

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO

BARBARA AIMÉ DE MOURA SANTOS PRADA

**TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR SOCIEDADE
COLIGADA E CONTROLADA**
CONSIDERAÇÕES SOBRE A DISPONIBILIZAÇÃO FICTA DA RENDA E O USO DO
MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

RIO DE JANEIRO
2019

BARBARA AIMÉ DE MOURA SANTOS PRADA

**TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR SOCIEDADE
COLIGADA E CONTROLADA**
CONSIDERAÇÕES SOBRE A DISPONIBILIZAÇÃO FICTA DA RENDA E O USO DO
MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Escola de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Professor(a) Orientador(a): Dra. Frana Elizabeth Mendes

RIO DE JANEIRO
2019

Prada, Bárbara Aimé de Moura Santos, 1992 –

Tributação de lucros auferidos no exterior por sociedade coligada e controlada. Considerações sobre a disponibilização ficta da renda e o uso do Método de Equivalência Patrimonial. /Bárbara Aimé de Moura Santos, 2019.

Orientador: Prof.^a Frana Elizabeth Mendes.

Trabalho de conclusão de curso de graduação em Direito na Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Escola de Ciências Jurídicas, 2019.

1. Imposto de Renda. 2. Tratados internacionais. 3. Bitributação. 4 Lucros auferidos no exterior.

BARBARA AIMÉ DE MOURA SANTOS PRADA

**TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR SOCIEDADE
COLIGADA E CONTROLADA**
CONSIDERAÇÕES SOBRE A DISPONIBILIZAÇÃO FICTA DA RENDA E O USO DO
MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Escola de Ciências Jurídicas da Universidade
Federal do Estado do Rio de Janeiro, como
requisito parcial para obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Data de aprovação: _____ de _____ de 2019

Banca Examinadora:

Prof.^a Frana Elizabeth Mendes – Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro.
Presidente da Banca Examinadora (Professora Orientadora).

2º Examinador – Prof.^a Cláudia Tannus Gurgel do Amaral – Universidade Federal do
Estado do Rio de Janeiro.

3º Examinador – Prof.^a Rosalina Correa do Araújo – Universidade Federal do Estado
do Rio de Janeiro.

RESUMO

PRADA, Bárbara Aimé de Moura Santos. **Tributação De Lucros Auferidos No Exterior por Sociedade Coligada e Controlada. Considerações sobre a disponibilização ficta da renda e o uso do Método de Equivalência Patrimonial.** Monografia. Graduação em Direito. Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019

A presente monografia trata de aprofundar um estudo acerca da constitucionalidade da atual sistemática de tributação da renda em bases universais adotada pelo Brasil. Será analisada a legislação aplicável historicamente, a partir do ano de 1995, e a constitucionalidade dos regimes brasileiros de tributação, com foco na análise da (in)constitucionalidade da utilização do método de equivalência patrimonial, para fins da tributação da renda, como feito atualmente, bem como o conceito da distribuição ficta de dividendos realizado em favor da sociedade brasileira pelas suas coligadas e controladas situadas no exterior. Toda esta análise será realizada à luz da legislação, da melhor doutrina e da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Nesse sentido, serão, primeiramente, apresentados os princípios e as normas jurídicas brasileiras que regulamentam a matéria tributária e que norteiam a tributação internacional da renda, sob perspectiva histórica da legislação, explicando a ascensão normativa que levou à tributação automática da renda em bases universais. Segundamente, serão abordados a sistemática da tributação internacional instituída pela MP nº 2.158/01, cujos conceitos foram absorvidos pela Lei nº 12.973/14, abordando e comparando conceitos do direito constitucional, tributário, societário e das ciências contábeis. Ao fim, serão analisados os tratados e convenções internacionais firmados pelo Brasil que tratam da tributação da renda e das possibilidades de deduções, para fins de se evitar a dupla-tributação, momento em que será analisada a integralização jurídica entre os tratados internacionais e a legislação interna brasileira. Em fase de conclusão, ocorrerá a análise crítica acerca das questões controvertidas que envolvem a metodologia aplicada pelo Fisco atualmente para fins de tributação, com base no método de equivalência patrimonial e nos ajustes contábeis em conta de investimento, perante as normas originárias de tributação sobre a renda contemplada na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, no Código Tributário Nacional e nos tratados internacionais, concluindo se há ou não compatibilidade entre todos estes institutos normativos.

No capítulo final se confirmará a incompatibilidade entre a atual forma de aplicação da sistemática de tributação em bases universais usado pelo Brasil, com manuseio do método de equivalência patrimonial e da distribuição ficta de rendimentos, para fins da tributação dos lucros auferidos no exterior por sociedades controladas e coligadas de entidades brasileiras face a Constituição da República.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto de Renda. Método de Equivalência Patrimonial. Lucros auferidos no exterior. Tratados internacionais. Distribuição ficta. Tributação automática. Dupla-tributação.

ABSTRACT

PRADA, Bárbara Aimé de Moura Santos. **Tributação De Lucros Auferidos No Exterior por Sociedade Coligada e Controlada. Considerações sobre a disponibilização ficta da renda e o uso do Método de Equivalência Patrimonial.** Monografia. Graduação em Direito. Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019

The present monograph aims to deepen a study regarding the constitutionality of the current system of income taxation on a universal basis adopted by Brazil. It will analyze historically the legislation which treats this subject since 1995 and the constitutionality of actual Brazilian taxation regime. This study focus on the analysis of the (in)constitutionality of the use of the equity method for taxation purposes as currently done by the Brazilian tax authorities, as well as the concept of the distribution of dividends supposedly made to Brazilian entities by its subsidiaries and affiliates located abroad which triggers the income tax above the Brazilian entity. Such study will be carried out based on the study of Brazilian legislation, doctrine and also decisions made by the Superior Courts regarding this subject.

In this sense, firstly it will be presented the Brazilian legal principles which regulates tax matters and guides the international taxation regimes in Brazil, under an historical perspective. It will be explained the normative evolution which have leads the country to an automatic taxation of income on a universal basis. Secondly, it will be analyzed the system of international taxation instituted by the Provisional Measure No. 2.158/01 and rooted in Law No. 12,973/14. Finally, it will be analyzed international treaties and conventions signed by Brazil which in order to avoid double taxation of profits, as well as the integration of international treaties and Brazilian internal legislation. At the end of this monography, it will be carried out a critical analysis on the use of the equity method – which is usually used for accounting adjustments purposes - as a trigger to income taxation purposes. Such analysis should contemplate the rules of the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988, as those established by the National Tax Code and international treaties, as to conclude there is no compatibility between all these normative institutes and the current income taxation in universal basis instituted by Brazil. This current regime uses the equity method and a false distribution of income as to make viable the taxation of profits earned abroad by Brazilian's controlled and affiliate entities.

Keywords: Tax income. Equity Method. Taxation of profits earned abroad. International treaties. Supposed distribution of dividends. Double Taxation.

ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CFC Rules – *Controlled Foreign Company Rules*
CFC Legislation – *Controlled Foreign Company Legislation*
CM-OCDE – Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
CNI – Confederação Nacional das Indústrias
CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
ILL – Imposto sobre o Lucro Líquido
IN – Instrução Normativa
IR – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
LC – Lei Complementar
MEP – Método de Equivalência Patrimonial
MP – Medida Provisória
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU – Organização das Nações Unidas
RE – Recurso Extraordinário
RFB – Receita Federal do Brasil
RIR – Regulamento do Imposto de Renda
S.A. – Sociedade Anônima
SRF – Secretaria da Receita Federal
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TDT – Tratado contra a Dupla Tributação

GLOSSÁRIO

Fonte: DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico. 3. ed. rev., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2008.

A QUO - 1. Direito processual. a) Juízo de instância inferior ou primeiro grau de jurisdição; b) juiz ou tribunal de cuja decisão se pode recorrer; 2. Direito Civil. Início de um prazo ou dia inicial (dies a quo).

CAPUT - Termo latino. 1. Cabeça. 2. Palavra usada para indicar o início; assim, quando se diz art. 100, caput, quer dizer art. 100, no início. 3. Parte de abertura de um documento ou dispositivo legal.

DATA VENIA - Locução latina. Com a devida permissão.

IN VERBIS - Locução latina. Textualmente; com as mesmas palavras; nestes termos.

MENS LEGIS - Locução latina.

RATIO DECIDENDI - Locução latina. 1. Razão de decidir; fundamento da decisão. 2. Princípio de direito com base no qual o caso é decidido (Deflorian). 3. Regra de direito, expressa ou implicitamente, tratada pelo juiz como um passo necessário para alcançar sua conclusão, conforme sua linha de raciocínio (Robert Cross).

STATUS - Sociologia geral e sociologia jurídica. 1. Condição social. 2. Local ocupado pela mesma pessoa no conjunto das relações sociais da sociedade a que pertence. 3. Estado.

STATUS QUO ANTE - Expressão latina. Na situação em que se encontrava anteriormente.

E.G. - Expressão latina. Por exemplo.

I.E. - Expressão latina. Isto é.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. DA TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS NO BRASIL	15
1.1 Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda na CRFB/88 e CTN	15
1.2 Da materialidade do Imposto Sobre a Renda	18
1.3 Critérios da universalidade, da territorialidade e os elementos de conexão - critérios de tributação aos quais se sujeitam a pessoa jurídica	20
2. DO REGIME ADOTADO PELO BRASIL PARA A TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS AUFERIDOS NO EXTERIOR – EVOLUÇÃO HISTÓRICO-LEGISLATIVA	23
2.1 Tributação da renda da pessoa jurídica em bases universais	23
2.2 Evolução legislativa: da Lei nº 9.249/95 à MP nº 2.158/01	24
3. DA TRIBUTAÇÃO PELA DISPONIBILIDADE FICTA DA RENDA	28
3.1 O artigo 43, § 2º do Código Tributário Nacional	28
3.2 Sociedades controladas e coligadas no direito societário	32
3.3 Da distinção entre distribuição e controle	33
3.4 Da distinção entre disponibilidade e equivalência patrimonial	34
3.5 Da mera expectativa de direito à renda	37
4. DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO INSTITUÍDO PELA LEI Nº 12.973/14	38
4.1 Julgamento da ADI 2.588, em 2013	38
4.2 Do regime novo regime de tributação instituído pela Lei nº 12.973 de 2014 e RIR/18.....	43
4.2.1 Aspectos da incidência e o objeto de tributação (conceito de ajuste e distinção da equivalência patrimonial)	44
4.2.2 Tributação das Sociedades Controladas (tributação automática e momento da disponibilidade).....	46
4.2.3 Tributação das Sociedades Coligadas (regime de caixa e competência e equiparação à controladas)	49
5. TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	51
5.1 A integração entre os tratados internacionais e o ordenamento jurídico brasileiro	51

5.2 A interpretação dos tratados internacionais para evitar dupla tributação e a aplicação dos dispositivos da Convenção-Modelo da OCDE	53
6. CONCLUSÃO: Considerações acerca da violação à CRFB/88 e da ausência de critérios que configuram uma norma antielisiva	60
7. REFERÊNCIAS	63

INTRODUÇÃO

Até o ano de 1995, o Brasil adotava o critério da territorialidade para a tributação do Imposto Sobre a Renda e Proventos De Qualquer Natureza (“IR”) das pessoas jurídicas em bases universais, de tal forma que a determinação da base de cálculo do imposto das entidades controladoras ou coligadas brasileiras considerava somente os resultados de atividades exercidas dentro do território nacional. Com a edição da Lei nº 9.249, de 1995, por meio da exaltação do critério da universalidade na legislação tributária, todos os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas no território brasileiro ou no exterior passaram a compor a base de cálculo do IR das sociedades residentes e domiciliadas no País.

O artigo 25 da Lei nº 9.249/95 estabeleceu que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano, deveriam ser computados na determinação do lucro real das sociedades controladoras ou coligadas brasileiras. Essa previsão normativa iniciou uma curva de críticas na doutrina, uma vez que exigiu da sociedade brasileira que calculasse o IR devido ao País sobre rendimentos auferidos no exterior, ainda que tais rendimentos não fossem efetivamente disponibilizados no Brasil. Tratava-se do início da tributação automática, que passou a tributar os lucros e rendimentos auferidos no exterior pela sociedade controladora ou coligada residente no Brasil, sem que houvesse efetiva disponibilidade desse rendimento à entidade brasileira, o que representava frontal violação à materialidade do imposto sobre a renda prevista na Constituição de República Federativa do Brasil de 1988 (“CRFB/88”) e aos limites do fato gerador do IR previsto no artigo 43 da Lei nº 5.172, de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional ou “CTN”).

Assim, em 1996, a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”) procurou restringir a aplicação prática do mencionado artigo 25, em vista de sua evidente incompatibilidade com as disposições da CRFB/88 e do CTN. Assim, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 38/96, cujo artigo 2º esclareceu que os rendimentos auferidos no exterior deveriam ser tributados no Brasil somente a partir do momento em que tivessem sido *disponibilizados* para a entidade brasileira. Embora a referida norma estivesse em consonância com o artigo 43 do CTN, faltava-lhe base legal. Por essa razão, em 1997 foi editada a Lei nº 9.532, que seguia em grande parte as diretrizes da mencionada instrução normativa, definindo o momento em que os rendimentos auferidos no exterior deveriam ser considerados como disponibilizados para a sociedade brasileira.

Posteriormente, a Lei Complementar nº 104, de 2001, acrescentou um segundo parágrafo ao artigo 43 do CTN para fins da tributação em bases universais, estabelecendo que, para a hipótese de receita ou rendimento oriundo do exterior, a lei estabeleceria as *condições* e o *momento* a partir do qual se daria sua *disponibilidade*, para fins de incidência do IR sobre os rendimentos auferidos pela sociedade controladora ou coligada no Brasil. A intenção do legislador com inclusão foi, claramente, dar respaldo jurídico à Lei nº 9.532/97 até a edição Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, cujo artigo 74 instituiu um novo regime de tributação para os lucros auferidos por sociedades coligadas e controladas no exterior.

