhimento do imposto. Idêntica regra se aplica ao recolhimento da contribuição social sobre o lucro devido. É o que se depreende das colocações de Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi<sup>29</sup>, no sentido de que:

[...] O imposto e a contribuição a pagar em cada trimestre, poderão ser pagos em quota única no mês seguinte ao trimestre, sem qualquer acréscimo, ou em três quotas mensais com juros pela taxa SELIC até o mês anterior ao do pagamento e de 1% nesse mês.

Esclarecem, ainda, que "As pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro real anual terão que pagar, mensalmente, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro calculado por estimativa"<sup>30</sup>. Nesse caso, aduzem, "o imposto e a contribuição sobre as operações do mês terão que ser pagos até o último dia útil do mês seguinte"<sup>31</sup>. A pessoa jurídica, tributada na forma do lucro presumido ou arbitrado, apurará a CSLL, trimestralmente, e, até o último dia útil do mês seguinte à apuração, fará o recolhimento devido.

### **3. A CSLL E OS LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR**

#### **3.1 Considerações iniciais**

A contribuição social sobre lucro instituída pela Lei nº 7.689/88 e destinada ao financiamento da seguridade social, na sua concepção originária, tem como base de cálculo o valor do resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda. Esse resultado é encontrado, aplicando-se a legislação comercial ali vigente.

A base de cálculo dessa contribuição, posteriormente, com o advento da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, restou ampliada, pois sobre ela inseriu-se, também, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por empresas controladas ou coligadas, como será tratado adiante.

É importante destacar que o fundamento dessa ampliação está no art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o qual estabeleceu que:

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.<sup>32</sup>

Assim, a aplicação do princípio da universalidade à contribuição social sobre o lucro, decorre da sistemática legal aplicável ao imposto sobre a renda da pessoa jurídica. Por conseguinte, havendo incidência de imposto de renda sobre o lucro, haverá também sobre ele a contribuição social.

#### **3.2 A tributação universal instituída pela Lei nº 9.249/95**

Adotava-se no país, em matéria de imposto de renda das pessoas jurídicas, o princípio da territorialidade, pelo qual ficavam sujeitos à tributação apenas os rendimentos produzidos no âmbito do território nacional.

O Brasil passou a adotar o regime da universalidade na tributação das pessoas jurídicas com atividades no exterior e aqui domiciliadas, com o advento da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995<sup>33</sup>, a qual em seu art. 25 assim dispôs: "Os lucros, rendimentos e ganhos de

<sup>29</sup> HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas**. 28.ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 25.

<sup>30</sup> Ibid, p. 26.

<sup>31</sup> NEVES op. cit. p. 26.

<sup>32</sup> Brasil. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial**. Brasília, DF, 23 jan 1995.

<sup>33</sup> BRASIL. Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido e dá outras providências. **Diário Oficial**. Brasília, DF, 27 Dez 1995.

capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.”.

Na verdade, o princípio da tributação universal consta do texto constitucional elaborado em 1988, o qual dispõe que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade” ( art. 153, § 2º, I, C. F. ).

Antes da Constituição Federal de 1988, tentou-se introduzir o princípio em tela através do Decreto-lei nº 2.397, de 22 de dezembro de 1987, o qual fixou em seu art. 7º que “serão computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de filiais, sucursais, agências ou representações.”. O parágrafo único dessa disposição dizia que “o imposto de renda pago no exterior será considerado redução do imposto de renda brasileiro, mas a redução não poderá implicar imposto menor que o que seria devido sem a inclusão dos resultados obtidos no exterior”.

Mais adiante, surge o Decreto-lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, procurando também alcançar os resultados obtidos por essas pessoas jurídicas, não só através de suas filiais, mas também de suas subsidiárias no exterior, revogando-se o disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.397/87.

A redação fixada pelo art. 8º do Decreto nº 2.413/88 expressa que “serão 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.”. Vê-se, pois, que a *novatio legis* buscou aplicar às pessoas jurídicas o regime da universalidade, isto é, do lucro mundial como era previsto na legislação anglo-saxônica.

Contudo, em que pese, num primeiro momento ver-se o Poder Executivo – editor de Decreto-lei, imbuído do propósito de tributar os resultados obtidos no exterior pelas pessoas jurídicas de direito privado, buscando com esse gesto equiparar-se a países que já adotavam o princípio da tributação universal, tal desiderato, ele próprio não o levou adiante, visto que, dois meses passados da vigência do Decreto-lei 2.413/88, editou-se novo Decreto, o de número 2.429, de 15 de abril de 1988, sepultando-se, pois, sua vontade anteriormente expressada.

Indaga-se que motivo teria levado o Poder Executivo a proceder de forma tão célere à revogação de um instrumento legal que, certamente, alcançaria as pessoas jurídicas de direito privado, cujos resultados obtidos no exterior não eram objeto de tributação? Como não se tem de imediato uma explicação plausível, convém deter-se apenas na simples compreensão do peso político que grandes empresas domiciliadas no País têm perante os poderes públicos.

Destarte, a introdução do princípio da universalidade da tributação somente surge no cenário legislativo nacional através da Lei nº 9.249/95. Com efeito, esclarecem Silvério das Neves e Paulo E. V. que as pessoas jurídicas domiciliadas no país, por determinação regulamentar, não tinham seus lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior tributados pelo imposto de renda. É o que acentuam:

[...] Os lucros, rendimentos e ganhos de capital, proveniente de atividades exercidas no exterior por pessoa jurídica domiciliada no país, *não eram tributados* pelo imposto de renda, até 31-12-1995, por força do disposto no art. 337 do então vigente Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n. 1.041/94 (RIR/94).<sup>34</sup>. (grifo nosso)

Aludem os eminentes autores que a tributação dessas pessoas jurídicas aqui domiciliadas teve como objetivo evitar a evasão fiscal. Assim lecionam:

[...] A partir do ano-calendário de 1996, em virtude do disposto nos arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249/95, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por pessoa jurídica domiciliada no país passaram a ser tributados pelo imposto de renda no Brasil.

<sup>34</sup> NEVES, op. cit., p. 547,

O objetivo dessa modificação, conforme exposição de motivos do Poder Executivo na remessa do anteprojeto de lei ao Congresso Nacional, foi impedir a evasão fiscal praticada por algumas empresas brasileiras, que concentravam suas atividades em filiais, sucursais e coligadas ou controladas sediadas em países denominados paraísos fiscais<sup>35</sup>.

No mesmo sentido, são as considerações de Heleno Tôrres, um dos mais destacados juristas da nova geração, Doutor pela PUC/SP, quando admite que hodiernamente os Estados tendem a implantar o princípio da universalidade. Assim preleciona:

[...] A tendência contemporânea dos Estados, principalmente daqueles que são considerados exportadores de capital, é a de implantar o princípio da universalidade como princípio de conexão para os rendimentos de residentes dotados de elementos de estraneidade, ante: i) a constante e crescente movimentação de capitais no mercado mundial, ii) a necessária progressividade dos impostos incidentes sobre as categorias reituais, e, principalmente, para iii) controlar os casos de elusão e evasão fiscal internacional, proporcionados pelo benefícios fiscais promovidos pelos "países com tributação favorecida" (cada vez mais freqüentes)<sup>36</sup>.

O autor em referência destaca a funcionalidade do princípio da universalidade, o qual o denomina de territorialidade pessoal, ao sustentar que:

[...] o contribuinte responde, ante o país de residência, domicílio ou nacionalidade, por toda renda produzida, sem interessar o lugar da produção, se interno ou externo, em relação ao respectivo território. Justifica-se, assim, a ultraterritorialidade do alcance das normas de Direito Tributário Internacional, para atribuir aos respectivos contribuintes – conexos pessoalmente (o princípio da universalidade precisa de critérios de conexão que justifiquem a tributação) – as correspondentes obrigações tributárias formadas a partir de fatos imponíveis constituídos mesmo sobre as fontes reituais (sic) localizadas no exterior."<sup>37</sup>

Helena Tôrres discorre, com riqueza de detalhes, os diversos aspectos da tributação firmada no princípio da universalidade. Além disso, ressalta a importância do princípio da territorialidade, no qual reconhece sua plena aplicabilidade no âmbito do direito tributário pátrio. Assim aduz:

[...] Como se vê, este princípio (da universalidade) não exclui, obviamente, o princípio da territorialidade, antes o pressupõe. Ambos, entre si, não são antitéticos; pelo contrário, o princípio da universalidade funciona apenas como um critério possibilitador de atribuição de alcance ultraterritorial às normas tributárias de localização dos rendimentos tributáveis pelo poder tributário estatal, mantendo-se, de modo subjacente, o princípio da territorialidade, até porque a conexão entre a pessoa e o território é fundamental, para justificar plenamente a localização ultraterritorial da produção dos rendimentos. Por isso, dada essa relação de continência da territorialidade à universalidade, a designação desta tornar-se-ia, em certa medida mais expressiva, como territorialidade com universalidade, sem medo do efeito tautológico, como distinção do princípio da territorialidade pura, porque demarcaria bem a conjugação de critérios de conexão (material e pessoal) que lhe são peculiares.<sup>38</sup>

Destarte, viu-se que o princípio da universalidade tem objetivos definidos e pode, perfeitamente, conviver em harmonia com o princípio da territorialidade. Daí que, no campo prático, não encontrará empecos para sua aplicabilidade. Para tanto, basta que se respeitem

---

<sup>35</sup> Ibidem.

<sup>36</sup> TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 86.

<sup>37</sup> Idem, p. 87-88.

<sup>38</sup> Ibid., p. 89

os vinte e três acordos ou convenções para evitar a dupla tributação de renda, firmados pelo Brasil com alguns países.

Nesse sentido, e para encerrar esta seção que trata da tributação universal inaugurada pela Lei 9.249/95, são pertinentes as lições de Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi feitas com o seguinte teor:

[...] O Brasil era um dos poucos países que não tributavam os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Isso acabou com a Lei n. 9.249/95, complementada com a Lei nº 9.430/96, que criou os preços de transferência e de juros e alterou os arts. 25 e 27 daquela Lei. Os procedimentos para a tributação foram disciplinados pela IN nº 38, de 27-06-96, que foi substituída, a partir de 07-10-02, pela IN nº 213, de 07-10-02.

A tributação dos rendimentos e ganhos de capital não encontra dificuldade na aplicação prática. Como exemplo de rendimento temos os juros creditados pelas instituições financeiras do exterior em conta corrente ou conta de aplicação financeira mantida por empresa domiciliada no Brasil. Se uma filial ou controlada ou coligada de pessoa jurídica com sede no Brasil auferir juros no exterior, a tributação ocorrerá a título de lucros e não de rendimentos auferidos no exterior.

Quando a pessoa jurídica auferir rendimentos de país com o qual o Brasil mantém acordo para evitar a dupla tributação de renda, é necessário o exame das cláusulas para verificar a tributação de cada rendimento. Assim, por exemplo, em quase todas as convenções está dito que os rendimentos de bens imobiliários são tributáveis no Estado Contratante em que esses bens estiverem situados. Com isso o Brasil não pode tributar esses rendimentos produzidos em país que mantém acordo para evitar a dupla tributação.<sup>39</sup>

Prestadas essas luzes sobre o princípio da universalidade e da territorialidade, já se pode passar adiante aos demais temas deste estudo.

### **3.3 As pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação pelo lucro real**

Todas as pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, por força do art. 27 da Lei nº 9.249/95 estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.

Hiromi Higuchi e Celso H. Higuchi não comungam dessa manifestação de vontade do legislador pátrio. Por essa razão sustentam:

[...] A obrigatoriedade de a pessoa jurídica ser tributada com base no lucro real deveria estar restrita para aquela que tivesse filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior. Não tem sentido estender a obrigatoriedade do lucro real para a pessoa jurídica que tivesse rendimento ou ganho de capital no exterior.<sup>40</sup>

A tributação com base no lucro real se pode defluir do próprio Código Tributário Nacional, o qual em seu art. 44 determina: "A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis."

A partir da Lei nº 8.981/95 (art. 36), restou feito o enquadramento legal das pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real. A Lei nº 9.249/95, por força do seu art. 27, acrescentou a esse rol, as pessoas jurídicas que auferissem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior.

Por fim, a Lei nº 9.718/98, que revogou expressamente o art. 36 da Lei nº 8.981/95, e, em seu art. 14, fixou um novo enquadramento das pessoas jurídicas obrigadas ao regime da tributação pelo lucro real. Esta disposição encontra-se vigente e está prevista no atual Regulamento do Imposto Sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (art. 246).

---

<sup>39</sup> HIGUCHI, op. cit., p. 95.

<sup>40</sup> Ibid., p. 103.

### 3.4 Conceitos de lucros, rendimentos e ganhos de capital

O lucro vem do latim *lucro*. O novo dicionário Aurélio da Língua Portuguesa conceitua lucro como “ganho, vantagem ou benefício que se obtém de alguma coisa, ou com uma atividade qualquer”<sup>41</sup>.

Para o direito tributário, o lucro enquadra-se na denominação de receita ou rendimento. É o que se depreende dos comentários de Laudio Camargo Fabretti:

[...], o § 1º dispôs que a incidência do IR independe da denominação da receita ou do rendimento (lucro, dividendos, juros, resultados de aplicações em bolsa no exterior (hedge, etc.), da localização de sua fonte produtora (no Brasil ou no exterior), da condição jurídica (filial, sucursal, controlada ou coligada) ou da nacionalidade da fonte, bem como da origem (prestação de serviço, aplicação financeira, investimento de capital etc.) e da forma de percepção (pagamento em dinheiro, depósito em conta bancária no exterior, crédito em conta corrente)<sup>42</sup>.

Para José Artur Lima Gonçalves a expressão lucro que se depreende da Constituição Federal “é tomada como resultado positivo de atividade empresarial, de mais-valia obtida por sociedade empresarial. É, portanto, noção parcial em relação à renda; é, por assim dizer, espécie do gênero renda. Lucro é noção menos ampla que renda”<sup>43</sup>

A figura jurídica do “lucro”, na concepção de José Eduardo Soares de Melo, “não é captada nos quadrantes constitucionais, sendo conformada por tradicionais conceitos de direito privado.”<sup>44</sup>. Entretanto, em suas conclusões, esse autor traz importante consideração sobre o lucro, com o seguinte teor:

[...] O “lucro” gerador da contribuição social (art. 195, I, “c”, da CF) é o resultado positivo das atividades empresariais de um determinado período, *apurado segundo a técnica contábil*, não se confundindo, necessariamente, com o lucro sujeito ao Imposto de Renda, em decorrência de ajustes determinados pela legislação ordinária.<sup>45</sup> (grifo nosso)

Destacou-se, desse excerto, a parte relativa à apuração contábil, posto que o lucro gerador (ou melhor fato gerador) da contribuição social decorre apenas da apuração de resultado positivo das atividades empresariais, feita num determinado lapso temporal. Esse detalhe é crucial na abordagem encetada.

Por outra vertente, explica Antonio Roberto Sampaio Dória:

[...] lucros, rendimentos ou ganhos são conceitos que se irmanam sob a acepção mais genérica de renda, fenômeno de índole eminentemente econômica, que o Direito absorve e reveste de contornos próprios (ou seja, juridiciza-o) para aplicação de suas próprias normas, coercitivas, especialmente nas áreas comercial e fiscal.<sup>46</sup>

Tem razão o eminente autor, visto que o art. 177 da Lei das Sociedades por Ações, nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, esclarece que a configuração do lucro é obtida ao final de determinado período mediante:

A escrituração, que será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de Contabilidade geralmente aceitos, devendo observar os critérios contábeis uniformes no tempo, segundo regime de competência.<sup>47</sup>

<sup>41</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986. p. 1051.

<sup>42</sup> FABRETTI, Laudio Camargo. **Código Tribunal Nacional Comentado**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 75.

<sup>43</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 178.

<sup>44</sup> MELO, op. cit., p. 194.

<sup>45</sup> MELO, J. E. S. op. cit., p. 328.

<sup>46</sup> Apud MELO, op. cit., p. 195.

<sup>47</sup> OLIVEIRA, Juarez de. **Lei das Sociedades Anônimas**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 1983. p. 71.

Nota-se que as observações feitas por José Eduardo Soares de Melo e Antonio Roberto Sampaio Dória nos parágrafos anteriores se harmonizam perfeitamente com a Lei n. 6.404/76, embora por ângulos diferentes.

Na verdade, o lucro, como restou consignado, é parcela integrante da renda ou dos rendimentos auferidos pela pessoa física ou jurídica e, estando sujeito à escrituração de acordo com os princípios da legislação comercial e da contabilidade geralmente aceitos, será apurado com observância do regime de competência, constituindo-se, nessa circunstância, fato gerador de tributação, não só do imposto de renda, mas também, da contribuição social sobre o lucro.

Rendimentos, como se viu alhures, emana do que se pode deduzir da expressão constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. Para Vitorio Cassone, a expressão rendimentos que decorre do art. 32 da Lei nº 8.383/91 são "quaisquer valores que constituam remuneração do capital aplicado, inclusive aquela produzida por títulos de renda variável tais como: juros, prêmios, comissões, ágio, deságio, dividendos, bonificações em dinheiro e participações nos lucros."<sup>48</sup>

Já ganhos de capital para ele reside na "diferença entre o valor de aquisição e de cessão, resgate ou liquidação, auferida nas negociações, com títulos e valores mobiliários de renda variável."<sup>49</sup>

O regulamento do imposto de renda em seu art. 37 ao tratar do rendimento bruto expressa que é "todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º)."