A partir de 2001, os lucros auferidos por uma sociedade brasileira no exterior, por meio de suas sociedades controladas ou coligadas, deveriam ser tributados na data do balanço no qual tiverem sido apurados, independentemente de haver disponibilização efetiva para a sociedade brasileira (*e.g.*, pagamento de dividendos). Para disciplinar a matéria com maiores detalhes, a RFB editou a IN 213/02, cujo artigo 7º, para dar efetividade ao disposto no mencionado artigo 74, determinou que os resultados positivos de equivalência patrimonial registrados em relação a empresas controladas e coligadas no exterior deveriam ser computados para fins de determinação do imposto de renda devido pela pessoa jurídica no Brasil.

A justificativa do legislador, ao instituir a regra de tributação automática dos lucros no exterior, foi a de reprimir a prática de alocação de lucros no exterior para diferir ou não tributar esses lucros no Brasil, citando a tendência mundial, já adotada nos Estados Unidos e em alguns países da Europa, de coibir a evasão fiscal por meio de um mecanismo de “transparência fiscal internacional”, que consiste em atribuir automaticamente os lucros auferidos em sociedades constituídas em países de baixa tributação aos sócios residentes em países de tributação normal. Trata-se da tributação automática dos lucros auferidos por *sociedades-base*, conforme o regramento das *Controlled Foreign Company Rules*.

A doutrina fez severas críticas às novas bases instituídas pelo legislador para tributação dos lucros auferidos no exterior, porque, ao contrário dos mecanismos previstos nas legislações de outros países, a legislação brasileira não se restringiu a coibir práticas abusivas, mas atingiu indistinta e intencionalmente todas as categorias de sociedades que possuem investimentos no exterior, em absoluto desacordo com a materialidade do IR prevista no artigo 153 da CRFB/88 e com os limites para a constituição do fato gerador do imposto, delimitado no artigo 43 do CTN.

Após discussões na esfera judicial incitadas por contribuintes irresignados com as afrontas do artigo 74 da MP nº 2.158/01, em 2014, foi editada a Lei nº 12.973, que absorveu os conceitos da MP nº 2.158/01, mas de modo que convergissem, ao menos superficialmente, com o resultado do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588 pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”), onde foi tratada a incompatibilidade do artigo 74 da MP nº 2.158/01 perante a Constituição Federal.

A presente monografia irá apresentar o deslinde histórico da tributação automática pelo imposto de renda, de 1995 aos tempos atuais - por meio da Lei nº 12.973/14 -, que tem por objeto os rendimentos fictamente distribuídos à sociedade brasileira, sem que haja efetiva disponibilidade, e que, como aponta a doutrina, representa frontal violação ao fato gerador do imposto sobre a renda conforme previsto na CRFB/88 e no artigo 43 do CTN. A apresentação desse cenário contará, ainda, com o estudo da jurisprudência administrativa e dos Tribunais Superiores, especialmente em relação ao julgamento da ADI nº 2.588 pelo STF.

Além da legislação brevemente apresentada acima e da jurisprudência mencionada, será analisada a integração existente entre as normas nacionais de tributação de lucros auferidos no exterior e os acordos internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a dupla-tributação, bem como a razão da prevalência dos acordos de bitributação sobre a legislação interna e o manuseio, pelo Fisco brasileiro, dos artigos 7º e 10 dos acordos que seguem o Modelo-Convenção instituído pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”) para justificar uma suposta compatibilidade da norma brasileira com os tratados que evitam a bitributação.

Para que a análise aqui proposta seja realidade em um nível mais profundo, serão abordados conceitos do direito societário para a devida compreensão daquilo que é e como funciona o *poder de controle* entre sociedades controladas e coligadas, na hipótese de distribuição de lucros e dividendos, e do tratamento da equivalência patrimonial de investimento no exterior, por meio do Método de Equivalência Patrimonial (“MEP”), para fins da validade da mensuração do lucro auferido em territórios internacionais do modo feito pelo Fisco, seja para tornar efetiva a regra da norma prevista na MP nº 2.158/01, seja para que se cumpram os efeitos da norma contida na Lei nº 12.973/14.

Ao final, concluiremos pela incompatibilidade do regime brasileiro para tributação da renda no exterior e do manuseio do ajuste do valor do patrimonial do investimento no exterior – ou dos *lucros* -, conforme prevê a Lei nº 12.973/14, para com a CRFB/88, o CTN e os acordos e tratador internacionais firmados pelo Brasil. Muito embora a mencionada

incompatibilidade legal seja mensurada por diversas “quebras” de requisitos para legitimar a tributação, será ressaltado, em especial, a incompatibilidade da tributação automática instituída desde 1995 para com o requisito da *aquisição de disponibilidade*, qual exige que o titular ou beneficiário, no Brasil, tenha o poder de dispor livremente da renda, por ato próprio, sem que para tanto dependa de ato de terceiros (*i.e.*, constatando-se haver uma condição suspensiva para a concretização do negócio que dá origem à renda, ou mesmo a ausência de qualquer requisito legal necessário para a sua validade, resta afastada a tributação).

1. DA TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS NO BRASIL

1.1 Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda na CRFB/88 e CTN

A tributação no Brasil é delineada por um conjunto de regras disciplinadoras da relação jurídica tributária¹, com princípio basilar no Sistema Tributário Nacional, disposto na CRFB/88, especificamente nos artigos 145 a 169.²

Por meio do disposto no artigo 153, inciso III, da CRFB/88³, é conferida à União Federal competência tributária para instituir o Imposto Sobre a Renda e Proventos De Qualquer Natureza - IR, competindo às normas infraconstitucionais sua regulamentação (i.e., os tributos serão regulamentados por leis complementares e ordinárias, para, em seguida, se sujeitarem às normas administrativas editadas pela Administração Pública). A fim de que detenham validade, todas as normas disciplinadoras tributárias devem respeitar a hierarquia normativa intrínseca à hermenêutica jurídica constitucional.

A esse respeito, Ricardo Lobo Torres pontua que a CRFB/88 não deixou inteiramente ao arbítrio do legislador a construção do conceito de renda para fins de tributação do IR. “O texto constitucional já traz em si certas terminações. O que não puder definir como renda, dentro do conceito lato que a entende como acréscimo do patrimônio em determinado lapso de tempo, não poderá constituir fato gerador do tributo, ainda que o eleja o legislador”⁴.

Roberto Quiroga se manifesta acerca do aspecto material do IR previsto no texto constitucional:

“A palavra ‘renda’ e a expressão ‘proventos de qualquer natureza’ significam os acréscimos patrimoniais de uma determinada pessoa, isto é, o incremento de direitos reais e pessoais ao patrimônio pessoal. Em outro dizer, o aspecto material da hipótese da incidência do imposto inserto no artigo 153, inciso III, da Carta Republicana de 1988, representa mutação patrimonial que se constitui num acréscimo de seus

¹ BRITO, Evado Pereira de, Coord. BONAVIDES, Paulo, MIRANDA, Jorge e AGRA, Walber de Moura, *Comentários à Constituição Federal de 1988*, p. 1749, Ed. 200, Ed. Forense, SP.

² Nota: a definição jurídica-filosófica do termo sistema é dada por Teran como “um conjunto ordenado de elementos segundo uma perspectiva unitária”, o que nos permite compreender o Sistema Tributário Nacional como um conjunto de normas tributárias que coexistem e se integram harmoniosamente. Tal conjunto de regras jurídicas disciplinadoras dita os princípios constitucionais do direito tributário brasileiro, os quais criam limitações ao poder de tributar, designa a competência tributária entre os entes federativos e lista os respectivos tributos que lhes cabe instituir. Ao fim, este sistema rege as normas infraconstitucionais que regulamentarão os tributos mencionados na CRFB, estabelecendo uma subordinação coordenada, sem qualquer necessidade de justaposição abrupta, desequilíbrio ou rompimento de princípios para coexistência dessas normas tributárias.

³ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;”

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume IV – *Os tributos na Constituição* Ed. Renovar. Rio de Janeiro P. 117. 2005.

elementos. Esses acréscimos representam aqueles valores recebidos provenientes do trabalho, do capital, da aposentadoria e de quaisquer outras fontes geradoras de majoração patrimonial. A pedra de toque na conceituação adotada é que esses valores recebidos representam riqueza nova.” (QUIROGA, 1996, p.106)⁵

Consoante consta no artigo 153, §2º, da CRFB/88, o constituinte originário estabeleceu, ainda, que o IR será, ainda, regido pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

No que compete ao âmbito infraconstitucional, o IR encontra a delimitação de seu fato gerador – ou, melhor dizendo, os limites da delimitação do fato gerador do IR - no artigo 43 do CTN, recepcionada pela CRFB/88 e, portanto, detentora do peso de lei complementar.

*“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”*

Por meio do artigo 43, o CTN delimitou os limites do fato gerador do IR, no sentido de criar a discriminação daquilo que é renda, objeto tributável, que, por sua vez, corresponde a (i) aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, o que se entende como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, nos termos do inciso I, e (ii) aquisição de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda, o que se depreende do inciso II.

Henry Tilbery faz as seguintes considerações sobre este dispositivo: “em resumo, o art. 43 do CTN descreve a figura do ‘imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza’ e estabelece os limites da sua conceituação. A definição do fato gerador desse imposto, no sentido técnico exato do termo, compete à lei federal ordinária, que não pode extravasar dessa delimitação”.

A problemática do aspecto temporal do IR envolve, primordialmente, o momento da aquisição da disponibilidade da renda, não devidamente aprofundado no art. 43 da CTN. Nesse sentido, Ives Gandra Martins entende que por aquisição de disponibilidade jurídica de renda e proventos, se entende a obtenção de direitos de créditos não sujeitos à condição suspensiva, enquanto por aquisição de disponibilidade econômica, se entende a obtenção da

⁵ QUIROGA MOSQUERA, Roberto, Renda e Proventos de Qualquer Natureza. São Paulo, Dialética, 1996, p.106. In. TORRES. Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume IV – Os tributos na Constituição Ed. Renovar. Rio de Janeiro P. 175. 2005.

faculdade de usar, gozar ou dispor de dinheiro ou de coisas nele conversíveis, entradas para o patrimônio do adquirente por ato ou fato gerador⁶

Com maior assertividade, a melhor doutrina define, para compreensão do fato gerador do IR, que a expressão constitucional de *aquisição de disponibilidade jurídica de renda* não significa apenas que seja adquirido o direito de auferir o rendimento (direito de titularidade)⁷; “é necessário que a aquisição desse direito assuma a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a simples tomada de iniciativa ou a prática de ato, que estejam no âmbito do arbítrio do interessado, a qualquer momento; em outras palavras, a disponibilidade jurídica não ocorre apenas com o aperfeiçoamento do direito à percepção do rendimento, sendo, mais do que isso, configurada somente quando seu recebimento em moeda ou quase-moeda dependa somente do contribuinte.”⁸

Destarte, o artigo 43 do CTN teve em seu texto a inclusão de dois parágrafos, por meio da Lei Complementar nº 104, de 2001, responsáveis por incorporar o princípio da universalidade ao IR e tratar do lucro auferido em território internacional, como será pormenorizado adiante. Assim dispõem os parágrafos primeiro e segundo do artigo 43 do CTN:

“§ 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”

Acerca das normas incluídas pelos referidos parágrafos, Ricardo Mariz de Oliveira faz as seguintes ponderações:

“(…) a norma do art. 43, como já é pacífico em doutrina e em jurisprudência, cinge-se a dizer que o imposto de renda somente pode incidir quando houver a ocorrência de acréscimo patrimonial oriundo de qualquer causa eficiente, seja o trabalho, o capital, a combinação de ambos (renda), ou ainda qualquer outra fonte produtora (proventos de qualquer natureza), acrescentando que tal acréscimo de patrimônio deve estar na disponibilidade jurídica ou econômica do respectivo titular. Sendo assim, os dois novos parágrafos não somente não modificam a norma central e principal do art. 43, como também lhe devem obediência, no sentido de que, ao serem aplicados, não afastam aquela norma, que se impõe sobranceira na compreensão e na aplicação das normas dos dois parágrafos”.(MARIZ DE OLIVEIRA, 2001, p.106)⁹

⁶ MARTINS, Ives Gandra, *O Sistema Tributário na Constituição*, 6ª Edição, editora Saraiva, SP, p. 388. Comentários ao resultado do 11º Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária.

⁷ TORRES. Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume IV – Os tributos na Constituição Ed. Renovar. Rio de Janeiro P. 142. 2005.

⁸ “A aquisição da Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial do Imposto sobre a Renda”. In MARTINS, Ives Gandra (Coord.), *Imposto de Renda*, cit., p.40. In TORRES. Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume IV – Os tributos na Constituição Ed. Renovar. Rio de Janeiro P. 142. 2005.

⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O conceito de renda – Inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104 (a questão da disponibilidade sobre lucros de coligadas e controladas no exterior). In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 73, São Paulo: Dialética, outubro de 2001, p. 106.

O que se pretende por meio desta monografia é analisar o §2º do artigo 43 do CTN e seus efeitos no ordenamento jurídico quando da integração de sua norma com a legislação ordinária (especificamente com a Medida Provisória nº 2.158-35/01 e a Lei nº 12.973/14), bem como a constitucionalidade da exigência do IR de sociedades brasileiras, na tributação dos lucros auferidos em território internacional por suas sociedades controladas e coligadas, a partir do que se entende por disponibilidade jurídica e econômica desses lucros para constituição do fato gerador do IR. Por fim, será discutida a constitucionalidade (ou não) do atual método manejado, pelo Fisco, para apuração de tais lucros auferidos no exterior.

1.2 Da materialidade do Imposto Sobre a Renda

Consoante o artigo 153, inciso III da CRFB/88/88 interpretado com o artigo 43 do CTN permitem a delimitação do conceito pressuposto de renda, que pelos doutrinadores do direito constitucional-tributário, pauta-se, ainda, no artigo 110 do CTN. Confira-se:

Roque Antônio Carrazza

“(…) disponibilidade econômica originada do produto do capital ou do trabalho, ou da combinação de ambos, ou da existência de proventos, **que se consubstanciem em riqueza nova efetivamente incorporada ao patrimônio** global, assim considerado, dentro de um lapso temporal determinado, ainda que esta riqueza provenha de ato ilícito.