Alberto Xavier<sup>50</sup> dá conta que o art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, estabeleceu que ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda

De tudo que restou aduzido, flagrante é a inexistência de um conceito preciso de rendimentos, quer por parte da doutrina, quer pela legislação vigente. Todavia, para que não se fique no limbo a esse respeito, há de entender-se como rendimentos a somatória de todos os ganhos da pessoa física ou jurídica, no território nacional ou no exterior, oriundos do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os quais por força da legislação brasileira sejam considerados tributáveis.

Tal conceito, certamente, não extrapolaria o conceito de renda pressuposto pela Constituição Federal, advindo do exame de conceitos referentes ao faturamento, patrimônio, capital, lucro, ganho, resultado, etc. Tais conceitos, como assegura José Artur Lima Gonçalves, "de um modo ou de outro, aproximam-se, tangenciam ou influem no conceito de renda."<sup>51</sup>

### **3.4.1 Regime contábil de apuração do lucro real**

As empresas tributadas pelo sistema do lucro real deverão manter a escrituração do livro Lalur (Livro de Apuração do Lucro Real), o qual registrará as adições e as subtrações que devem ser feitas ao lucro contábil para determinação do lucro real que servirá de base para a tributação do imposto de renda, bem como, para a incidência da contribuição social sobre o lucro.

Em razão do tema deste estudo, falar-se-á da apuração do lucro real concernente às pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior

---

<sup>48</sup> CASSONE, op. cit., p. 258.

<sup>49</sup> Idem.

<sup>50</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 396.

<sup>51</sup> GONÇALVES, op. cit; p.177.

por controladas ou coligadas e que estão obrigadas a essa forma de apuração (art. 246, III, RIR).

O conceito de lucro real dado pelo Regulamento do Imposto de Renda é o mesmo de lucro líquido. Assim, "o lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 6º)." (art. 247, RIR). Já o lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-lei n. 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei n. 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º) – art. 248 do RIR.

O regulamento fornece todo o itinerário para o cálculo do lucro real, esclarecendo quais são as adições, as exclusões e compensações (arts. 249 e 250).

### 3.4.2 Regime de caixa

Pelo regime de caixa, as receitas e os gastos são contabilizados somente no momento do recebimento ou do pagamento. Este regime segundo Álvaro Guimarães de Oliveira, "talvez tenha sido utilizado nos primórdios da contabilidade. Hoje tem pouca utilidade prática, se é que tem alguma."<sup>52</sup>

Dessa forma, esclarece o eminente autor que "No regime de caixa, a receita só é reconhecida contabilmente quando há entrada de dinheiro. E a despesa, por sua vez, só é reconhecida contabilmente quando há saída de caixa."<sup>53</sup>

Para José Carlos Marion, "O regime de caixa é uma forma simplificada de contabilidade, aplicado basicamente às microempresas ou às entidades sem fins lucrativos, tais como igrejas, clubes, sociedades filantrópicas etc."<sup>54</sup> Por esse regime, o lucro será apurado subtraindo-se toda a despesa paga (saída de dinheiro do caixa) da receita recebida (entrada no caixa).

### 3.4.3 Regime de competência

O regime de competência, para Hilário Franco<sup>55</sup>, exige que se registre como resultado do exercício, o que é de sua competência, sem considerar se foram pagos ou recebidos. Assim, tal regime é adequado para as entidades com fins lucrativos, visto que são fundamentais os conceitos de custo e de receita que envolvem o regime de competência, pois a elas não importa o que foi pago ou recebido, mas o que foi consumido e recuperado, para apuração do resultado do exercício.

Outra importante observação sobre o regime de competência é feita por José Carlos Marion, com o seguinte teor:

[...] é universalmente adotado, aceito e recomendado pelo Imposto de Renda. Evidencia o resultado da empresa (lucro ou prejuízo) de forma mais adequada e completa. As regras básicas para a contabilidade pelo regime de competência são:

- A receita será contabilizada no período em que for gerada, independentemente do seu recebimento. Assim, se a empresa vendeu a prazo em dezembro do ano T1 para receber somente em T2 pelo regime de competência, considera-se que a receita foi gerada em T1; portanto, ela pertence a T1.
- A despesa será contabilizada como tal no período em que for consumida, incorrida, utilizada, independentemente do pagamento. Assim, se em 10 de janeiro de T2 a empresa pagar seus funcionários (que trabalharam em

<sup>52</sup> OLIVEIRA, Alvaro Guimarães de. **Introdução à contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2002. p.45.

<sup>53</sup> *Ibid.*, p. 46.

<sup>54</sup> MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998. p. 71.

<sup>55</sup> FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23.ed. São Paulo: Atlas, 1997. p. 53.

dezembro de T1), a despesa compete a T1, pois nesse período ela incorreu efetivamente.

O lucro será apurado, portanto, considerando-se determinado período, normalmente um ano: toda a despesa gerada no período (mesmo que ainda não tenha sido paga) será subtraída do total da receita, também, gerada no mesmo período (mesmo que ainda não tenha sido recebida).<sup>56</sup>

A legislação do imposto de renda adota para o regime de tributação pelo lucro real exclusivamente o regime de competência, porém admite para o lucro presumido e para o SIMPLES, o regime de caixa ou de competência. As empresas regidas pela Lei n. 6.404/76 são obrigadas à utilização do regime de competência para a apuração de seus resultados.

A compreensão desse regime, por outro lado, será de crucial importância para a verificação da inteligência do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, vez que para fim de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, dos 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.

Essa apuração do lucro real, por força da legislação tributária deve ser feita pelo regime de competência. É o que se depreende do art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 com o seguinte teor: "Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência." Assim, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por pessoas jurídicas controladas ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, uma vez incorridos em determinada competência devem ser objeto de tributação, ou seja, podem sobre eles incidirem o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro.

### **3.5 Conceitos de filial ou sucursal, controlada, controladora e coligada**

A conceituação de filial não se afigura de grande complexidade, visto que uma empresa filial, inexoravelmente, tem vínculo subordinativo com a empresa que a constituiu, no caso, a empresa matriz. Uma sociedade mercantil, por exemplo, cuja administração e direção capitalística emane de outra, pode ser considerada como filial, não obstante ser detentora de personalidade jurídica e patrimônio próprio e tenha conservada sua autonomia perante a lei e o público.

O que caracteriza bem o estabelecimento filial é sua estreita vinculação à entidade matriz, cujas decisões a alcançam, posto que a administração daquela certamente decorre da ingerência desta, quer através da escolha de seus dirigentes, quer na destinação de recursos humanos, econômicos e financeiros ao perfeito funcionamento da filial.

A sucursal, por sua vez, embora dependente de orientações da matriz, tem como escopo cumprir os objetivos sociais desta. Para tanto, pode funcionar com liberdade, sendo-lhe facultada o poder de decisão e direção própria, podendo, inclusive, manter sob sua subordinação filiais e agências, não obstante o vínculo que lhe une à matriz.

O regime tributário das filiais de empresas brasileiras instaladas no exterior, conforme leciona Heleno Tórres, "baseia-se no princípio de tributação autônoma [...], segundo o qual os lucros da filial serão apurados como se esta fosse uma entidade autônoma e distinta da matriz"<sup>57</sup>.

Para Alberto Xavier, ao contrário:

[...] a Lei nº 9.249/95, ao considerar disponibilizados os lucros na data do encerramento do seu próprio balanço e não na data em que forem pagos ou creditados à matriz, teria negado autonomia jurídica e fiscal às filiais

---

<sup>56</sup> MARION, op. cit., p. 70-71

<sup>57</sup> TÓRRES, op. cit., p. 196.

estrangeiras de sociedades brasileira, reputando-se meros fluxo financeiros internos, ao tomar os lucros como disponibilizados na data do balanço.”<sup>58</sup>.

Silvério das Neves e Paulo E. V. Viceconti esclarecem que “Sociedade controladora, é a empresa investidora que detiver, direta ou indiretamente, mais de 50% do capital votante de uma sociedade investida, que é denominada controlada.”<sup>59</sup> Para os mesmos autores, a sociedade coligada é aquela que “sem haver controle, a investidora participa com 10% ou mais do capital social da investida.”<sup>60</sup>.

A definição de controlada pode ser encontrada no art. 243, § 2º da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404/76) e guarda inevitáveis correlações com a definição de acionista controlador previsto no art. 116 da mesma Lei.

Assim, considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (§ 2º, art. 243).

Como se depreende da inteligência desse artigo, a sociedade controladora tem absoluto comando, visto que não só pode colocar a maioria do seus dirigentes, mas também, tomar as decisões que refletirão nas entidades controladas.

José Edwaldo Tavares Borba assevera que “A sociedade que, de forma direta ou indireta, tem o poder de conduzir uma outra sociedade, terá nesta uma controlada, ainda que não exerça de fato esse poder.”<sup>61</sup> O autor em apreço discorre também sobre as sociedades coligadas, as quais mantêm entre si uma relação de participação. Assim expõe seu raciocínio:

[...] Há sociedades que, embora não sujeitas ao controle, encontram-se a outras ligadas em virtude da relação de participação entre elas existente. Quando, consideradas duas sociedades, uma detenha dez por cento ou mais do capital da outra, essas companhias serão consideradas coligadas. A coligação corresponde, portanto, a um nível de participação igual ou superior a dez por cento, desde que incapaz de conduzir ao controle, haja vista a possibilidade de controlar-se uma companhia (controle minoritário) com dez por cento do capital, ou até com uma participação inferior.<sup>62</sup>

A legislação tributária brasileira, ao introduzir o regime de tributação universal através do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, firmou que os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil seriam computados na apuração do lucro real segundo as normas da legislação brasileira e seriam adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária (§ 2º, I, II).

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no art. 16 fixou que os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, seriam considerados de forma individualizada. Na impossibilidade de determinação dos lucros dessas entidades, o Fisco procederá ao arbitramento do lucro, o qual rege-se-á pela legislação tributária aplicável às empresas domiciliadas no Brasil. Uma vez arbitrados, esses lucros deverão ser computados na determinação do lucro real das entidades aqui descritas.

A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, no § 1º do seu art. 1º fixou que “Para efeito do disposto nesse artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;
- b) no caso da controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior”.

<sup>58</sup> XAVIER, op. cit., p. 197.

<sup>59</sup> NEVES, op. cit., p. 280.

<sup>60</sup> Ibid., p. 281.

<sup>61</sup> BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1986. p. 381.

<sup>62</sup> BORBA, op. cit., p. 381-382.

Considera-se creditado o lucro, "quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior (§ 2º, a).

Considera-se pago o lucro, quando ocorrer:

- 1) o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
- 2) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
- 3) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
- 4) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior (§ 2º, b, 1, 2, 3 e 4).

Por fim, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estabeleceu que, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados sendo que, aqueles cuja apuração deu-se até 31.12.2001 serão disponibilizados em 31.12.2002, salvo se já tenham sido disponibilizados por outras formas previstas na legislação vigente (art. 74 e parágrafo único).

Nota-se que a Medida Provisória em comento não tratou das filiais ou sucursais. Por conseguinte é de compreensão hialina que, para as filiais e sucursais, a regra a elas aplicáveis no que se refere à disponibilização dos seus lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, continua sendo a data do balanço no qual foram apurados (art. 1º, § 1º, a, Lei 9.532/95).

### **3.6 Conceito de disponibilidade econômica ou jurídica**

A disponibilidade econômica ou jurídica referida no art. 43 do Código Tributário Nacional tem suscitado grandes debates na doutrina do direito tributário. Em razão disso, foram erigidas três correntes, as quais buscam um conceito acerca dessa disponibilidade.

Para este estudo, faz-se necessário algum entendimento sobre esse tema, para no momento de deter-se num exame mais acurado da disponibilidade ou disponibilização dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior por controladas ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, se tenha uma compreensão mais particularizada do seu alcance.

Com efeito, aproveitando-se do importante estudo feito por Gisele Lemke, juíza federal e mestre em direito pela Universidade Federal do Paraná, e professora da Faculdade de Direito de Curitiba, far-se-á de forma resumida uma abordagem sobre as correntes já referidas.

A primeira é denominada de corrente unificadora, capitaneada por Ives Gandra da Silva Martins e Luciano Amaro. Segundo destaca a eminente autora, compõe-se "daqueles que não distinguem a disponibilidade econômica da jurídica, seja por entenderem incorreta, seja por entenderem desnecessária essa distinção."<sup>63</sup>

Assim, destaca: "Ives Gandra insurge-se contra a separação entre disponibilidade jurídica e econômica, ao entendimento de que toda situação de fato torna-se jurídica ao ingressar no mundo jurídico e, toda situação jurídica exterioriza-se numa situação de fato."<sup>64</sup>

Acentua que para Luciano Amaro, "a disponibilidade econômica e jurídica confundem-se, tanto que alguns tributaristas utilizam essas expressões num sentido e outros o fazem em sentido inverso. Interessam ao Direito e à Economia tanto a renda já percebida como aquela

---

<sup>63</sup> LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda**: os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998. p. 96.

<sup>64</sup> *Ibid.*, 96.

apenas produzida. A questão consiste em saber se a renda apenas produzida pode ser tributada.”<sup>65</sup>

Gisele Lemke enfatiza que Luciano Amaro conclui que: “é desnecessário distinguir-se a disponibilidade econômica da jurídica, bastando saber que essas expressões em conjunto permitem a tributação tanto da renda já percebida, como daquela apenas produzida.”<sup>66</sup>

A autora contrapõe, com veemência, o entendimento dessa corrente, articulando entre outros argumentos que, se o Código Tributário Nacional tivesse feito referência apenas à aquisição de disponibilidade sem qualquer qualificação, poder-se-ia interpretar a expressão do ponto de vista estritamente jurídico, desprezando-se, portanto, seu conteúdo econômico.

A seguir, trata da segunda corrente, qual seja a corrente dicotômica atenuada, a qual distingue a disponibilidade econômica da jurídica, porém seus defensores, Frederico de Moura Theophilo e Alfredo Becker, entendem que a disponibilidade econômica deve preceder da disponibilidade jurídica.

Quanto a essa corrente, Gisele Lemke esclarece que seus articuladores apesar de distinguirem a disponibilidade econômica da jurídica, “retiram a importância da disponibilidade econômica, uma vez que, ao ver deles, esta, por si só, não permite a tributação. Ou seja, importa verificar unicamente a presença da disponibilidade jurídica.”<sup>67</sup>

Para refutar de vez com o posicionamento dessa corrente, aduz que os dois juristas que a defendem, na verdade, “parecem confundir a noção de renda com a de disponibilidade de renda”<sup>68</sup>, para concluir que não existindo renda, não se pode cogitar de sua disponibilidade. Para finalizar este item sustenta que:

[...]. De outro lado, ao se perquirir sobre a disponibilidade econômica de renda, não se cogita do direito a essa disponibilidade. Pesquisa-se somente a sua existência efetiva, justamente porque se trata de disponibilidade econômica, e não jurídica. E mais, é possível até que se tenha disponibilidade jurídica de renda sem direito a essa disponibilidade. Pode mesmo existir renda, sem que exista direito a essa renda, porque o Código Tributário fala em aquisição de renda, e não em aquisição de direito à renda. Enfim, o que se pretende mostrar é que a renda pode ser proveniente de ato ilícito. Nesse caso, não se terá direito a sua disponibilidade e nem mesmo à própria renda. Mas se terá renda e, eventualmente, renda disponível.<sup>69</sup>

A terceira corrente é, pois, a corrente dicotômica radical, a qual subdivide-se em quatro subcorrentes. Segundo a prestigiada autora, é a corrente daqueles que

[...] distinguem efetivamente a disponibilidade econômica da jurídica [...] Essa corrente envolve posições bastante heterogêneas, podendo-se encontrar várias subcorrentes, dependendo do critério usado para a distinção entre aqueles dois tipos de disponibilidade.<sup>70</sup>

A primeira subcorrente é defendida por Bulhões Pedreira, o qual distingue a disponibilidade econômica da jurídica em razão da aquisição efetiva ou presumida da renda. Para esse autor, “adquirir a disponibilidade de renda significa passar a ter o poder de dispor de moeda ou do valor em moeda do objeto de direitos patrimoniais”<sup>71</sup>. É o que registra Gisele Lemke, portanto, a aquisição desse poder de dispor configura a disponibilidade econômica. Já a disponibilidade jurídica, para o autor em comentário é “presumida por força de lei, quando a lei define a aquisição virtual do poder de dispor da renda como hipótese de incidência do IR.”<sup>72</sup>.

---

<sup>65</sup> Ibid., p. 97.

<sup>66</sup> Idem.

<sup>67</sup> LEMKE, op. cit. p. 99.

<sup>68</sup> Idem.

<sup>69</sup> LEMKE, op. cit., p. 99-100

<sup>70</sup> Idem.

<sup>71</sup> Idem.

<sup>72</sup> Idem.

Importante observação é feita pelo autor em referência, segundo Gisele Lemke: "Acrescenta o doutrinador, por fim, que o regime de caixa, típico do IRPF, funda-se na aquisição de disponibilidade econômica e o de competência, típico do IRPJ, na aquisição de disponibilidade jurídica."<sup>73</sup>.

Algumas oposições ao posicionamento de Bulhões Pedreira são feitas pela autora em comentário. Todavia, deixa-se de decliná-las em face da delimitação do tema objeto deste estudo. Ela, por outro lado, acolhe também a posição do autor firmada no sentido de que o direito à renda é diverso da aquisição de sua disponibilidade. Assim deduz:

[...] Tem-se o direito à renda, quando ela foi adquirida em razão de atividade lícita. Tem-se renda, independentemente de sua origem ser (ou não) lícita. Finalmente, tem-se disponibilidade de renda, quando existe o poder efetivo de empregá-la livremente.<sup>74</sup>.