(…) renda e proventos de qualquer natureza são **acréscimos patrimoniais experimentados pelo contribuinte ao longo de um determinado período de tempo**. Ou, caso preferirmos, são o resultado positivo de uma subtração que tem por minuendo os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte entre dois marcos temporais, e por subtraendo o total das deduções e abatimentos que a Constituição as leis que com ela se afinam permitem fazer.” (CARRAZA, 2006, P.36)¹⁰

Helena Taveira Tôres

“A definição de “renda”, no Brasil, tem supedâneo constitucional, patamar normativo onde se encontram estabelecidos os seus pressupostos, e o arquétipo da consistência do critério material (art. 153, III, CF) e do critério quantitativo, como critério para aplicação do princípio da capacidade contributiva – art. 145, § 1º, CF.

(…) O conceito de “renda”, assim, não se oferece ao arbítrio do legislador ou do doutrinador. É conceito bem demarcado constitucionalmente. **Destarte, “renda” não pode ser nem patrimônio, nem capital, nem lucro, nem faturamento, nem expectativa de lucro, porque, nada obstante existirem divergências doutrinárias quanto à conceituação do fato gerador do Imposto sobre a Renda, um ponto é inequívoco: a renda sempre será representada por um acréscimo no patrimônio da pessoa, sem o qual inexistirá o fato gerador da obrigação tributária, e consequentemente, o pagamento do imposto.** Avançar com termos jurídicos, desde a Constituição, visando à construção de um conceito possível de “renda”, é dever que se impõe ao jurista dedicado aos temas tributários de nosso País. Nesse sentido, imperioso destacar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal que ao exercer o controle de constitucionalidade de leis ordinárias que faziam ver “renda” onde não havia “acréscimo patrimonial”,

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 36.

confirmou a natureza constitucional deste conceito, restringindo o alcance da atuação do legislador ordinário”¹¹. (grifou-se) (TAVEIRA TORRES, 2005, P.124/127)

“É que o uso de um típico conceito de direito privado, nos limites impostos pelo art. 110, do CTN, reflexo do quanto já se dessome da própria Constituição, impede que o legislador tributário possa equiparar conceitos privados ou mesmo modifica-los em prejuízo das notas distintivas dos limites constitucionais, (...). E isso vale também para o conceito e renda, que colhe suas marcas nos domínios do direito privado (TAVEIRA TORRES, 2005, P.127) ¹²”

Hugo Brito Machado

A Lei Complementar n. 104, de 10.1.2001, acrescentou dois parágrafos ao art. 43 do CTN. No primeiro está dito que 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. E no segundo, está dito que na hipótese de receita ou rendimento oriundos do exterior a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto. **É possível que tais normas venham ensejar sérios conflitos em torno do fato gerador do imposto de renda, tendo-se em vista que receita e renda, palavras em tais normas utilizadas como se fossem sinônimos, na verdade não se confundem.** Significam realidades econômicas e jurídicas bastante diversas.

Que a incidência do imposto independe da denominação da renda, não há dúvida. Já era assim, antes da esdrúxula inovação. O mesmo se pode dizer quanto à localização, e condição jurídica de sua fonte, e quanto à origem e à forma de sua percepção.

(...)

Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo.

Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse j. valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos.

É razoável considerar-se desprovida de validade jurídica a exigência de imposto de renda de pessoa física dos sócios de empresas relativamente ao lucro destas que não foi distribuído. (BRITO MACHADO, 2005, P.315/316)”¹³

Dessa forma, temos por definição de renda acréscimo patrimonial, aquisição de riqueza nova, ingresso no patrimônio ou acréscimo do produto líquido (receitas menos despesas) verificado em um determinado lapso temporal. Admitir que legislação ordinária ultrapasse a reserva à lei complementar prevista no artigo 146 da CRFB/88 para por si definir

¹¹ TÔRRES, Heleno Taveira. Lucros auferidos por meio de controladas e coligadas no exterior. In: TÔRRES, Heleno Taveira, coord. Direito tributário internacional aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3. p. 124-127.

¹² TÔRRES, Heleno Taveira. Lucros auferidos por meio de controladas e coligadas no exterior. TÔRRES, Heleno Taveira, coord. Direito tributário internacional aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3. p. 127.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26º ed. ver., atual e apli. São Paulo: Malheiros, 2005, p 315/316.

o que entende como renda, sujeitando à tributação algo do qual o contribuinte nunca pôde dispor, viola a supremacia constitucional e esvazia a hermenêutica jurídica constitucional, para tornar inócua a discriminação de competências.

Em face das controvérsias a respeito do conceito de renda, há quem sustente que o legislador pode livremente fixar o que como tal se deva entender. Assim, porém, não parece que seja. Entender que o legislador é inteiramente livre para fixar o conceito de renda e de proventos importa deixar sem qualquer significação o respectivo preceito constitucional. A CRFB/88, ao atribuir competência tributária à União Federal, alude à *renda* e à *proventos*. Assim, entender que o legislador ordinário pode conceituar, livremente, essas categorias implica admitir que esse legislador ordinário pode também ampliar ilimitadamente essa atribuição de competências, o que não se pode conceber em um sistema tributário como o brasileiro.¹⁴

1.3 Critérios da universalidade, da territorialidade e os elementos de conexão - critérios de tributação aos quais se sujeitam a pessoa jurídica

Compreendendo a materialidade do IR no texto constitucional e a delimitação de seu fato gerador¹⁵, cumpre insurgir sobre o princípio da universalidade, previstos no §2º do artigo 153, da CRFB/88, antes de adentrarmos a análise dos lucros auferidos no exterior, consoante o §2º do artigo 43 do CTN .

Prega o princípio da universalidade, um dos quais norteia a tributação pelo IR, que toda a renda do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, produzida dentro ou fora do território brasileiro, sujeita-se à incidência do imposto. Trata-se de um vínculo fiscal entre os brasileiros e os estrangeiros no País domiciliados perante o Estado. Leandro Paulsen, a respeito, esclarece¹⁶ que “em face do critério constitucional da universalidade, ter-se-ia de considerar a totalidade das rendas do contribuinte como uma unidade, sem estabelecer distinções entre tipos de rendas para efeitos de tributação diferenciada”.

É como defende Heleno Torres:

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26º ed. ver., atual e apli. São Paulo: Malheiros, 2005, p 314.

¹⁵ Acréscimo patrimonial e aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda, o que se entende pela aquisição de direitos de créditos não sujeitos à condição suspensiva e pela faculdade de, por simples ato unilateral, dispor de dinheiro ou coisas nele conversíveis, entradas no patrimônio do contribuinte.

¹⁶ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. 13 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2011, p. 303.

“Com base nesse princípio, pelos critérios da conexão pessoal, o contribuinte responde, ante o país de residência, domicílio ou nacionalidade, por toda a renda produzida, sem interessar o lugar de produção, se interno ou externo. Justifica-se, assim, a ultraterritorialidade do alcance das normas de Direito Tributário Internacional, em função da qual o Poder de Tributar do Estado alcança os respectivos contribuintes – conexos pessoalmente – para impor-lhes as correspondentes obrigações tributárias, mesmo sobre as fontes residuais localizadas no exterior. (TORRES, 2005, p. 74)”¹⁷

Já o princípio da territorialidade, em contrapeso ao princípio da universalidade perante a sistemática de tributação do IR, seria o pressuposto que rege o alcance geográfico das leis sobre as relações tributárias de um ordenamento jurídico, conduzindo uma perspectiva quanto a origem dos rendimentos para fins de tributação. O princípio da territorialidade pura, inclusive, ensina que reside entre o Estado e seu território a limitação para aplicação de suas normas, as quais não podem causar efeitos além da delimitação geográfica daquele Estado.

Aparente ambivalência principiológica é superada por doutrinadores como Helêno Taveira Torres, quem percebe os princípios da universalidade e territorialidade como responsáveis pela organização da sistemática de tributação imposta pelos Estado, posto serem “normas principiológicas de conexão”.

“Como se vê, este princípio (da universalidade), não exclui, obviamente, o princípio da territorialidade, antes, o pressupõe. Ambos, entre si, não são antiéticos; pelo contrário, o princípio da universalidade funciona apenas como um critério possibilitador da atribuição de alcance ultraterritorial às normas tributárias de localização de rendimentos imponíveis 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. (TORRES, 2005, p. 75)”¹⁸

Resta estabelecida a premissa de que a adoção do princípio da universalidade no ordenamento jurídico, como impõe a CRFB/88, justifica a tributação internacional da renda, sem que ocorra sua sobreposição ao princípio da territorialidade, observado serem critérios constitucionais conexos e necessários à determinação da renda.

Adicionalmente aos princípios, são os critérios de tributação inerentes à estrutura de tributação da renda, conhecidos como elementos de conexão do ordenamento jurídico. O regulamento brasileiro lança à mão três modalidades de critérios de conexão: critérios da fonte, da residência ou da nacionalidade. Tratam-se de ferramentas capazes de identificar a devida ordem de aplicação das normas tributárias do ordenamento jurídico diante de dicotomias ou situações aparentemente conflitantes.

¹⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. Op. cit. p. 74.

¹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. Op. cit. p. 75

Pelo critério da fonte, conexo ao princípio da territorialidade¹⁹, a tributação da renda é devida no Estado em que produzida, independentemente de o beneficiário ser residente no território nacional, de modo que a tributação ocorrerá “na fonte”, vez que o acréscimo patrimonial foi produzido (fonte produtora) ou tornou-se disponível naquele território nacional (fonte pagadora)²⁰. No Regulamento do Imposto de Renda (“RIR”) de 2018, a aplicação do critério da fonte é prevista no artigo 741 (anteriormente prevista no artigo 682 do RIR, de 1999), que trata da tributação na fonte dos rendimentos de residentes ou domiciliados no País quando a renda é produzida no Brasil.

Pelo critério da residência, conexo ao princípio da universalidade, a renda do beneficiário considerado residente ou domiciliado no País, para fins fiscais, é tributada pelo IR e devido ao Estado, independentemente de a renda ter sido produzida no exterior ou de o beneficiário não reconhecer, para fins civis, o País como de sua residência.

Há alguma uniformização internacional, depreendida a partir do Modelo de Convenção da OCDE, especificamente nos artigos 5 e 7, no sentido de que a residência fiscal pode ser estabelecida por meio da constatação de existência de estabelecimento empresarial permanente em um país, onde a empresa exerça no todo ou em parte suas atividades.²¹ Exemplificadamente, a expressão *estabelecimento permanente* compreende a fixação, naquele país, de um escritório ou uma sucursal para o desenvolvimentos de atividades empresariais.

Portanto, a partir do princípio da universalidade e do critério de tributação adotado pelo País, a União Federal pode alcançar a renda produzida no exterior; é o que se define por base global do imposto sobre a renda.

Assim observa o professor Alberto Xavier:

*“No pólo oposto ao princípio da territorialidade, situa-se o princípio da universalidade (ou do “world-wide-income”), segundo o qual toda a renda da pessoa jurídica deve ser tributada no país de domicílio, incluindo a renda externa, seja esta decorrente de atividade funcional ou jurídica, seja esta obtida através de filiais ou subsidiárias. (XAVIER, p.728,2010)”*²²

Atualmente, a tributação da sociedade domicilia ou residente no País, pelos lucros auferidos no exterior por suas sociedades coligadas ou controladas, é prevista na legislação

¹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Internacional Aplicado. 2003, p.77.

²⁰ SILVA, Eyvani Antonio da. Direito tributário internacional e globalização – dupla tributação – elementos de conexão. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (coord.). Dimensão jurídica do tributo – homenagem ao professor Dejalma de Campos. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 275.

²¹ COMITÉ. Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o patrimônio. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1995, p. 30.

²² XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil., 7. ed.,p.728. Rio de Janeiro. Forense, 2010.

ordinária pela Lei nº 12.973/2014, com justificativa no princípio da universalidade, carrega a sistemática da tributação automática da renda implementada pelo ordenamento jurídico, com maiores efeitos, pelo artigo 74 da MP nº 2.158-35/01.

2. REGIME ADOTADO PARA TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS AUFERIDOS NO EXTERIOR – EVOLUÇÃO HISTÓRICO-LEGISLATIVA

2.1 Tributação da renda da pessoa jurídica em bases universais

A adoção do princípio da universalidade pela CRFB/88 como instrumento de política fiscal foi uma resposta ao estímulo provocado pelos Estados Unidos²³, com a repreensão do “abuso” no diferimento da tributação dos lucros das sociedades daquele país, por meio da acumulação desses lucros em “sociedades-base” ou em sociedades constituídas em paraíso fiscal. Sociedades-base ou *Controlled Foreign Corporations*, são aquelas constituídas como pessoa interposta, para fins de intermediação em negócios, em país com baixa carga fiscal, tendo como sócios e beneficiários finais residentes de países com tributação considerada mediana.

Houve, então, a criação de um instrumento jurídico - as *Controlled Foreign Corporation rules* (“CFC rules”), capaz de inibir a elisão fiscal praticada por meio da constituição de sociedades-base. As *CFC rules*, extraídas do *U.S. Code (Controlled Foreign Corporation)*²⁴ buscam a transparência fiscal por meio da tributação automática na pessoa do sócio, diante da identificação, pelo Estado, da existência de uma sociedade-base no exterior, tributando automaticamente o lucro da sociedade controladora ou coligada auferido²⁵. Esse instrumento foi internalizado no ordenamento jurídico de diversos países, como medida antielisiva.

No Brasil, o conceito das *CFC rules* foi internalizado em 2001 e imposto às pessoas jurídicas por meio do artigo 74 da MP nº 2.158/01, cuja existência se sustenta com a implementação do §2º ao art. 43 do CTN. Ocorre que, o artigo 74 da MP nº 2.158/01 não estabelece o critério de identificação da sociedade-base para inibição da elisão fiscal, como

²³ O início dessa movimentação se deu em 1934, com a alteração legislativa que permitiu a tributação dos *foreign personal holding companies*. Com a reforma Kennedy, em 1962, surgiu a doutrina do *piercing the veil of the corporate entity*, por meio de disposições (designadas *Subpart F* do *Internal Revenue Code*) referentes às *foreign personal holding companies* e às *controlled foreign corporations*. O estímulo americano contra esse “abuso” fiscal se alastrou por outros países, como a Alemanha (*Aussensteuergesetz*, 1972), o Canadá (*Foreign Accrual Property Income*, 1972), o Japão (*Special Taxation Measures Law*, 1978), a França (novo art. 209 B do CGI, 1980), o Reino Unido (*Finance Act*, 1984), Portugal (Decreto-lei nº 37/95, de 14.02) e a Espanha (Lei nº 43/95). In: XAVIER, Alberto Pinheiro. Op. cit. p. 351-352.