A segunda subcorrente afirma que disponibilidade econômica é a aquisição efetiva de um rendimento, enquanto a disponibilidade jurídica corresponde à aquisição de título jurídico que permite torná-lo efetivo. Essa subcorrente é defendida por Gilberto de Ulhôa Canto, Ian Porto Alegre Muniz, Antonio Carlos Garcia de Souza, Weliton Militão dos Santos, Sebastião Reis e André Martins de Andrade, entre outros.

Para esses autores, em síntese, a aquisição da disponibilidade de renda significa aquisição da faculdade de usar ou de exercer os demais atributos do domínio em relação ao bem ou direito. Assim, para eles a aquisição de disponibilidade econômica consiste na "possibilidade efetiva de tomar, usar e alienar bem ou direito, por se ter sua posse física ou em razão da materialização de um ganho econômico. E "aquisição de disponibilidade jurídica" quer dizer aquisição dessa mesma possibilidade ainda não se tendo a detenção material da coisa ou direito, mas por se dispor de título jurídico que o permita. Esse título, na opinião de Gilberto Ulhôa Canto pode ser inclusive a lei."<sup>75</sup>

Entretanto, a autora, em análise, contradita, asseverando que não se pode falar em detenção física de um direito. Dessa forma aduz que "Como é que se poderia receber fisicamente um direito? Isso não se afigura possível. A detenção física só pode existir em relação aos bens materiais."<sup>76</sup>.

A terceira subcorrente agrupa os que distinguem a disponibilidade econômica da jurídica, equiparando esta à aquisição efetiva de rendimentos e aquela à aquisição do direito a ele. Esses juristas invertem, portanto, o significado desses termos, em comparação com os juristas da subcorrente anterior. Na verdade, essa é a posição basicamente de Rubens Gomes de Sousa, seguida por Alcides Jorge Costa.

A autora do estudo em tela critica Rubens Gomes de Sousa por ter, em relação aos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, posições contraditórias e, em relação a Alcides Jorge Costa, por ter invertido estas expressões ao equiparar disponibilidade jurídica com fluxo monetário e disponibilidade econômica à obtenção de direito, já logicamente o contrário seria o verdadeiro.

A quarta subcorrente distingue a disponibilidade econômica da jurídica, com amparo no título que lhe serve de fundamento. Assim, existente o título jurídico a legitimar a aquisição da renda, tem-se a disponibilidade jurídica. Não havendo esse título, tem-se apenas a disponibilidade econômica.

Essa subcorrente é defendida por Ricardo Mariz de Oliveira e Alberto Xavier. Aliás, este último explica que "disponibilidade jurídica é a titularidade legítima de um direito subjetivo e [sic] certa renda; disponibilidade econômica é aquela titularidade aparente que se pode basear

---

<sup>73</sup> Idem, p. 101.

<sup>74</sup> Idem., p. 103.

<sup>75</sup> LEMKE, op. cit., p. 105.

<sup>76</sup> Ibid., p. 105.

apenas na mera posse, independentemente da legitimidade comprovada do título que lhe subjaz<sup>77</sup>.

Já Ricardo Mariz afirma que o Código Tributário qualifica como econômica ou jurídica a disponibilidade da renda, e não sua origem. Essa posição é criticada por Luciano Amaro, porém corroborada por Gisele Lemke que sustenta a desnecessidade de "se verificar a origem da renda, mas sim se ela se encontra disponível, em termos econômicos ou em termos jurídicos"<sup>78</sup>.

Feitas as considerações acima sobre as diversas correntes e subcorrentes que tratam da disponibilidade econômica e jurídica, a autora traz seu entendimento sobre ambas as disponibilidade, cujo resumo é o seguinte:

[...] Portanto, renda disponível economicamente seria toda a riqueza nova, em bens ou em dinheiro, livre e usualmente negociada no mercado. Ou seja, toda riqueza passível de conversão em dinheiro, mediante trocas no mercado.

Não importa pesquisar a origem dessa riqueza, se ela é legítima ou não. Basta que exista riqueza nova e que ela possa ser facilmente negociada no mercado.

[...]

Do quanto visto até aqui, a conclusão mais segura a que se pode chegar é a de que não há, ainda, um consenso doutrinário a propósito do tema. Ou seja, há necessidade de um estudo mais aprofundado dessa questão [...].

Contudo, e com essas advertências, vai procurar apresentar, na seqüência, uma opinião pessoal.

A interpretação que se tem por mais satisfatória para a expressão "disponibilidade jurídica" é a de Bulhões Pereira, ora apresentada, no sentido de que a *disponibilidade jurídica é a disponibilidade econômica presumida por força de lei*. [...].

Assim, pode-se ler em Bulhões Pedreira, conforme examinado na seção 6.3.1, que a expressão em tela surgiu para possibilitar a tributação pelo IR sobre rendimentos ainda não recebidos em moeda, mas que estavam à disposição do contribuinte, como era o caso dos juros creditados em contas correntes bancárias ou dos lucros creditados aos sócios. Vale dizer, para tributar renda cuja percepção em moeda pelo contribuinte podia ser seguramente presumida, por depender essa percepção, basicamente, de ato do próprio contribuinte.<sup>79</sup> (grifo nosso)

Viu-se, portanto, uma síntese das principais abordagens dos tributaristas pátrios no que se refere à disponibilidade econômica e jurídica referida no Código Tributário Nacional. Notou-se que a doutrina ainda está moldando um conceito que tenha mais pertinência com o direito tributário brasileiro.

## **2.7 A disponibilização prevista nas Leis ns. 9.249/95, 9.430/96 , 9.532/97 e MP n. 2.158-35/2001.**

A Lei n. 9.249/95 como já restou demonstrado no capítulo 3, item 3.1, efetivamente, adotou o regime da universalidade na tributação das pessoas jurídicas, visto que as tentativas outras de adoção desse regime introduzidas pelos Decreto-lei ns. 2.397/87 e 2.413/88 foram inviabilizadas.

O objetivo claro da Lei n. 9.249/95 de tributar os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por controladas ou coligadas de empresas domiciliadas no Brasil, foi o de evitar a evasão fiscal por parte destas, vez que até então sobre tais rendas não incidiam qualquer tributação.

---

<sup>77</sup> Apud LEMKE, p. 108.

<sup>78</sup> LEMKE, op. cit., p. 108.

<sup>79</sup> LEMKE, op. cit., p. 110-115.

O Brasil, como aduziu-se alhures, era um dos poucos países que não tributavam os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por controladas ou coligadas de empresas domiciliadas no país. Isso findou com a Lei n. 9.249/95, complementada pela Lei n. 9.430/96, cujos procedimentos foram regulados pela IN n. 38/96 e IN n. 213/02.

Por conseguinte, as pessoas jurídicas aqui domiciliadas que tivessem lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por suas controladas ou coligadas no exterior estariam obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 25, da Lei 9.249/95). Ocorre, todavia, que a Lei n. 9.249/95 não definiu com clareza o momento dessa tributação, restringindo-se a estabelecer que, quanto às controladas, estas deveriam demonstrar a apuração dos lucros que auferissem em cada um dos exercícios fiscais, de conformidade com a legislação brasileira e, no que tange às coligadas, os lucros seriam computados na apuração do lucro real e adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada, apurados no balanço levantado por esta no curso do seu período-base.

Foi a Instrução Normativa n. 38/96 que regulamentou a Lei n. 9.249/95. Essa instrução estabeleceu que a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital obtidos por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil de suas controladas ou coligadas, dar-se-ia no momento em que tais rendas fossem disponibilizadas e esta disponibilização ocorreria quando pagas ou creditadas.

Com efeito, registram Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi que a Lei n. 9.249/95 elegeu como momento da tributação no Brasil, a data de 31 de dezembro do próprio ano de apuração dos lucros pela controlada ou coligada no exterior. Todavia, acentuam esses autores que:

[...] A IN nº 38, de 27-06-96, contrariando a lei, mudou o momento da tributação dos lucros no Brasil, ou seja, para o balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tiverem sido disponibilizados. Com isso, a tributação no Brasil podia ser diferida indefinidamente, facilitando os planejamentos tributários. Os critérios de tributação da IN nº 38/96 foram adotados pelo art. 1º da Lei nº 9.532/97.<sup>80</sup>

Os autores referidos registram, também, que "O art. 74 da MP n. 2.158-35/01 alterou novamente o momento da tributação dos lucros", e, ao final asseveram que "A alteração do momento da tributação, no Brasil, de lucros auferidos pelas controladas ou coligadas no exterior poderá ensejar questionamentos judiciais, cuja análise será feita em dois tópicos"<sup>81</sup>.

Contudo, entendem que é perfeitamente constitucional a tributação no Brasil, no mesmo ano calendário da apuração dos lucros pela controlada ou coligada no exterior, visto que por força Lei Complementar n. 104, de 10-01-01 que acrescentou o § 2º ao art. 43, do Código Tributário Nacional, "tratando-se de receitas ou rendimentos no exterior, a lei pode fixar outro momento para a ocorrência do fato gerador, diferente da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica na forma do caput do art. 43 do CTN."<sup>82</sup>

Para concluir, dizem os eminentes autores:

[...]. A tributação, no Brasil, de lucros apurados por controladas ou coligadas no exterior, no próprio ano-calendário da apuração, equivale a tributação em conjunto das empresas, como ocorre em outros países. Com o acréscimo do § 2º no art. 43 do CTN, entendemos que o STF não vai declarar inconstitucional o art. 74 da MP nº 2.158-35, como ocorreu com o art. 35 da Lei nº 7.713/88 em relação às sociedades por ações.

A Receita Federal, com base na DIPJ, deveria criar um cadastro de pessoas jurídicas no Brasil que têm filial ou controlada em paraísos fiscais para

---

<sup>80</sup> HIGUCHI, op. cit., p. 96.

<sup>81</sup> Idem.

<sup>82</sup> Idem. p. 98

fiscalização anual. Isso porque a criação de filial ou controlada em paraísos fiscais já é demonstração de falta de boa-fé<sup>83</sup>.

Ives Gandra da Silva Martins ao contrário de Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, defende a inconstitucionalidade do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, amparando-se na Lei Complementar n. 104/2001 e no Código Tributário Nacional.

Com efeito sustenta:

[...] Na leitura do referido dispositivo da lei complementar, não me parece ter havido a outorga ou delegação para o legislador ordinário de tornar "disponível" o "indisponível" ou pelo menos o "indisponibilizado".

O que o legislador complementar autoriza é que a "disponibilidade" – não a indisponibilidade – possa ter, na legislação ordinária, a definição das condições e do momento em que a incidência se dará.

O pressuposto do texto é que a disponibilidade ocorra, lembrando-se que um lucro apurado em balanço pode não ser disponível por variadas razões, inclusive de legislação local, tributária e comercial, razão pela qual as condições e o momento em que a incidência se dará caberá ao legislador ordinário definir.

É que a disponibilidade a que se refere o legislador complementar é aquela do caput do artigo que implique "aquisição", ou seja, "acrécimo" de valores econômicos ao patrimônio do contribuinte. E nem pode ser de outra maneira, risco de se atingir o próprio espírito do artigo 153, inciso III, da CF em que se fala em "renda e proventos de qualquer natureza", ou seja, algo que se soma ao patrimônio anterior, como acréscimo.<sup>84</sup>

Após essas considerações feitas pelo insigne tributarista, firmadas na compreensão de que só é possível a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por controladas ou coligadas de empresas domiciliadas no Brasil, após eles terem sido disponibilizados por estas, isto é, tenham sido acrescentados ao seu patrimônio, conclui da seguinte forma:

[...] Desta forma, o que posso dizer é que o § 2º autoriza ao legislador ordinário determinar momentos e condições de uma "disponibilidade real", mas o artigo 74 será inconstitucional na medida em que possibilite, nas hipóteses em que possibilitar, que lucro "indisponível", apesar de apenas apurado, mas não disponibilizado, seja considerado tributável no país.<sup>85</sup>

O autor, em comento, diz também que a tributação universal só pode alcançar as pessoas jurídicas diretamente controladas ou coligadas, não alcançando, por falta de previsão legal e de operar-se a disponibilização além do controle da empresa brasileira, as controladas ou coligadas de controladas ou coligadas de empresas domiciliadas no Brasil.

Ao final, Ives Gandra da Silva Martins se manifesta pela inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 104/2001 e assevera que:

[...] o artigo 74 da MP nº 2.158-35 de 24.04.2001 (sic) de duvidosa constitucionalidade, cuidou, se constitucional for, apenas de disponibilizações diretas, devendo prevalecer em sua eventual aplicação, os princípios dos tratados internacionais assinados pelo Brasil, afastada a possibilidade de utilização da Lei Complementar nº 104/2001, também esta de duvidosa constitucionalidade.<sup>86</sup>

É compreensível o posicionamento de Ives Gandra da Silva Martins quanto ao art. 43, do Código Tributário Nacional. Ele, assim como Luciano Amaro, partidários da corrente unificadora, não distingue a disponibilidade econômica da jurídica, seja por a entenderem incorreta, seja por acharem desnecessária essa distinção. Para o primeiro, toda situação de

---

<sup>83</sup> Idem.

<sup>84</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito Tributário**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003. p. 213.

<sup>85</sup> Ibid., p. 213-214.

<sup>86</sup> Ibid., p. 221.

fato torna-se jurídica ao ingressar no mundo jurídico e, toda situação jurídica exterioriza-se numa situação de fato.

Destarte, não ocorrendo esse ingresso no mundo jurídico, muito menos havendo a exteriorização do fato, não há falar-se em disponibilidade econômica ou jurídica dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior por controladas ou coligadas de empresa domiciliada no Brasil.

Contudo, pode-se contrapor a esse posicionamento do eminente tributarista invocando-se o pensamento articulado pela primeira subcorrente da terceira corrente que trata desse assunto. Trata-se da corrente dicotômica radical, a qual distingue efetivamente a disponibilidade econômica da jurídica.

No entendimento dessa subcorrente, defendida por Bulhões Pedreira adquirir a disponibilidade de renda significa passar a ter poder de dispor de moeda ou do valor em moeda do objeto de direito patrimoniais. Assim, para esse autor, a aquisição desse poder configura a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica é presumida por força de lei, quando a lei define a aquisição virtual do poder de dispor da renda como hipótese de incidência do IR.

Por conseguinte, quando a lei estabeleceu que para fim de determinação da base de cálculo da CSLL, os lucros, rendimentos e ganhos de capital serão considerados disponibilizados na data do balanço, no qual tiverem sido apurados, fixou o legislador com todas as letras, o momento dessa aquisição virtual, posto que não incorporados, ainda, ao patrimônio da controladora ou coligada no Brasil.

Por isso que Bulhões Pedreira sustenta que o regime de caixa, típico do IRPF funda-se na aquisição de disponibilidade econômica, enquanto que o regime de competência, típico do IRPJ, ampara-se na aquisição de disponibilidade jurídica.

Viu-se neste estudo que o regime de competência exige que se registre como resultado do exercício, o que é de sua competência, sem considerar se foram pagos ou não recebidos.

Assim, não importa se os lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior foram disponibilizados, pagos ou creditados em favor da controladora ou coligada no Brasil. Basta que eles tenham sido apurados no balanço contábil, posto que "a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade" (§ 2º, art. 43, CTN), para fins de incidência da contribuição social sobre o lucro.

No caso, o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, fixou esse momento em que se daria a disponibilidade dessas receitas ou rendimentos (inclusos nestes os lucros e ganhos de capital), qual seja, na data do balanço no qual foram apurados.

Tem-se, pois, neste momento, o critério temporal do fato gerador da contribuição social sobre o lucro. O critério material, por sua vez encontra-se no fato gerador dessa contribuição, qual sejam, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior efetivamente apurados no balanço contábil. O critério espacial reside no alcance extraterritorial dessa tributação, ou seja, alcança aqueles lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

Cumprindo acentuar, para não restar dúvidas, que a legislação tributária federal adota para o regime de tributação pelo lucro real, exclusivamente, o regime de competência. É o que se depreende do art. 41 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995 que tem a seguinte redação: "Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência."

Posteriormente foi editada a Lei n. 9.249, de 1995, a qual em seu art. 25 assim dispôs: "As pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real".

Portanto, se na determinação do lucro real deve-se observar o regime de competência e se as pessoas jurídicas que obtêm lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior por suas controladas ou coligadas são obrigadas ao regime de tributação com base no

lucro real, forçoso é admitir que tais pessoas se submetem ao regime de competência, pelo que a simples apuração dessas receitas ou rendimentos em seu balanço contábil é motivo de sobra para a incidência de tributação, no caso, da contribuição social sobre o lucro, posto que já disponibilizados (disponibilidade jurídica) nos termos da legislação tributária e ordinária vigentes.

É de se acrescentar, para efeito de corroborar os argumentos acima expostos, o entendimento da Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP e professora de Direito Tributário Mary Elbe Queiroz, assim condensado:

[...]. Em relação às pessoas jurídicas, a lei adota como princípio o da *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do ganho, independentemente da disponibilidade financeira, ao consagrar como regra, salvo exceções expressas, o registro e a apuração dos resultados pelo regime de competência*, desvinculado do efetivo ingresso ou dispêndio do caixa/banco da pessoa jurídica. *Esse regime de competência é o acolhido pelas Ciências Contábeis e pelas Leis Comerciais como sendo o que melhor retrata a situação patrimonial da pessoa jurídica em cada período.*<sup>87</sup> (grifo nosso)

Portanto, o que se pode depreender desse entendimento? Primeiro, que as pessoas jurídicas por força de lei, acolhem como princípio, o da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do ganho, independentemente de sua disponibilidade financeira, isto é, do ingresso deste ganho aos cofres da empresa. Segundo, que tais pessoas jurídicas são obrigadas a efetuar o registro e a apuração dos resultados pelo regime de competência. Aliás, o mesmo adotado pelas empresas domiciliadas no Brasil que auferem lucros, rendimentos e ganhos de capital de suas controladas ou coligadas no exterior (art. 41 da Lei n. 8.981/95, c/c o art. 27 da Lei n. 9.249/95).