²⁴ *United States Code. Title 26. Internal revenue Code. Subtitle A. Chapter 1. Sub Chapter N. Part III. Subpart F - Controlled Foreign Corporations.* (disponível em <http://uscode.house.gov/>)

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de renda e os lucros auferidos no exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira, coord. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. v. 7. p. 308.

pregam as *CFC rules*. Por oportunismo, o legislador determinou a tributação indiscriminada da sociedade brasileira quando auferido lucro por quaisquer sociedades controladas ou coligadas situadas no exterior, independentemente de uma avaliação subjetiva.

Denota-se no artigo 74 da MP nº 2.158/01, a ausência de critérios objetivos que caracterizam uma norma antielisiva, o que a distância das *CFC rules*. Isto pois, para submeter uma sociedade aos efeitos da norma antielisiva, com tributação direta da pessoa física ou jurídica investidora, sem que ocorra a distribuição dos lucros auferidos pela sociedade situada no exterior, é necessário sejam adotados critérios de avaliação, tais como a identificação de que aquela seria uma sociedade-base residente em país com tributação irregular ou favorecida.

Acerca da necessidade de conexão entre a norma antielisiva e sua justificativa, Luis Eduardo Schoueri, assevera que, da comparação entre o modelo antielísivo adotado em outros países e aquele que se extrai do artigo 74 da MP nº 2.158/01, constata-se que, *“ao pretender tributar o lucro das coligadas e controladas no exterior, deveria o dispositivo ter estabelecido critérios de discriminação, de tal forma que referida determinação incidisse apenas sobre as empresas constituídas com o exclusivo objetivo de escapar à tributação”*.²⁶

Ingênuo, portanto, denotar que o artigo 74 da MP nº 2.158/01 é resultado de uma falha tentativa de se reproduzir, no Brasil, as *CFC rules* quando melhor parece uma experiência assertiva do Estado para aumentar a arrecadação da tributação direta, sob a justificativa honrosa do combate à elisão fiscal.

2.2 Evolução legislativa: da Lei nº 9.249/95 à MP nº 2.158/01

Até a publicação da Lei nº 9.249/95, não havia incidência de IR sobre lucros auferidos em outro território outro que não do País, que adotava o princípio da territorialidade pura para a tributação da renda. Os lucros auferidos no exterior eram tributados sob regime de caixa, ou seja, quando efetivamente disponibilizados à sociedade brasileira. A vigência deste princípio pôde ser reconhecida nos artigos 157 e 268 do RIR/80; e, posteriormente, no artigo 337 do RIR/94.

Sob os efeitos da aplicação do art. 25 da Lei nº 9.249/95²⁷, os lucros das sociedades controladas (inciso II do §2º) e coligadas (inciso I do §3º) passaram a ser adicionados ao lucro

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 313.

²⁷ Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (...)

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

líquido da sociedade controladora ou coligada domiciliada no Brasil já no momento de sua apuração no exterior, na proporção da participação societária detida pela sociedade brasileira no capital da sociedade investida, independentemente da efetiva disponibilidade jurídica ou econômica da renda (regime de competência). No que toca a boa prática legislativa, restou omissa a necessidade da efetiva disponibilização da renda como um dos aspectos da constituição do fato gerador do IR.

A regulamentação do artigo 25 da Lei nº 9.249/95 se deu pela Instrução Normativa nº 38/1996 (“IN nº 38/96”), editada pela RFB. Diante do questionamento de o legislador ter violado o conceito de renda previsto no artigo 153, inciso III da CRFB/88 e de disponibilidade jurídica e econômica, prevista no caput do artigo 43 do CTN, a IN nº 38/96, o Fisco entendeu por bem em condicionar a tributação de lucros auferidos no exterior à sua efetiva distribuição à sociedade brasileira - para tanto, extrapolou seu poder regulamentar.

Isso porque a IN nº 38/96 delimitou o fato gerador do IR no tempo, em momento posterior àquele determinado pelo legislador, ao criar diversos conceitos de disponibilização de renda, aplicáveis cada qual a uma situação específica (i.e., creditamento, pagamento, entrega, remessa, extinção da sociedade ou das atividades, fusão, incorporação, cisão e alienação do ativo imobilizado)²⁸. Compreendendo que a delimitação do fato gerador do IR somente caberia à legislação ordinária, tanto o artigo 25 da Lei nº 9.249/95 quanto o a IN nº 38/96, afrontaram, de modo diferente, a CRFB/88 e o CTN. Como tentativa de legitimação às

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

(...)

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

²⁸ Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

§ 1º Consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se:

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

II - pago o lucro, quando ocorrer:

a) o crédito do valor em conta bancária em favor da matriz, controladora ou coligada, domiciliada no Brasil;

b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

disposições trazidas pela IN nº 38/96, foi editada a Lei nº 9.532 de dezembro de 1997, que sedimentou este cenário de tributação por alguns anos.

As mudanças mais significativas ocorrem no ano de 2001: por meio da Lei Complementar nº 104/01 (“LC nº 104/01”) o legislador incluiu o §2º ao artigo 43 do CTN, permitindo ao legislador ordinário estabelecer as condições e o tempo em que se daria a disponibilidade jurídica e econômica da renda dos lucros auferidos por sociedade controlada ou coligada no exterior (i.e., o gatilho, no tempo, da incidência tributária). Em 25 de janeiro de 2001, foi editada a MP nº 2.158/01, criada para “legitimamente” introduzir no ordenamento jurídico as regras do artigo 25 da Lei nº 9.249/95 (tributação automática, sob regime de competência). O artigo 74 da MP nº 2.158/01, sem mesmo revogar a Lei nº 9.532/97, retomou a regra de tributação automática prevista na lei anterior:

“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os **lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados**, na forma do regulamento.

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

O artigo 74 da MP nº 2.158/01, justificando-se como um instrumento antielisivo que internalizou no País as *CFC rules*, antecipou a tributação da renda para momento anterior à sua efetiva disponibilização à sociedade brasileira, confirmando, no ordenamento jurídico, uma tributação automática (i.e., disponibilização ficta da renda) e indiscriminada.

Em 2002, foi editada, pela Receita Federal, a Instrução Normativa nº 213/02 (“IN nº 2013/02”) para regulamentação do artigo supramencionado, delimitando também, hipóteses de disponibilização de renda, isto é, dos lucros auferidos no exterior por sociedade controlada e coligada para fins de tributação pelo IR²⁹, como anteriormente feito pela IN nº 38/96.

²⁹ “Disponibilização de lucros

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º **No caso de encerramento do processo de liquidação** da empresa no Brasil, os recursos correspondentes aos lucros auferidos no exterior, por intermédio de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento, devendo, nessa mesma data, serem computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 2º **No caso de encerramento de atividades da filial, sucursal, controlada ou coligada**, domiciliadas no exterior, os lucros auferidos por seu intermédio, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados, devendo ser computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL

Nos termos da referida Instrução, os lucros de controlada ou coligada no exterior devem ser adicionados ao lucro líquido da pessoa jurídica no Brasil, proporcionalmente, à sua participação no capital social (art. 1º, §4º) Para tanto, estabelece a regulamentação que a contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, será registrada, para efeitos de apuração do lucro da pessoa jurídica no Brasil (art. 7º) ³⁰.

Dessa forma, a tributação da renda de lucros auferidos por sociedade controlada e coligada no exterior foi assim sistematizada:

- (i) os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da controlada ou coligada para efeito da determinação do IRPJ e da CSLL da beneficiária no Brasil (tributação de controladas indiretas; art. 1º, §6º) (*princípio da consolidação vertical*);
- (ii) os lucros oferecidos devem ser considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem (art. 1º, §7º);
- (iii) os prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, apurados segundo as normas do seu país de domicílio, não podem ser compensados com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil, mas somente poderão ser compensados com lucros da mesma controlada ou coligada que os apurou;
- (iv) as demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio (art. 6º), ou brasileira se não dispuser de sistema contábil próprio (art. 5º), sendo que, no primeiro caso, as contas e subcontas, depois de trazidas e

no balanço levantado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário ou na data do encerramento das atividades da empresa no Brasil.

§ 3º Os lucros ainda não tributados no Brasil, auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliadas no exterior, cujo **patrimônio for absorvido por pessoa jurídica** sediada no Brasil, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento.

§ 4º **No caso de cisão, total ou parcial**, a responsabilidade da cindida e de cada sucessora será proporcional aos valores do patrimônio líquido remanescente e absorvidos.

§ 5º Ocorrendo a **absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada** por empresa sediada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil, apurados até a data do evento, serão considerados disponibilizados, devendo ser computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil, no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do respectivo evento.

§ 6º Na hipótese de **alienação do patrimônio** da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser considerados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da alienante no Brasil, no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorrer a alienação.

§ 7º Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização prevista nesta Instrução Normativa”. In: SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002 Disponível em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15088&visao=anotado> > Acesso em 14.02.2019.

³⁰ XAVIER, Alberto. Direito Internacional do Brasil. Reformulado e atualizado por Roberto Duque Estrada e Renata Emery. Rio de Janeiro, Forense. 2014. 2ª Ed. P.439.

convertidas para reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do IROJ e CSLL;

- (v) o imposto de renda pago no país de domicílio da filiais, sucursal, controlada ou coligadas, inclusive os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária e consolidados na controlada ou coligada, poderão ser compensados com o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil, proporcionalmente aos lucros que houverem sido computados na determinação desses tributos. (art. 14).

Após fortes questionamentos, pelos contribuintes, quanto à violação da materialidade do IR pelo art. 74 da MP nº 2.158/01, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) julgou a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (“ADI”) nº 2.588, que tratou de analisar aquele dispositivo. Em decorrência, em 2013, foi editada Medida Provisória nº 627 e, em 2014, a Lei nº 12.973, que tratam da tributação internacional a partir das premissas estabelecidas pelo STF acerca do artigo 74 da MP nº 2.158/01. Esses três eventos serão tratados ao final desta monografia, para que previamente sejam esclarecidos conceitos constitucionais e societários que o envolvem.

3. DA TRIBUTAÇÃO AUTOMÁTICA

3.1 O artigo 43, § 2º do Código Tributário Nacional

Com efeito, a inclusão dos dois novos parágrafos ao artigo 43 do CTN trouxe consequências na delimitação do fato gerador do IR. Primeiramente, porque o §1º dispôs que a incidência do IR independe da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem ou da percepção, concebendo o critério da universalidade na sua modalidade mais ampla quanto ao aspecto espacial.

Fato é que o §1º do artigo 43, do CTN, não inovou no sistema jurídico, vez que se restringe a internalizar, em nível de lei complementar, uma previsão constitucional. A esse respeito são as seguintes as considerações de Leandro Paulsen:

“O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza caracteriza-se pela extraterritorialidade, ou seja, por alcançar fatos geradores ocorridos não apenas no território nacional como fora dele. Trata-se de imposto da União e não há vedação constitucional alguma a que o legislador estabeleça tal tributação. Pelo contrário, há quem defenda que o critério da universalidade previsto no art. 153, §2º, I, da CF, a impõe. O §1º do art. 43 do CTN, decorrente da LC 101/01, consagra a extraterritorialidade. (PAULSEN, 2010, p.750)”³¹

³¹ PAUSEN, Leandro. Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. P 750. 12ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora ESMAFE, 2010.

De modo mais impactante à interpretação do conceito de renda para fins de incidência do IR, o §2º do art. 43 do CTN internalizou não uma previsão constitucional, mas o próprio artigo 74 da MP nº 2.158/01.

O referido §2º permitiu que ao legislador determinar o critério temporal do fato gerador do IR na hipótese de auferimento de lucro ou renda no exterior, ao impor à legislação ordinária dispor sobre o momento da disponibilização da renda para fins da incidência do imposto. É exatamente o que faz o artigo 74 da MP nº 2.158/01, nos seguintes termos:

“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.”(grifos nossos)

O alcance do §2º do art. 43 do CTN, todavia, gera controvérsia. A melhor doutrina entende que a inclusão deste parágrafo não tem condão de permitir à legislação ordinária estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade da renda, pois as normas tributárias não podem se tratar de norma em branco, de modo que o disposto no §2º deve resguardar consonância com o caput do art. 43 do CTN e com o sistema de tributação delineado pela CRFB/88.

Por outro lado, adotado o entendimento de que o alcance do §2º do art. 43 do CTN é o de embasar juridicamente a tributação automática da renda por meio da MP nº 2.158/01, que estabeleceu como momento do fato gerador do IR um lapso temporal no qual não há real disponibilização de renda, apenas distribuição ficta ou mera expectativa à renda, estaríamos diante das seguintes incoerências (i) haveria contradição entre o §2º e o caput do artigo 43, e (ii) restaria violado o conceito constitucional da renda, disposto no artigo 153, III da CRFB/88.