Vê-se, pois, que na seara do regime de competência, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica prescinde de acréscimo patrimonial ou de aquisição de riqueza nova tão invocados pelos defensores da inconstitucionalidade do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. A mera apuração em balanço contábil desses lucros, rendimentos e ganhos de capital, já atende aos ditames legais, sendo por conseqüência, objeto de incidência da contribuição social sobre o lucro.

## **2.8 A disponibilização prevista no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 viola os princípios tributários da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade e da capacidade contributiva?**

O princípio da legalidade estrita, exigido no âmbito do direito tributário, ampara-se no entendimento de que somente a lei pode instituir ou aumentar um tributo (art. 150, I, C.F.). A contribuição social sobre o lucro, de natureza tributária, sujeita-se, portanto, a esse princípio constitucional.

Resta, pois, examinar se a disponibilidade prevista no art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, implicou agressão a esse princípio.

Articulam os que defendem tal agressão que a norma prevista no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 exige tributo sem que haja acréscimo patrimonial. Além disso, sustentam que o estatuído no § 2º, do art. 43, do CTN, não pode dar supedâneo à que a disponibilidade ali prevista seja interpretada dissociada da idéia de acréscimo patrimonial constante do seu caput.

Ora, para que se sustente que a disponibilidade em apreço seja ofensiva ao ventilado princípio constitucional, ter-se-ia que afirmar que a norma legal em exame tenha instituído uma nova modalidade contributiva ou majorado a contribuição social sobre o lucro existente que, como se sabe, foi criada pela Lei n. 7.689/88.

Observa-se que a norma do art. 74 da MP 2.158-35/2001 não tratou, em nenhum momento, da instituição de novo tributo ou sequer de majoração de tributo existente.

---

<sup>87</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2004. p. 74.

Na verdade, a disponibilização ali focalizada relaciona-se apenas com o critério temporal do fato imponible, posto que, na lição de Mary Elbe Queiroz<sup>88</sup> refere-se ao momento em que se instala o vínculo obrigacional, fazendo surgir a relação jurídico-tributária entre os sujeitos, com os correspondentes: direito subjetivo do Fisco e dever do sujeito passivo, em função do objeto. Por meio da realização desse critério se conhece o exato instante em que ocorre o fato descrito na norma.

Como se demonstrou no decorrer deste estudo, a referida disposição (art. 74 da MP n. 2.158-35/2001) apenas implementou o momento em que se daria essa disponibilidade, para os efeitos do § 2, do art. 43, do Código Tributário Nacional. Este momento foi definido pelo legislador como sendo da data do balanço em que os lucros, rendimentos e ganhos de capital foram apurados, isto é, registrados de acordo com a legislação contábil e comercial aplicáveis à espécie.

Por conseguinte, é perfeitamente compreensível que a disponibilidade dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por controlada ou coligada de empresa domiciliada no Brasil não agride, por qualquer ângulo que se queira examinar a questão, o princípio constitucional da legalidade estrita.

Argumentam aqueles que advogam a inconstitucionalidade do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, que esta norma ordinária viola a um só tempo, os princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade.

Quanto ao primeiro, por determinar que os lucros apurados até 31-12-01 devem ser considerados disponibilizados em 31-12-02, pelo que há, nesse caso, incidência sobre lucros gerados antes de seu advento. Quanto ao segundo, que a disponibilização só pode alcançar os lucros gerados após 1º de janeiro de 2002.

Não há falar-se em ofensa a esses princípios. A uma, porque a disponibilização prevista naquela disposição legal não alcança os fatos geradores anteriores à sua vigência, posto que tais fatos estavam protegidos pela legislação pretérita. A duas, porque a disponibilização foi estipulada para data futura, ou seja, 31-12-2002.

Além disso, não se pode negar que durante o ano-calendário de 2001 as controladas ou coligadas não tenham obtido lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, posto que sujeitas à legislação vigente (Leis ns. 9.249/95 e 9.532/97).

Destarte, se a norma ordinária ora analisada não instituiu tributo novo, muito menos majorou tributo existente, a expressão "lucros apurados até 31-12-2001" referida no parágrafo único do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 somente pode ser entendida se o intérprete visualizar a legislação aplicável a esses lucros, no caso, as Leis ns. 7.689/88, 9.249/95 e 9.532/97, as quais fixaram os critérios pessoal, material, temporal, espacial e quantitativo da hipótese de incidência da contribuição social sobre o lucro.

Resta indubitável que, se o momento da disponibilização não alcançou os fatos geradores anteriores à Medida Provisória n. 2.158-35/2001 não se pode sustentar que tal diploma legal tenha ofendido o princípio da irretroatividade.

Por idênticas razões se pode sustentar a não ocorrência de ofensa ao princípio da anterioridade. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior somente passaram a integrar a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro após os noventa dias previstos no texto constitucional (art. 195, § 6º).

Se a disponibilização prevista no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 não afastou a incidência da legislação pretérita no que tange aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001, visto que respeitou como se viu aos princípios da legalidade e da irretroatividade, com maior razão também preservou incólume o princípio da anterioridade, o qual não resta dúvidas já vinha sendo observado.

Ademais, partindo-se do pressuposto de que os lucros auferidos no exterior por intermédio das controladas ou coligadas, apurados no balanço efetuado no dia 31 de dezembro

---

<sup>88</sup> QUEIROZ, op. cit., p. 125.

do ano-calendário, a teor da legislação pretérita eram disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de passivo exigível daquelas, a lei superveniente apenas modificou o momento dessa disponibilização para a data do balanço no qual foram apurados, fixando com precisão qual seria esse momento. Não houve nessa previsão, portanto, qualquer ofensa ao princípio constitucional da irretroatividade, nem tampouco ofensa ao princípio constitucional da anterioridade.

Os defensores da inconstitucionalidade do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 argumentam, por outro lado, que tal norma teria vulnerado o princípio da capacidade contributiva por eleger como fato gerador do IR ou da CSLL uma situação desprovida de conteúdo econômico, isto é, lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior apenas apurados no balanço contábil.

Na verdade, o art. 74 da MP 2.158-35/2001, corrigiu uma anomalia existente na legislação pretérita, posto que a disponibilização ali consignada poderia ser procrastinada ao bel-prazer do sujeito passivo visto que não definido de forma precisa a data desse pagamento ou crédito em conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada.

A disponibilização dada pela *novatio legis*, em data específica, coloca nos trilhos a tributação universal instituída pela Lei n. 9.249/95, complementadas pelas Leis n. 9.430/96 e 9.532/97, sem qualquer afronta ao princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que, no dizer de Ricardo Conceição Souza<sup>89</sup> contribuição não é imposto, não se aplicando, assim, a regra do § 1º do art. 145 da Constituição Federal.

Entretanto, outros argumentos se podem contrapor. Por exemplo, não há como negar-se que a apuração de resultados, isto é, de lucros, não seja uma demonstração plena de capacidade contributiva.

É o que leciona Marco Aurélio Greco<sup>90</sup> ao sustentar que a capacidade contributiva pode ser um elemento relevante em matéria de contribuições se a própria Constituição, para fins de atribuição da competência legislativa, contiver a previsão de um fato denotador de capacidade contributiva.

Cita como exemplo, o art. 195, I, c, da Lei das Leis "quando admite a instituição de contribuição para a seguridade social a cargos de empregadores, empresas ou entidades equiparadas incidentes sobre o respectivo lucro. Este é um conceito denotador de capacidade contributiva."<sup>91</sup>

Portanto, o lucro, como leciona a professora Mary Elbe Queiroz<sup>92</sup>, é o resultado positivo apurado pela pessoa jurídica na exploração de atividades econômicas após a dedução das receitas percebidas pelas empresas dos custos e despesas por ela efetuados para obter tais valores, abrangendo a pluralidade dos rendimentos da unidade econômica explorada.

Extraí-se, desse conceito, o elemento primordial à detecção da capacidade contributiva, qual seja, o resultado positivo apurado. Se esse resultado efetivou-se com observância do regime de competência, tem-se por caracterizada a disponibilidade jurídica presumida por lei, cuja implementação denota, não só a capacidade contributiva, mas também o acréscimo patrimonial resultante dessa apuração.

É de se concluir, pois, que o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, ao fixar o momento da disponibilização dos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, como sendo o da data do balanço no qual foram apurados, em nenhum momento violou o princípio constitucional da capacidade contributiva, merecendo, portanto, ser prestigiado por seus intérpretes e aplicadores.

---

<sup>89</sup> SOUZA, op. cit., p. 114.

<sup>90</sup> GRECO, op. cit., p. 197.

<sup>91</sup> Idem.

<sup>92</sup> QUEIROZ, op. cit., p. 78.