Paulo Ayres Barreto, em harmonia com a doutrina majoritária, preconiza:

“Isto posto, detenhamo-nos na interpretação do novel § 2º, acrescido ao artigo 43 do CTN, notadamente no que concerne à delegação ao legislador ordinário para fixação do momento e das condições em que se dará a disponibilidade da renda (e não receita ou rendimento) oriunda do exterior. O espaço para a atuação do legislador ordinário nesta matéria é sobremodo limitado, razão pela qual a pretensa delegação fica de todo esvaziada. Poderá optar única e exclusivamente o legislador ordinário por prever a incidência do imposto: a) no exato instante em que a renda estiver disponível; ou b) em algum momento lógica e cronologicamente posterior ao da efetiva disponibilização. Não há autorização legal para se cogitar da incidência do imposto sobre renda indisponível. Não há e nem poderia haver autorização desse jaez, em face da necessária observância dos limites constitucionais ao exercício do poder de tributar, notadamente

a existência de um conceito constitucionalmente pressuposto de renda e o magno princípio da capacidade contributiva. (AYRES BARRETO, 2002, p.340)”³²

Com efeito, o §2º do artigo 43 tratou de delegar à lei ordinária atribuição reservada à lei complementar – definir todos os aspectos do fato gerador dos tributos, inclusive o temporal -, atribuição que lhe compete e é indelegável, nos termos da CRFB/88. Não há autorização, portanto, para que medida provisória regre sobre o aspecto temporal do fato gerador do imposto de renda³³ e, muito menos, crie a possibilidade de tributação da renda sem sua efetiva disponibilização. Isso porque tanto o §2º do art. 43 do CTN quanto o art. 74 da MP nº 2.158/01 fazem referência à mesma disponibilidade prevista no caput do artigo 43 do CTN, qual trata a efetiva disponibilidade da renda como requisito de incidência do fato gerador do IR.

Há grande discussão acerca da sistemática de tributação instituída pela MP nº 2.158/01, que antecipou o momento da disponibilidade jurídica e econômica para fins de incidência do IR. Trata-se da ficção jurídica como meio de realização do fato gerador do IR que permite o aumento da arrecadação pelo Estado, em afronta ao disposto no artigo 153, inciso III da CRFB/88 e artigo 43, caput, do CTN.

Graças à inclusão do §2º ao artigo 43 do CTN, o legislador tentou legitimar a tributação de lucros não distribuídos. Sob a ótica mais ampla, o tratamento fiscal da MP nº 2.158/01 consistiu em aplicar às sociedades controladas e coligadas no exterior tratamento fiscal aplicável às filiais e sucursais estrangeiras, ignorando o fato de que a sociedade matriz brasileira tem atuação direta apenas sobre suas filiais, jamais sobre controladas ou coligadas, que possuem próprio quadro deliberativo e societário. Fato é que, por esta razão, a apuração de lucro pela sociedade controlada ou coligada no exterior não conduz necessariamente à disponibilidade jurídica ou econômica de rendimento investidora brasileira.

Assim, são as seguintes as afirmações em relação ao regime de tributação previsto na MP nº 2.158/01:

- (i) institui novo fato gerador do IR para fim exclusivo de tributação de sociedades residentes no Brasil no que diz respeito ao lucro auferido por meio de controladas e coligadas situadas no exterior, concebendo uma inconstitucional tributação de patrimônio e não de renda;
- (ii) viola o critério material da hipótese de incidência, dada a definição constitucional da renda disposta no artigo 153, inciso III da CRFB/88 - tendo em vista que os

³² BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda e os lucros auferidos no exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira, coord. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002. v. 6. p. 340.

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior – Inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01. RDDT nº 130, São Paulo: Dialética, julho de 2006, p. 139.

lucros sobre os quais não se pode dispor a sociedade brasileira, não correspondem a aquisição de acréscimo patrimonial- e ao conceito de disponibilidade de renda previsto no artigo 43 do CTN;

- (iii) delimita o aspecto temporal do fato gerador IR, sob a autorização do § 2º do artigo 43 incluído pela LC nº 104/01, o que viola o artigo 146, inciso III, alínea “a” da CRFB/88, que reserva à legislação complementar estabelecer os limites e aspectos do fato gerador, o que não pode ser delegado à medida provisória com status de lei ordinária;
- (iv) equipara as sociedades controladas e coligadas no exterior à sociedades filiais, para fins de tributação, desconsiderando conceitos de direito privado e, ainda, enseja desconsideração da personalidade jurídica, no que toca à impossibilidade de tributação do lucro líquido antes de sua distribuição ou separação, em afronta ao artigo 110 do CTN e a precedente do Supremo Tribunal Federal³⁴;
- (v) viola os princípios constitucionais da capacidade contributiva (art. 145, §1º), da livre iniciativa e da livre concorrência, dos quais se extraem os conceitos de autonomia privada e da livre organização societária (art. 170, caput e inciso IV,) e da não-discriminação entre contribuintes em situação equivalente (art. 150, inciso II), por instituir tratamento desigual aos sujeitos passivos que, na mesma condição de sócios de pessoas jurídicas situadas no Brasil, investem em sociedades situadas no exterior; e, por fim,
- (vi) promove a dupla tributação sobre o mesmo rendimento, o que, em determinados caso, colide com os tratados internacionais firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação, quais sobressaem às normas internas, nos termos do artigo 98 do CTN. Neste ponto, inclusive, se vêem contornados os tratados internacionais para transvestir a bi-tributação de tributação sobre distribuição presumida de rendimentos³⁵.
- (vii) não apresenta critérios para a identificação de sociedades-base, para fins justificar a tributação automática como instrumento de combate à elisão fiscal, como faz a *CFC rules*, tributando, indiscriminadamente, todos os lucros auferidos por sociedade controlada e coligada no exterior, sem indícios de que foram ou seriam disponibilizados à investidora brasileira, e sem quaisquer avaliações subjetivas sobre o grupo econômico.

Abaixo, essas afirmações serão melhor justificadas para alcançarmos o status de legalidade (ou ilegalidade) do novo regime de tributação em bases universais instituído pela

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Constitucional e Direito Tributário. Relator: Ministro Marco Aurélio. Plenário. Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC. DJU 03/08/1995. Brasília, DF. Disponível em: <www.stf.jus.br>

³⁵ Em sede administrativa, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) se manifesta, em grande parte, no sentido de que os lucros das controladas e coligadas no exterior não se enquadram no artigo VII dos acordos (lucros), mas no artigo X (dividendos), com base no entendimento de que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 teria instituído a distribuição presumida destes lucros. De acordo com os tratados, dividendos podem ser tributados tanto no país de fonte como no Brasil, assim, os lucros (na forma de dividendos presumidamente distribuídos) poderiam ser tributados no Brasil em 31 de dezembro de cada ano, conforme dispõe o artigo 74 da Medida Provisória 2.158/35-01. No sentido de que os lucros das coligadas e controladas no exterior não se enquadram no artigo VII dos acordos, mas no artigo X: Acórdãos 108-08.765/06, 101-97.020/08, 105-17.382/09, 1101-00.365/10, 1402-00391/11, 1402-001.713/14. Em sentido contrário, validando o artigo VII e afastando a tributação no Brasil: Acórdão 1103-001-122/15.

Lei nº 12.973/14, que se baseia fusão dos preceitos extraídos do julgamento da ADI nº 2.588 pelo STF e nos interesses do Estado espelhados no artigo 74 da MP nº 2.158/01.

3.2 Sociedades controladas e coligadas no direito societário

Da Lei 6.404 de 1976 (“Lei das SAs”) se extraem os conceitos acerca das sociedades controladas e coligadas no direito privado. Consoante o artigo 243, §§ 1º e 2º, são sociedades coligadas aquelas nas quais a sociedade investidora detenha ao menos 10% do capital volante (i.e., poder de voto) e influência significativa. Trata-se do investimento em que não convém à investidora o exercício do poder deliberativo.

De outro lado, são sociedades controladas aquelas na qual a sociedade investidora for titular, diretamente ou indiretamente (i.e., por meio de outras sociedades operacionais ou *holdings*), de direitos que lhe assegurem preponderância nas deliberações sociais da investida. Portanto, 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*”³⁶.

Confira-se o mencionado dispositivo legal:

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

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

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

§ 3º A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.”

Por *influência significativa*, para fins de conceituação da sociedade coligada, compreende-se o a detenção do *investimento relevante* previsto no artigo 247, parágrafo único, da Lei das S.As., qual compreende: (i) o investimento cujo valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia investida, ou (ii) tratando-se de investimento indireto, se no conjunto das sociedades coligadas e controladas, o valor contábil investido for igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia investida.

³⁶ BORBA, José Edwaldo Tavares, **Direito Societário**. Atlas. São Paulo, 2007, n198, p. 522.

Ademais, a influência significativa será presumidamente configurada pela detenção, direta ou indireta, da titularidade de, ao menos, 20% (vinte por cento) do capital volante da sociedade investida, por inteligência do §5º do artigo 243.

Todavia, diferentemente do que ocorre com sucursais e filiais, uma sociedade investidora não possui efetivo poder de gozar ou tornar disponível a si os dividendos das sociedades controladas e coligadas, uma vez que não está juridicamente autorizada para conduzir este ato, em virtude do poder protestativo dos demais investidores.

A delimitação dos conceitos de sociedade controlada e coligada, controle e abuso de poder pelo acionista que dele goza, são de grande relevância para a discussão sobre o regime de tributação em bases universais da renda instituído no País.

3.3 Da distinção entre distribuição e controle

Argumentar no sentido de que a disponibilidade dos lucros auferidos no exterior não exigiria necessariamente um ato jurídico de transferência do patrimônio da sociedade controlada ou coligada para o patrimônio da investidora consiste na afirmação de que o simples fato da apuração do lucro seria por si só suficiente para torna-lo “disponível” para as investidoras, uma vez que a transferência patrimonial dependeria exclusivamente de um ato de vontade dos sócios. E isto quer o sistema jurídico aplique ou não o método de equivalência patrimonial ou do patrimônio líquido aos lucros das controladas e coligadas.

Mesmo no que concerne as sociedades controladas, o acionista controlador, seja pessoa física ou jurídica não pode fazer-se distribuir dividendos por ato de liberalidade. Isso porque, consoante determinação do artigo 116 da Lei das SAs o controlador “deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa”. Caso não os cumpra, responderá pessoalmente pelos atos praticados com abuso de poder.

A referida lei ainda delimita as modalidades de “abuso de poder” que podem eventualmente ser praticadas por um acionista controlador:

“Art. 117 (...)

§ 1º São modalidades de exercício abusivo de poder:

- a) orientar a companhia para fim estranho ao objeto social ou lesivo ao interesse nacional, ou levá-la a favorecer outra sociedade, brasileira ou estrangeira, em prejuízo da participação dos acionistas minoritários nos lucros ou no acervo da companhia, ou da economia nacional;
- b) promover a liquidação de companhia próspera, ou a transformação, incorporação, fusão ou cisão da companhia, com o fim de obter, para si ou para outrem, vantagem indevida, em prejuízo dos demais acionistas, dos que trabalham na empresa ou dos investidores em valores mobiliários emitidos pela companhia;

- c) promover alteração estatutária, emissão de valores mobiliários ou adoção de políticas ou decisões que não tenham por fim o interesse da companhia e visem a causar prejuízo a acionistas minoritários, aos que trabalham na empresa ou aos investidores em valores mobiliários emitidos pela companhia;
- d) eleger administrador ou fiscal que sabe inapto, moral ou tecnicamente;
- e) induzir, ou tentar induzir, administrador ou fiscal a praticar ato ilegal, ou, descumprindo seus deveres definidos nesta Lei e no estatuto, promover, contra o interesse da companhia, sua ratificação pela assembléia-geral;
- f) contratar com a companhia, diretamente ou através de outrem, ou de sociedade na qual tenha interesse, em condições de favorecimento ou não equitativas;
- g) aprovar ou fazer aprovar contas irregulares de administradores, por favorecimento pessoal, ou deixar de apurar denúncia que saiba ou devesse saber procedente, ou que justifique fundada suspeita de irregularidade.
- h) subscrever ações, para os fins do disposto no art. 170, com a realização em bens estranhos ao objeto social da companhia.”

Considerando que, para a consecução das atividades de uma sociedade ou para a exploração de um setor, é possível a renúncia à distribuição de dividendos para formação de reservas, notando-se que, em nenhuma hipótese, a apuração de lucro em balanços é capaz de disponibilizá-los automaticamente para entrada no patrimônio dos sócios.

Argumentar no sentido de que aquele que exerce poder de controle é sempre livre para deliberar sobre disponibilização dos lucros auferidos por sociedade controlada ou coligada, por meio da distribuição de dividendos, é fictícia na realidade do direito privado, pois inviabiliza qualquer investimento e viola todos regimes de *compliance*, configurando-se a disponibilização arbitrária de lucros uma arbitrariedade expressamente vedada pela Lei das Sociedades Anônimas.

3.4 Da distinção entre disponibilidade e equivalência patrimonial

Na tentativa de justificar a equiparação dos lucros apurados aos lucros disponibilizados, o Estado recorreu aos argumentos de que o poder de controle, bem como o método de equivalência patrimonial (“MEP” ou *equity method*), já permitiam configurar a disponibilidade para os sócios dos lucros acumulados das sociedades controladas e coligadas do exterior. Nesse sentido, além da distinção entre *disponibilidade* e *controle*, nota-se necessária a distinção entre equivalência patrimonial e disponibilidade.

Enquanto o argumento de que o direito de voto do acionista controlador conduz à legitimação da disponibilidade ficta dos lucros da sociedade investida no exterior, à sua investidora (acionista) no País para uso pelo regime de tributação automática da renda, outro argumento utilizado para legitimar esse regime é o de que, por meio do MEP, aplicável às sociedades controladas e coligadas no exterior, vislumbra-se que, por equivalência, o patrimônio líquido daquela sociedade já seria parte integrante do lucro da sociedade

investidora residente ou domiciliada no País, configurando aquisição de disponibilidade jurídica e econômica à investidora, independentemente do ato de distribuição.

Foi partir deste argumento que a Receita Federal editou a IN nº 213/02³⁷, que, ao regulamentar o artigo 74 da MP nº 2.158/01, procedeu à distinção das sociedades sujeitas ao regime de tributação automática, posto que avaliadas pelo MEP, àquelas sujeitas à tributação sob regime de caixa, avaliadas pelo custo de aquisição.

O equívoco, entretanto, repousa no fato de o MEP servir como mero instrumento societário para a avaliação de um investimento, sem caráter definitivo, resumindo-se de um reflexo contábil das mutações patrimoniais da sociedade investida, no momento em que aplicado.

O MEP é extraído da contabilidade societária, para avaliação de investimentos em sociedades controladas ou coligadas, em função do valor do patrimônio líquidos das investidas, consoante o artigo 248, inciso I, da Lei das SAs. Presta-se, essa figura, ao cálculo do valor correspondente ao acréscimo ou decréscimo de investimentos em participações societárias consideradas relevantes, de acordo com o artigo 243, § 4º da Lei das SAs, pela aplicação do percentual da participação societária no capital social da investida sobre o valor de seu patrimônio líquido, obtendo-se a equivalência patrimonial do investimento.

Este elemento contábil, que funciona como um “espelho” do patrimônio líquido da investida, refletindo as mutações positivas e negativas na conta de investimentos do sócio investidor em sua investidora, não corresponde à um instrumento hábil a demonstrar a aquisição, pela investidora brasileira, de qualquer direito aos lucros gerados pelas pessoas jurídicas estrangeiras, uma vez que:

- (i) os resultados registrados na conta de investimentos pela sociedade coligada ou controladora no País (elemento de incidência do fato gerador, segundo o a IN nº 213/02) refletem tanto os lucros e prejuízos auferidos naquele momento pela

³⁷ É o que se nota pela leitura do artigo 7º, da IN nº 213/02, que elegeu o MEP para se aferir o valor tributável dos rendimentos auferidos no exterior pelas sociedades investidas, de modo que por meio do cálculo da equivalência patrimonial, os lucros de origem estrangeira seriam trazidos para as bases de cálculo do IR e da CSLL devidos pela investidora residente no País. Confira-se:

“Art. 7º. A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada avaliado pelo método de equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

§1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.”

- sociedade estrangeira, como as demais mutações patrimoniais não provenientes de lucros ou prejuízos, apuradas pelo MEP³⁸;
- (ii) ainda que o art. 7º da IN 213/02 tratasse apenas da tributação sobre a variação dos lucros e prejuízos das sociedades estrangeiras e não das mutações patrimoniais provenientes de quaisquer causas, tais lucros ainda estão sujeitos à legislação estrangeira e ao estatuto social da investida para fins de distribuição; e,
 - (iii) enquanto não distribuídos para sócios e acionistas na forma da lei e do estatuto a que estão submetidos, pertencem à sociedade investida.

Fato é que os métodos contábeis possuem efeitos fiscais na legislação tributária brasileira, mas em relação ao IR e CSLL, a própria legislação atribuiu, até o RIR/99, efeito neutro aos ganhos e perdas de equivalência patrimonial: caso se obtenha um resultado positivo (o que corresponderia ao lucro, para a IN nº 213/02), este deveria ser excluído da base de cálculo do IR e da CSLL, de outra parte, se negativa, deveria ser adicionada nas respectivas bases. É o que se depreende da legislação abaixo transcrita:

Decreto nº 3.000/99 (“RIR/99”)

Art. 428. Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).

Parágrafo único. Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, decorrentes da variação no percentual de participação, no capital da investida, terão o tratamento previsto no art. 394 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 6º)⁸⁵.

Decreto-lei nº 1.598/77

Art. 23. A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Parágrafo único. Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País.

Lei nº 7.689/88

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:
 - 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990) (...).

Nota-se que a verificação da neutralidade fiscal da equivalência patrimonial decorre da própria definição dos objetivos inerentes ao MEP, consoante se extrai do texto do Manual das

³⁸ Seriam exemplos da segregação da mutação patrimonial pelo MEP: (a) dividendos distribuídos, (b) realização de resultados abrangentes, (d) variação do percentual da participação societária (e.g., variação na participação relativa por conta da integralização de capital com subscrição), (e) ajustes de exercícios anteriores, (f) outras variações suscetíveis à esta conta, como reflexos do aumento da reserva de capital.

Sociedades por Ações da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (“FIIPECAFI”), *in verbis*:

“(…) Por esse critério, as empresas reconhecem a parte que lhes cabe nos resultados gerados por suas investidas no momento em que tais resultados são gerados naquelas empresas, e não somente no momento em que são distribuídos na forma de dividendos, como ocorre no método de custo. Portanto, o método da equivalência patrimonial acompanha o fato econômico, que é a *geração dos resultados* e não a formalidade da *distribuição de tal resultado*.”³⁹

Isso é dizer que, o MEP pode transparecer a valorização da participação societária dos sócios investidores, quando avaliada a variação positiva do patrimônio líquido da sociedade estrangeira investida, mas de nenhuma forma pode refletir um aumento patrimonial ou aquisição de disponibilidade jurídica para fins de tributação, pois não considera a ocorrência do ato da distribuição de lucros pelas sociedades controladas ou coligadas.

3.5 Da mera expectativa de direito à renda

Havendo, portanto, uma delimitação quanto à distribuição de dividendos, que pode não ser realizada no caso concreto, por força da legislação societária, regulamentadora ou por exigências da legislação estrangeira, compreende-se que o direito de um acionista de promover uma assembleia geral e votar pela distribuição de dividendos não pode ser confundido com a entrada, em seu patrimônio, dos dividendos em discussão.

Nesse sentido, o art. 74 da MP nº 2.158/01 não teria condão de afastar o requisito da disponibilidade jurídica dos lucros auferidos por sociedade coligada e controlada no exterior para fins de tributação da renda em bases universais, conforme exigido pelo artigo 43, caput, do CTN, vez que a ausência da disponibilidade, hipótese do acréscimo patrimonial, torna inexistente a presença do *contribuinte* do IR, na forma do que estabelece o artigo 45 daquele código tributário:

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

Significa isto que, argumentar no sentido de que a subsunção do artigo 74 da MP nº 2.158/01 ao artigo 43 do CTN, como se houvesse disponibilidade jurídica da renda em favor da pessoa jurídica controladora ou coligada residente no Brasil no momento da apuração de lucro em balanço pela sociedade controlada ou coligada, não merece guarida, trata de mera

³⁹ In: IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBECKE, Ernesto Rubens. Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC), Ed. Atlas, 3ª edição, 2018, p. 566.

expectativa de direito à renda, não havendo acréscimo patrimonial que justifique o fato gerador do IR.

Nesse sentido, as considerações do professor Alberto Xavier:

“O § 2º do art. 43 limita-se, na verdade, a permitir a lei ordinária que esrabeleça as *condições* e o *momento* em que se dará a disponibilidade. (...) Todavia, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 extrapolou o permissivo da lei complementar, eis que considerou disponibilizados por ficção legal lucros que, na verdade, disponibilizados não são. (XAVIER, 2010, p. 402)”⁴⁰

Assim, diante do exposto até o momento, pode-se concluir que a regra instituída pelo artigo 74 da MP nº 2.158/01 acaba veiculando a criação de um novo fato gerador do imposto de renda, estranho ao que restou delimitado pela CRFB/88 e pelo CTN, elegendo a figura de um contribuinte não titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43 do CTN. Como consequência, esse regime tributário implica em dilapidar o próprio patrimônio das empresas investidoras do País, posto que não há, necessariamente, efetivo acréscimo patrimonial que caracteriza uma nova riqueza (i.e., distribuição de dividendos pelas sociedades controladas e coligadas no exterior), tratando-se tão apenas de um fato gerador de IR engatilhado pela expectativa de direito à renda.

4. DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO INSTITUÍDO PELA LEI Nº 12.973/14

4.1 Do Julgamento da ADI 2.588 em 2013

Foram levados ao judiciário questionamentos dos contribuintes alegando a violação da materialidade do IR, consubstanciada no artigo 153, inciso III, da CRFB/88, diante da previsão de tributação sem a efetiva disponibilidade jurídica ou econômica da renda, na forma instituída pelo art. 74 da MP nº 2.158/01. O julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) nº 2.588, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (“CNI”), pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) tratou de analisar a constitucionalidade daquele dispositivo e sedimentar sua aplicação pelo Poder Judiciário.

O voto relator da Ministra Ellen Grace, no sentido de entender inconstitucional o artigo 74 da MP nº 2.158/01, se consignou no fato de as sociedades brasileiras carecerem de deliberação por assembleia das sociedades localizadas no exterior, para dispor do lucro que aquelas auferiram. Do contrário, tratar-se ia de uma expectativa de direito à renda, o que não

⁴⁰ XAVIER, Alberto. Direito Internacional do Brasil. Reformulado e atualizado por Roberto Duque Estrada e Renata Emery. Rio de Janeiro, Forense. 2010. P.402.

é objeto de tributação pelo IR segundo o artigo 153, inciso III, da CRFB/88 e o artigo 43, caput, do CTN.

A eminente relatora entendeu que haveria violação ao artigo 43 do CTN, no que diz respeito à exigência de aquisição de disponibilidade jurídica da renda, mas apenas nos casos de empresas coligadas no exterior, definidas no §1º do artigo 243 da Lei das S.As., nas quais a participação societária da empresa brasileira não lhe confere poder de controle, mas apenas uma influência significativa decorrente de um investimento relevante. Para a relatora, a tributação automática do lucro auferido por sociedades controladas seria constitucionalmente válida, na medida em que, em seu entendimento, o poder de controle outorgado à empresa brasileira a permitiria comandar a política de pagamento e distribuição de lucros e dividendos, o que configuraria disponibilidade jurídica do lucro, inexistindo afronta ao artigo 43 do CTN.

Dando seguimento ao julgamento, os demais ministros proferiram seus votos, concluindo o Plenário, em apertada síntese⁴¹:

- (i) por maioria absoluta de votos, ser *inconstitucional* a tributação, ao abrigo do parágrafo único do art. 74, dos lucros de controladas e coligadas, auferidos antes de 31 de dezembro de 2001, por ofensa ao princípio da irretroatividade;
- (ii) por maioria absoluta de votos, ser *inconstitucional* a tributação dos lucros de coligadas, domiciliadas em país **não** qualificado como de tributação favorecida, os chamados paraísos fiscais;
- (iii) por maioria absoluta de votos, ser *constitucional* a tributação dos lucros das controladas, domiciliadas em *país de tributação favorecida*, os chamados paraísos fiscais; e
- (iv) não houve declaração com efeito erga omnes com relação à tributação das controladas não domiciliadas em país de tributação favorecida e, das coligadas domiciliadas em país de tributação favorecida, tendo em vista ter ocorrido empate na votação dessas matérias.

A respeito das conclusões, quatro linhas de pensamento orientaram o julgamento pelos Ministros:⁴²

- (i) “a primeira linha de pensamento, à qual se afiliaram os Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Marco Aurélio Mello e Ricardo Lewandowski, considerava totalmente inconstitucional a tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior prevista no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001,

⁴¹ XAVIER, Alberto. Direito Internacional do Brasil. Reformulado e atualizado por Roberto Duque Estrada e Renata Emery. Rio de Janeiro, Forense. 2015. 2ª Edição. P.441.

⁴² XAVIER, Alberto. Direito Internacional do Brasil. Reformulado e atualizado por Roberto Duque Estrada e Renata Emery. Rio de Janeiro, Forense. 2015. 2ª Edição. P.442.

por considerar que a lei teria instituído uma hipótese de disponibilidade ficta, não relevadora de real acréscimo patrimonial do sócio no Brasil;

- (ii) a segunda linha de pensamento, à qual se afiliaram os Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Ayres Britto e Cesar Peluso, considerava totalmente constitucional a tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior previsto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, por entender que o controle ou coligação conferem, nos termos da lei societária, acréscimo patrimonial imediato e disponível no patrimônio do sócio brasileiro, tendo o art. 74 se limitado a alterar o momento da tributação pela adoção do regime de competência, em lugar do regime de caixa;
- (iii) a terceira linha de pensamento foi sustentada pela Ministra Ellen Gracie, que apenas considerava constitucional a tributação em relação às controladas no exterior, cujos lucros estariam disponíveis para o sócio no Brasil em razão do seu poder de controle, mas já considerando inconstitucional essa tributação quanto às coligadas pela ausência de poder do sócio para de forma isolada determinar a disponibilização dos lucros;
- (iv) a quarta linha de pensamento foi sustentada pelo Ministro Joaquim Barbosa, que considerava não haver disponibilização dos lucros das controladas ou coligadas estrangeiras para o sócio no Brasil, rejeitando tanto o método de equivalência patrimonial, quanto o poder de controle, como suportes fáticos legítimos para amparar a incidência do imposto, contudo, admitindo-a como constitucional nos casos de controladas e coligadas domiciliadas em paraísos fiscais, por entender que nesses casos se justifica a tributação diante da necessidade de combate à evasão fiscal e ao abuso, incompatíveis com a ordem constitucional.”

Nota-se que o Ministro Joaquim Barbosa firmou entendimento no sentido de que o regime de tributação instituído pelo artigo 74 da MP nº 2.158/01 não é consentâneo com o fato jurídico tributário do IR, uma vez que consagra ficção de disponibilidade de renda, e, ainda, se utiliza do artifício ilegal eleito pelo Fisco, de se considerar como revelador de aquisição de disponibilidade sobre a renda o resultado positivo do MEP, absolutamente neutro para fins fiscais, conforme determina a legislação de regência.

Evidentemente influenciado pela tendência das regras CFC previstas na legislação de outros países, que elegem a localização do domicílio da sociedade investida como critério de discriminação para identificá-la como uma sociedade-base, o Ministro Joaquim Barbosa buscou apartar os investimentos sérios realizados em subsidiárias efetivamente operacionais, daqueles meramente especulativos, baseados em estruturas sem substância econômica, constituídas apenas para deslocar a tributação para países com carga tributária reduzida. Diferentemente da ministra relatora, o Ministro Joaquim Barbosa não considerou, em seu voto, o fato de as investidas serem coligadas ou controladas, importando apenas sua localização para fins de combate à evasão fiscal.

Destarte, em 10 de abril de 2013, o Plenário do STF atribuiu efeito prático ao resultado do julgamento, proferindo a seguinte decisão:

“Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas "coligadas" localizadas em países sem tributação favorecida (não "paraísos fiscais"), e que o referido dispositivo se aplica às empresas "controladas" localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa, que lavrará o acórdão. Não participaram da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que votaram em assentadas anteriores.”