### 3 CONCLUSÃO

A tarefa proposta neste estudo foi a de verificar os aspectos legais e constitucionais da disponibilização dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por controladas ou coligadas de empresas domiciliadas no Brasil, no que pertine à Contribuição Social sobre o Lucro instituída pela Lei n. 7.689/88.

Acredita-se que a abordagem realizada neste estudo tentou primar pela objetividade e concisão, haja vista que a temática é complexa e merecedora de muitos desdobramentos e reflexões que se darão, com certeza, num futuro não muito distante.

Em que pese os posicionamentos feitos por estudiosos do assunto sobre a pretensa inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/2001, defendeu-se sua completa e harmônica constitucionalidade, visto que, como se demonstrou, a disponibilização ali introduzida não agrediu a legislação tributária vigente, nem tampouco aos princípios da legalidade estrita, da irretroatividade, da anterioridade e da capacidade contributiva.

Com efeito, estando os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por controlada ou coligada de empresas domiciliadas no Brasil, enquadrados no conceito constitucional de renda, não resta dúvida de que sobre ela incidirá a contribuição social prevista no art. 195, inciso I, alínea c, da Constituição Federal.

O grande debate girou em torno do momento dessa tributação, visto que as Leis ns. 9.249/95 e 9.532/96 não estabeleceram com precisão esse momento, ou melhor, até fixaram, porém de maneira não nítida, eis que deixou a critério das empresas sua implementação. Como se sabe, não se pode exigir um tributo sem o atendimento dos preceitos a ele atinentes. Daí o flagrante entrave ao cumprimento da legislação pertinente.

O legislador pátrio, contudo, percebeu que a implementação da tributação universal carecia de norma complementar que a amparasse. Daí a edição da Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, a qual acrescentou o § 2º ao art. 43 do Código Tributário Nacional, a fim de permitir ao legislador ordinário fixar as condições e o momento em que se daria a disponibilização das receitas e rendimentos oriundos do exterior.

Daí a materialização da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, a qual veio dar cumprimento à vontade manifestada pelo legislador complementar. Como restou ventilado neste estudo, doutrinadores entendem que a lei poderia fixar outro momento para a ocorrência do fato gerador, diferente da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica fixada no caput do art. 43 do CTN. Contestou-se, neste estudo, o posicionamento dos que defendem que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior só podem ser tributados após terem sido disponibilizados, isto é, acrescentados ao patrimônio do sujeito passivo.

Defendeu-se com amparo na corrente dicotômica radical, que a disponibilidade econômica ou de renda consiste no poder de dispor de moeda ou valor acrescentado ao patrimônio, enquanto que a disponibilidade jurídica é presumida por força de lei, isto é, a lei define a aquisição virtual do poder de dispor da renda como hipótese de incidência do IR e da CSLL.

Dessa forma, quando o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 estabeleceu que para fim de determinação da base de cálculo da CSLL, os lucros, rendimentos e ganhos de capital serão considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados, fixou o legislador com todas as letras, o momento dessa aquisição virtual, posto que não incorporados, ainda, ao patrimônio da controladora ou coligada no Brasil.

Esclareceu-se que o defensor dessa corrente sustenta que o regime de caixa, típico do IRPF, funda-se na aquisição de disponibilidade econômica, enquanto que o regime de competência, típico do IRPJ, ampara-se na aquisição de disponibilidade jurídica.

Por isto, acentuou-se, nesta pesquisa, que a fixação do momento da disponibilização, como sendo a data do balanço no qual foram apurados os lucros, rendimentos e ganhos de capitais auferidos no exterior, constitui-se o critério temporal do fato gerador da contribuição

social devida. O critério material desse fato é o que restou apurado e o critério espacial relaciona-se ao alcance extraterritorial dessa apuração.

Com efeito, as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, que auferem lucros, rendimentos ou ganhos de capitais oriundos de suas controladas ou coligadas no exterior, obrigadas que estão ao regime de tributação pelo lucro real, submetem-se, por força da legislação vigente, ao regime de competência (art. 41 da i n. 8.981/95 e art. 27 da Lei n. 9.249/95)

Nesse regime, como restou abordado neste estudo, a simples apuração no balanço contábil das receitas ou rendimentos oriundos do exterior é motivo de sobra para a incidência de tributação, no caso, da contribuição social sobre o lucro, posto que já disponibilizado (disponibilidade jurídica), nos termos da legislação tributária aplicável à espécie.

Assim, de acordo com doutos ensinamentos, a lei brasileira adota como princípio o da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do ganho, independentemente da disponibilidade financeira, ao consagrar como regra, o registro e a apuração dos resultados pelo regime de competência, o qual melhor retrata a situação patrimonial da pessoa jurídica em cada período. Deve-se acrescentar, apenas, que a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, indubitavelmente, prescinde de acréscimo patrimonial ou de aquisição de riqueza nova.

Quanto à questão de a disponibilidade prevista no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 violar os princípios constitucionais da tributação, verificou-se o contrário, isto é, sua plena constitucionalidade. Com efeito, no que se refere ao princípio da legalidade estrita, viu-se que a norma, em comento, não tratou de instituição de nova modalidade contributiva, muito menos majorou a contribuição social sobre o lucro existente.

Quanto ao princípio da irretroatividade, viu-se que a disponibilização prevista na disposição legal em exame, não alcança os fatos geradores anteriores à sua vigência, posto que tais fatos estavam protegidos pela legislação pretérita e, também, porque essa disponibilização foi estabelecida para o futuro, isto é, 31-12-2002.

No que pertine ao princípio da anterioridade, para efeito de aplicação à contribuição social sobre o lucro, deve-se observar, no caso, a anterioridade nonagesimal prevista no § 6, do art. 195 da Lei Maior. Por conseguinte, a fixação futura do momento da disponibilização não agride esse princípio, posto que a implementação desse momento será depois do lapso temporal exigido.

Finalmente, quanto ao princípio da capacidade contributiva, constatou-se que o art. 74 da MP 2.158-35/2001, apenas corrigiu uma anomalia existente na legislação sobre a tributação universal.

A apuração de resultados positivos, isto é, lucros, rendimentos e ganhos de capital, é demonstração plena dessa capacidade.

Se esse resultado deu-se com observância do regime de competência, tem-se por caracterizada a disponibilidade jurídica presumida em lei, cuja implementação denota não só capacidade contributiva, mas também o acréscimo patrimonial resultante dessa apuração. Assim, não há, efetivamente, ofensa a esse princípio.

Um lembrete final é inevitável neste estudo. Qual seria o verdadeiro alcance dessa tributação universal? Alcançaria as receitas e rendimentos oriundos de países que o Brasil firmou tratado ou convenção contra a dupla tributação internacional? Ou estaria ela restrita apenas àqueles que não firmou? Qual seria a pertinência de invocar-se o art. 98 do CTN, para eximir-se dessa exação?

As indagações suscitadas mereceriam um exame mais acurado, o que, inequivocamente, fugiria do objeto deste estudo.

Neste passo, pode-se afirmar que as regras previstas no art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, não de alcançar todas as receitas e rendimentos das controladas ou coligadas instaladas em países onde o Brasil não firmou acordo sobre dupla tributação internacional.

Naqueles onde firmou, em tese, há de prevalecer os tratados e convenções internacionais, por terem prevalência à legislação interna (art. 98, CTN), não obstante se possa defender a prevalência da legislação pátria relativamente às empresas domiciliadas em seu território.

## 4 REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. Malheiros: São Paulo, 1992.
- BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1986.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais ns. 1/92 a 35/2001 e pela Emendas Constitucionais de Revisão ns. 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2002.
- BRASIL. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição sobre o lucro das pessoas jurídicas, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 16 Dez. 1988.
- BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 31 ago. 2002.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 27 out. 1966, retificado em 31 out. 1966.
- BRASIL. Lei n. 8981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 23 jan. 1995.
- BRASIL. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 27 dez 1995.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CASSONE, Vitorio. **Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- FABRETTI, Laudio Camargo. **Código Tribunal Nacional Comentado**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- GOMES CANOTILHO, José Joaquim. **Direito Constitucional**. Coimbra: Livraria Almedina, 1991.
- GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (um figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, 2000.
- HIGUCHI, Hiromi e HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- OLIVEIRA JUNIOR, Dario da Silva. **Análise jurídica dos princípios da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Lumes Juris, 2000.
- LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda: os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- \_\_\_\_\_. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito Tributário**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos**. 10. ed. São Paulo: Frase Editora, 2003.

OLIVEIRA, Alvaro Guimarães de. **Introdução à contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2002.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Manole, 2004.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O princípio da anterioridade da lei tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

Revista de Direito Tributário – 67. **X Congresso Brasileiro de Direito Tributário**. BALERA, Wagner. A Contribuição Social Sobre o Lucro.

SILVA, Joana Lins e. **Fundamentos da Norma Jurídica**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime jurídico das contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002.

SPAGNOL, Wherter Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno. **Plurirributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.