Diante disso, a Receita Federal, em 08 de agosto de 2013, emitiu Solução de Consulta, tratando de examinar a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.158/01 após o julgamento da ADI nº 2.588, pelo STF. Mario Graziani Prada⁴³ resume o cenário normativo consolidado até a referida data:

“(…) a Confederação Nacional da Indústria (CNI) ajuizou perante o STF a ADI nº 2.588, com o objetivo de que fosse reconhecida a inconstitucionalidade do art. 74 da MP n. 2.158/2001. O julgamento foi concluído em 10 de abril de 2013, tendo o STF decidido, com eficácia *erga omnes*: (i) pela inconstitucionalidade da tributação dos lucros das coligadas não domiciliadas em jurisdição de tributação favorecida (JTF); e (ii) pela constitucionalidade da tributação dos lucros das controladas domiciliadas em JTF.

Os resultados e os efeitos da ADI n. 2.588 foram sistematizados na Solução de Consulta Interna n. 18/2013:

Controladas:

Localizadas em JTF: constitucional (com efeito *erga omnes* e efeito vinculante).

Não localizadas em JTF: constitucional (sem efeito *erga omnes* e efeito vinculante).

Coligadas:

Localizadas em JTF: constitucional (sem efeito *erga omnes* e efeito vinculante).

Não localizadas em JTF: inconstitucional (com efeito *erga omnes* e efeito vinculante). (PRADA, 2019, 165/166)” (grifos originais)

Referida Solução de Consulta cuidou de examinar a compatibilidade do artigo 74 da MP nº 2.158/01 com os tratados internacionais, firmados pelo Brasil, para evitar a dupla tributação. Naquela oportunidade, a Receita Federal concluiu que a aplicação do disposto no artigo em discussão não viola os tratados internacionais, pelas seguintes razões: (i) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a dupla-tributação de lucros; (ii) o Brasil não está

⁴³ PRADA, Mario Graziani. Regime tributário aplicável para investimento em sociedades controladas em conjunto no exterior. P. 165/166. Artigo em Sinopse Tributária 2018-2019. Mattos Filho. 12ª ed. Edgard Blucher

tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e (iii) a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado⁴⁴.

Posteriormente, diante da necessidade de incorporar as premissas estabelecidas pelo STF ao ordenamento jurídico, foi editada a MP nº 627, de 2013, que previu regimes jurídicos distintos para sociedades coligadas e controladas, supostamente em alinhamento com o que decidiu o STF no julgamento da ADI nº 2.588. Em resumo, no que diz respeito às sociedades estrangeiras controladas por sociedades brasileiras, manteve-se a tributação automática, anualmente, conforme apuração dos lucros em balanço, nos exatos termos anteriormente previstos pela MP nº 2.158/01 (artigo 73 da MP nº 627/13). Em relação aos lucros auferidos pelas sociedades coligadas, a tributação estaria condicionada à efetiva distribuição dos lucros para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, desde que a empresa estrangeira preenchesse as exigências previstas no *caput* e nos incisos do artigo 77⁴⁵ da MP nº 2.158/01.

⁴⁴Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 08 de agosto de 2013. Acessado em 28.02.2019. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50774>.

⁴⁵ “Art. 77. Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, desde que se verifiquem as seguintes condições, cumulativamente, relativas à investida: (Vigência)

I - não esteja sujeita a regime de subtributação, previsto no inciso III do caput do art. 80;

II - não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 1996;

III - não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso II; e

IV - tenha renda ativa própria igual ou superior a oitenta por cento da sua renda total, nos termos definidos no art. 80. (...)”

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

I - na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior;

II - na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada, possuir lucros ou reservas de lucros; ou

III - na hipótese de adiantamento de recursos efetuado pela coligada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

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

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

II - pago o lucro, quando ocorrer:

a) o crédito do valor em conta bancária, em favor da coligada no Brasil;

b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; ou

d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Os resultados auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior que não atenda aos requisitos estabelecidos no caput serão tributados na forma do art. 78.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses em que a pessoa jurídica coligada domiciliada no Brasil for equiparada à controladora nos termos do art. 79.”

Em contrapartida à manutenção da regra de tributação automática, a MP nº 627/13 previu, em seu artigo 86⁴⁶, a possibilidade de opção pelo diferimento da tributação em 5 (cinco) anos, nos casos em que os lucros são automaticamente tributados em 31 de dezembro de cada ano, sob a tentativa de contornar o impacto financeiro sobre atividade econômica das sociedades domiciliadas no País.

A MP nº 627/13 foi convertida na Lei nº 12.943, de 13 de maio de 2014, que revogou o art. 74 da MP nº 2.158/01 e estabeleceu, em seus artigos 76 e seguintes, novo regime jurídico de tributação da renda em bases universais, adaptando os interesses do Estado na tributação automática e o resultado do julgamento da ADI nº 2.588, pelo STF.

4.2 Do regime novo regime de tributação instituído pela Lei nº 12.973 de 2014 e RIR/18

4.2.1 Aspectos da incidência e o objeto de tributação (conceito de *ajuste do valor do investimento* e distinção da equivalência patrimonial)

(a) hipótese de incidência

Da hipótese de incidência do IR em bases universais, estabelecida pela Lei nº 12.973/14, é possível extrair o *aspecto objetivo* e *aspecto subjetivo* da tributação. O aspecto objetivo é o objeto de tributação, constituído pelos lucros da sociedade controlada ou coligada situada no exterior, sobre os quais incide a ação do *sujeito ativo* –sob análise da relação constituída no direito civil –, que promoverá a sua distribuição (i.e., pessoa jurídica domiciliada no exterior, titular do lucro, que detém a capacidade de distribuir os lucros). O *sujeito passivo* dessa relação seria a sociedade controladora ou coligada brasileira, *beneficiária* da disponibilização.

⁴⁶ “Art. 86. À opção da pessoa jurídica, o imposto sobre a renda e a CSLL devidos decorrentes do resultado considerado na apuração da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, nos termos dos arts. 73 a 76 e 78, **poderão ser pagos na proporção dos resultados distribuídos nos anos subsequentes ao encerramento do período de apuração a que corresponder**, observado o seguinte:

I - **no primeiro ano subsequente ao período de apuração, serão considerados distribuídos, no mínimo, vinte e cinco por cento do resultado apurado;** e

II - **no quinto ano subsequente ao período de apuração, será considerado distribuído o saldo remanescente dos resultados, ainda não oferecidos à tributação.**

§ 1º No caso de infração ao art. 87, será aplicada multa isolada de setenta e cinco por cento sobre o valor do tributo declarado.

§ 2º A opção, na forma prevista neste artigo, aplica-se, exclusivamente, ao valor informado pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil em declaração que represente confissão de dívida e constituição do crédito tributário, relativa ao período de apuração dos resultados no exterior, na forma estabelecida pela RFB.

§ 3º A opção pelo pagamento na forma deste artigo está condicionada à desistência de processos administrativos e judiciais sobre a matéria e configura ato inequívoco que importa em reconhecimento de débito pelo devedor e renúncia ao direito sobre o qual se fundamente eventual impugnação administrativa ou ação judicial, nos termos do inciso IV do parágrafo único do art. 174 do Código Tributário Nacional. (...)”

A ação que leva à incidência é a ação, que tem por efeito a disponibilização dos lucros ao *sujeito passivo*, como, por exemplo, a *apuração do lucro no balanço* (no caso da tributação da controlada ou coligada pelo regime de competência) ou o pagamento e creditamento (no caso da tributação da coligada pelo regime de caixa).

O *beneficiário* da disponibilização será, portanto, o contribuinte, e sujeito passivo, da relação jurídico-tributária brasileira.

(b) objeto da tributação

Os valores relativos ao resultado positivo da aplicação do método de equivalência patrimonial deixaram de ser objeto de tributação na Lei nº 12.973/14, como era de se esperar, superando as determinações da MP nº 2.158/01 e da IN SRF nº 213/02 de se tributar qualquer alteração positiva no patrimônio líquido das sociedades coligadas e controladas no exterior, indiferentemente de sua natureza. Todavia, a nova legislação continuou a tributar os lucros auferidos por cada uma dessas controladas ou coligadas, mas dessa vez de forma individualizada, indiferentemente da cadeia de verticalização dessas sociedades.

O artigo 77, *caput*, da Lei nº 12.973/2014, determina, *in verbis*:

“Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.

§1º A parcela do ajuste de que trata o caput compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior.” (grifos nossos)

Da expressão “*ajuste do valor do investimento*” percebe-se, em primeiro lugar, que a nova Lei não trata do MEP, meio de mensuração das alterações do patrimônio líquido, como anteriormente feito pelo legislador, mas continua a tributar diretamente os lucros auferidos por outras sociedades situadas no exterior. A esse respeito, muitos tributaristas entendem que a redação do artigo 77, *caput*, da Lei nº 12.973/14 é um eufemismo e até mesmo ofensa ao princípio da moralidade administrativa.⁴⁷

De toda forma, o estudo da expressão “*a parcela do ajuste do valor do investimento*” nos leva à compreensão de que o legislador buscou tributar o lucro demonstrado em um

⁴⁷ Posicionamento público de Sérgio André Rocha.

suposto “ajuste de lucros”, figura desconhecida na contabilidade internacional, mas baseada na apuração do valor de participação societária pelo MEP.

Assim conclui a análise de Alberto Xavier:

“Trata-se de figura de natureza meramente fiscal, mas com reflexos na contabilidade da pessoa jurídica, já que, por um lado, elimina os efeitos da consolidação e, por outro, conduz ao reconhecimento, ao nível da pessoa jurídica no Brasil, da ‘*variação do valor do investimento equivalente ao lucro ou prejuízo*’ da controlada, direta ou indireta, no exterior por um novo mecanismo próprio diverso da equivalência patrimonial (XAVIER, 2015, p. 450)”⁴⁸.

Resta a indagação se o objeto da tributação estabelecido pela nova lei, consistente no “*ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior*” introduz uma nova realidade fiscal ao sistema jurídico-tributário nacional por tratar de um “resultado brasileiro”, apurado por meio do MEP ou outro instrumento similar.⁴⁹

A conclusão dessa alteração levou os doutrinadores e praticantes de direito, como o notório professor Alberto Xavier, a acreditar que estariam diante de uma manobra, executada pelo legislador, cujo objetivo seria legitimar a tributação do lucro estrangeiro a partir dos reflexos contábeis na sociedade controladora ou coligada brasileira, como havia-se tentado anteriormente, mas, desta vez, escrita de modo a impedir a aplicação dos tratados internacionais firmados para evitar a dupla tributação.

Como se verá adiante, os tratados internacionais ratificados pelo Brasil, regra geral, impedem a tributação dos lucros de uma sociedade por mais de um país, permitindo apenas que o seja de modo complementar, garantido o direito à dedução do imposto pago em um país, afastando, assim, a bitributação dos lucros.

A Lei nº 12.973/14, no artigo 85, permitiu deduções quando do registro dos lucros auferidos pelas sociedades controladas e coligadas no exterior, por parte da sociedade brasileira, diante da necessidade de se evitar, ao menos em tese, a dupla tributação. No próximo capítulo desta monografia, entenderemos se essa realidade se concretizou com a nova lei, ao tratarmos dos acordos internacionais firmados pelo Brasil.

Para tanto, cumpre destacar que são previstas no artigo 85 as seguintes deduções: (i) dedução de lucros de participações no Brasil, (ii) dedução de valores sujeitos a regras de preços de transferência e subcapitalização, (iii) deduções de IR e CSLL: (a) dedução do IR

⁴⁸ XAVIER, Alberto. Direito Internacional do Brasil. Reformulado e atualizado por Roberto Duque Estrada e Renata Emery. Rio de Janeiro, Forense. 2015. 2ª Edição. P.450.

⁴⁹ ROCHA, Sergio André. TORRES, Heleno (coord.). Direito Tributário Internacional. Homenagem ao Professor Humberto Xavier – São Paulo: Quartier Latin. 2016. P. 688.

pago no exterior, (b) dedução do IR incidente sobre os rendimentos recebidos, (c) dedução do IR retido sobre dividendos distribuídos pelas coligadas tributadas pelo regime de caixa, (d) dedução do crédito presumido de imposto de renda.⁵⁰

4.2.2 Tributação das Sociedades Controladas

(a) tributação automática e momento da disponibilidade

A partir da leitura do artigo 77 da Lei nº 17.973/14, fica estabelecido que (i) a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada fora do País, que seja equivalente aos lucros ou prejuízos por elas auferidos (ii) antes da apuração do imposto de renda por aquela sociedade e (iii) excluída a variação cambial correspondente aquele momento da apuração, deverão ser computados na apuração do Lucro Real para fins de tributação do IR e da CSLL.

A Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 4 de dezembro de 2014, reproduz, em seu art. 9º, a redação do citado art. 77, e esclarece, em seu artigo 2º, que a pessoa jurídica controladora, domiciliada no Brasil, deve registrar em subcontas vinculadas à conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta⁵¹

⁵⁰ XAVIER, Alberto. Direito Internacional do Brasil. Reformulado e atualizado por Roberto Duque Estrada e Renata Emery. Rio de Janeiro, Forense. 2015. 2ª Edição. P.465.

⁵¹ “Art. 2º A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 15, **deverá registrar em subcontas vinculadas à conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.**

§ 1º O valor a ser registrado em subcontas de que trata o caput deve ser a parcela do ajuste do valor do investimento equivalente aos lucros por ela auferidos antes da tributação no exterior sobre o lucro.

§ 2º Dos resultados das controladas diretas ou indiretas não deverão constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto. (...)

Art. 9º A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, **excetuando a variação cambial**, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 2º.

In: Solução de Consulta RFB nº 034 de 2015. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=59074&visao=anotado>. Acesso em 19.03.2019.

Considerando que, nos termos da legislação societária (i.e., Lei das SAs), controle representa a titularidade de direitos de preponderância nas deliberações em uma sociedade em que se detenha participação societária e poder de eleger a maioria dos administradores daquela sociedade, a tributação automática sobre a sociedade controlada (ou às equiparadas) se dá sob uma espécie de regime de competência, por meio de qual os lucros da sociedade situada no exterior são diretamente adicionados na apuração do lucro na sociedade controladora no Brasil, sem a ocorrência de distribuição, na proporção das participação da controladora sob o capital social da controlada.

O momento da disponibilização ficta dos lucros auferidos pelas sociedades controladas no exterior, isto é, o momento em que devem ser computados na apuração do lucro das sociedades controladoras brasileiras, foi disciplinado pelo artigo 8º da IN nº 1.520/14, *in verbis*:

“Art. 8º Os resultados positivos auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas, direta ou indireta, ou coligadas **serão computados** para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL **no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil**”. (grifos nossos)⁵²

A disponibilização (ficta) para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, como fato gerador do IR no Brasil, é apresentada na previsão dos §§ 3º a 6º do mencionado artigo, que contemplam hipóteses de “equiparação” daquilo que se entende por disponibilização de lucros: são as hipóteses de liquidação, encerramento das atividades, absorção do patrimônio ou alienação do patrimônio ou participação societária pela sociedade controlada sediada no exterior.

Em síntese, pode-se dizer que atos jurídicos como a distribuição dos lucros ou dividendos tornaram-se irrelevantes para a tributação daquilo que deveriam ser eventuais lucros auferidos por sociedade sediada no Brasil, fazendo-se, assim, com que o fato gerador do imposto sobre a renda - em bases universais - incida sobre mera expectativa de direito à renda, tendo-se como momento do fato gerador uma ficção jurídica criada pelo legislador brasileiro, sob a justificativa de combate à evasão fiscal.

Tamanho autoritarismo do legislador foi unicamente permitido em estados democráticos para atuação sobre sociedades-base (i.e., aquelas sediadas em países de baixa tributação para diferimento do IR), mas não há como admitir que todas as sociedades brasileiras que possuem

⁵² Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=59074&visao=anotado>. Acesso em 19.03.2019.

controle de sociedade controlada no exterior têm como objetivo a prática da evasão fiscal ao invés da contribuição ao crescimento econômico do País.

(b) individualização das controladas indiretas

Para fins de tributação das controladas indiretas situadas no exterior, antes da Lei nº 12.973/14, estava instituída pela MP nº 2.158/01 verdadeiro regime de verticalização da tributação das sociedades indiretas, atingido pela consolidação dos lucros no nível da controlada direta estrangeiras, e não da sociedade brasileira. O efeito é que a sociedade controlada brasileira reconhecia na apuração do lucro real e na composição da base de cálculo da CSLL apenas os lucros registrados na sociedade diretamente controlada.

Ocorre que, atento ao fato de que sob o regime de verticalização o lucro da sociedade brasileira poderia, eventualmente, ser atingido por prejuízos auferidos por sociedades indiretas, como um efeito “cascata”, na Lei nº 12.973/14 o legislador tratou de inovar e solucionar este potencial problema arrecadatório, instituindo *o princípio da horizontalização*, com a tributação individualizada das controladas indiretas.

Esse princípio é consagrado nos artigos 76 e 77 da referida lei e estabelece uma relação direta entre a controlada brasileira e as controladas indiretas situadas no exterior, cuja participação é detida por sua controlada direta e, eventualmente, por uma cadeia de outras sociedades controladas indiretamente. Isso significa que os lucros de uma sociedade podem ser considerados distribuídos pelo Fisco brasileiro sem que se respeite uma cadeia hierárquica de sociedades instituídas pelo direito privado, de modo que tais lucros não respeitassem qualquer “cadeia de distribuição”.

É o que se extrai do artigo 79 da Lei nº 12.973/14, *in verbis*:

“Art. 79. **Quando não houver consolidação**, nos termos do art. 78, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela auferidos deverá ser considerada de forma individualizada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas:

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

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

A consolidação mencionada, que diz respeito ao disposto no artigo 78, trata de regime transitório opcional, por meio do qual, até o ano-calendário de 2022, poderia haver a consolidação dos resultados de controladas diretas e indiretas situados no exterior na

controladora no Brasil, para permitir a compensação dos prejuízos no exterior com os lucros auferidos por outras controladas diretas ou indiretas domiciliadas no exterior.

O artigo 78 da nova Lei, todavia, excepciona a consolidação do resultado auferido por sociedade controlada direta ou indireta (i) situada em país com o qual o Brasil não possua acordo de troca de informações, (ii) situada em país considerado paraíso fiscal, (iii) controlada, direta ou indiretamente, por entidade enquadrada no item “ii” antecedente, e (iv) que tenha renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total.

Os critérios acima transcritos serviram para permitir (ou não) que as sociedades controladoras ou coligadas domiciliadas no Brasil optassem pelo regime temporário de consolidação, aproveitando, assim, regime de diferimento do pagamento do imposto exigido pelo legislador.

4.2.3 Tributação das Sociedades Coligadas (regime de caixa e competência e equiparação à controladas)

A Lei nº 12.973/14 estabelece duas modalidades de tributação dos lucros auferidos pelas sociedades coligadas domiciliadas no exterior e *disponibilizados* por elas à sociedade coligada brasileira: (i) o regime de caixa, sob o qual o gatilho da incidência do IR se dá pela efetiva disponibilização do lucro e (ii) o regime de competência, que enseja a tributação automática dos lucros não distribuídos, mas disponibilizados fictamente nos termos da legislação nacional.

A nova lei, que absorveu determinações estabelecidas pelo STF no julgamento da ADI nº 2.588, aplicando para as coligadas não localizadas em país com jurisdição de tributação favorecida o regime de caixa. Mais especificamente, fazem jus ao regime de caixa a tributação sobre os lucros auferidos pelas coligadas situadas no exterior que, cumulativamente, preencham os seguintes requisitos: (i) não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os artigos 24 e 24-A da Lei nº 9.430/96; (ii) não esteja sob o regime de subtributação, definido como aquele que tributa os lucros da pessoa jurídica domiciliada no exterior a alíquota nominal inferior a 20% (vinte por cento) (art. 84, inciso III, Lei nº 12.973/14), e (iii) não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida ao regime de subtributação.

Nota-se, que a definição do momento de disponibilização dos lucros às sociedades coligadas brasileiras, sob regime de caixa, são reproduzidos da Lei nº 9.532/1997 à 12.973/14, conforme estabelece seu artigo 81, §1º, incisos I à III: § 1o Para efeitos do disposto neste

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

A definição de pagamento e creditamento, conforme descritos no inciso que o I do §1º do artigo 81 é dada no §2º, *in verbis*:

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

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

II - pago o lucro, quando ocorrer:

a) o crédito do valor em conta bancária, em favor da coligada no Brasil;

b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; ou

d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da coligada, domiciliada no exterior.”

Caso não sejam atendidos cumulativamente os critérios do artigo 81, a tributação da coligada, ainda que não esteja localizada em país com jurisdição de tributação favorecida, será por meio da tributação automática, isto é, pelo regime de competência, em contradição com o que restou julgado constitucional pelo STF na ADI nº 2.588, que julgou pela legitimidade da tributação automática⁵³

Isso é dizer que, identificadas as principais alterações introduzidas pela Lei nº 12.973/2014, da sua análise parece extrair a conclusão de que não a nova lei não promoveu a correta adequação à orientação do STF ou se importou em cuidar da constitucionalidade dos termos que sedimenta.

⁵³ “**Controladas:**

Localizadas em JTF: constitucional (com efeito *erga omnes* e efeito vinculante).

Não localizadas em JTF: constitucional (sem efeito *erga omnes* e efeito vinculante).

Coligadas:

Localizadas em JTF: constitucional (sem efeito *erga omnes* e efeito vinculante).

Não localizadas em JTF: inconstitucional (com efeito *erga omnes* e efeito vinculante). ”

5. TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

5.1 A integração entre os tratados internacionais e o ordenamento jurídico brasileiro

Uma vez analisada a legislação brasileira que trata sobre a tributação da renda em bases universais, cumpre analisar a compatibilidade da norma vigente com os Tratados contra a Dupla Tributação (“TDTs”) firmados pelo Brasil.

Para tanto, urge necessária tratar da incorporação dos tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro e do nível hierárquico que ocupa: tanto a melhor doutrina quanto a jurisprudência sedimentam o entendimento de que os tratados prevalecem sobre a legislação doméstica. É que o artigo 98 do CTN previu explicitamente, ainda que com certa impropriedade terminológica, a prevalência dos tratados e convenções internacionais em relação à legislação interna⁵⁴:

“Art. 98. Os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhe sobrevenha.”

Explica Hugo de Brito Machado que *“um tratado internacional não revoga nem modifica a legislação interna. A lei revogada não volta a ter vigência pela revogação da lei que a revogou. Denunciado um tratado, todavia, a lei interna com ele incompatível estará restabelecida, em pleno vigor. Tem-se que procurar, assim, o significa da regra legal em foco. O que ela pretende dizer é que os tratados e as convenções internacionais prevalecem sobre a legislação tributária interna, seja anterior ou mesmo posterior.”*(BRITO MACHADO, 2007)”

Especificamente em relação ao enquadramento hierárquico das TDTs no ordenamento jurídico brasileiro, o STF julgará, em cessão do Plenário, o Recurso Extraordinário nº 460.320, que trata da interpretação do artigo 98 do CTN e da aplicação das disposições da Convenção entre o Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, convenção essa aprovada pelos Decretos Legislativos nºs 93/1975 e 57/1997 e ratificada pelo Decreto nº 77.053/1976. Em 18.12.2018, o RE nº 460.320 foi incluído no calendário de julgamento, sendo que, até o momento, apenas o voto do Ministro Relator Gilmar Mendes foi apresentado nos autos. O Voto Relator foi registrado no seguinte sentido: (i) o artigo 98 do CTN foi recepcionado pela Constituição da República de 1988 e não padece

⁵⁴ In: MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2007.

de qualquer vício de inconstitucionalidade; (ii) a recepção do referido artigo pela CRFB/88 “independe da desatualizada classificação em tratados-contratos e tratados-leis que, aliás, tem perdido prestígio na doutrina especializada”; e (iii) assim, os TDTs prevalecem sobre a legislação interna, na forma do referido dispositivo, ainda que superveniente, independente de sua eventual classificação como tratados-contratuais ou tratados normativos.⁵⁵

No âmbito administrativo, a Receita Federal adota a premissa de que os tratados prevalecem sobre as normas internas em razão do critério da especialidade. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), por sua vez, vem repetidamente afirmando de que os TDTs gozam de prevalência⁵⁶ sobre a legislação interna, justamente em razão da aplicação do critério da especialidade, estando pendente, portanto, apenas o pronunciamento do Poder Judiciário a respeito da matéria.

Nesse sentido, conforme ensina Norberto Bobbio⁵⁷, ainda que se entenda pela paridade normativa entre os TDTs e o direito positivo interno, eventual antinomia será resolvida sempre em favor da prevalência do tratado, uma vez que, de forma geral, o critério da especialidade (*lex specialis derogat generali*) prevalece sobre o critério cronológico (*lex posteriori derogat priori*). Ademais, a respeito da prevalência do critério da especialidade, o Pleno do STF já destacou que “na colisão entre a lei e o tratado, prevalece este, porque contém normas específicas”.⁵⁸

Apresentadas as considerações quanto à prevalência hierárquica dos TDTs sobre a legislação interna, seja pelos termos do artigo 98 do CTN, seja pela perspectiva hierárquica atribuída ao critério da especialidade, torna-se, pois, possível analisar a compatibilidade da Lei nº 12.973/14 com o que dispõem estes tratados firmados pelo Brasil e outros Estados Soberanos para evitar a dupla-tributação.

⁵⁵ RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 460.320 –PR. Supremo Tribunal Federal. Direito Constitucional e Direito Tributário. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 20.03.2019.

⁵⁶ “TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. Não obstante o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, em se tratando de Direito Tributário a prevalência da norma internacional decorre de sua condição de lei especial em relação à norma interna”. (Acórdão 101-954761, 1º CC, j. 26/04/2006). No mesmo sentido, v. Acórdão 101-97.020, de 13.11.2008.

⁵⁷ 120 “Conflito entre o critério de especialidade e o cronológico: esse conflito tem lugar quando uma norma anterior-especial é incompatível com uma norma posterior-geral. Tem-se conflito porque, aplicando o critério de especialidade, dá-se preponderância à primeira norma, aplicando o critério cronológico, dá-se prevalência à segunda. (...) Com base nessa regra, o conflito entre critério de especialidade e critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: lei geral sucessiva não tira do caminho lei especial precedente”. In: BOBBIO, Teoria do ordenamento jurídico, 10ª Ed., Brasília: UNB, 1999, p. 108.

⁵⁸ HC 58.727/DF, Rel Min. Soares Muñoz, Pleno, DJ 3.4.1981.

5.2 A interpretação dos tratados internacionais para evitar dupla tributação e a aplicação dos dispositivos da Convenção-Modelo da OCDE

A análise da inaplicabilidade dos dispositivos da Lei nº 12.973/14 em relação aos TDTs tem início no estudo da legislação que lhe deu origem, ou seja, no artigo 74 da MP nº 2.158/01. Essa é a raiz normativa que criou incompatibilidade entre o sistema de tributação brasileiro instituído no artigo 77 da Lei nº 12.973/14 e os dispositivos comumente previstos nos TDTs.

A OCDE, para evitar que uma mesma renda sofresse tributação direta por dois Estados Soberanos, estabeleceu um Modelo-Convenção para utilização em tratados internacionais, visando que, uma vez firmado um tratado sob esse escopo entre dois países, restaria impedida a bitributação sobre mesmo objeto.

De forma geral, a maioria dos principais dispositivos dos TDTs seguem o Modelo-Convenção. Urge, entretanto, esclarecer, que aquilo que é convencionado pela OCDE não vincula os órgãos administrativos e judiciais do Brasil, de modo que eventuais normas e recomendações possuem caráter instrutivo e formador de costumes, mas não assume caráter vinculativo.

Assim, em sua forma padrão, os TDTs estabelecem tratamentos específicos para (a) rendimentos decorrentes de alugueis de bens imóveis – artigo 6º; (b) lucros de empresas – artigo 7º; (c) fretes e transportes – artigo 8º; empresas associadas – artigo 9º; dividendos – artigo 10º; juros – artigo 11º; royalties – artigo 12º; ganho de capital – artigo 13º; e outros, até alcançar a disposição residual, prevista, usualmente, no artigo 21 dos tratados, que trata de “outros rendimentos” ou “rendimentos não expressamente mencionados”.

Há, dentre os tratamentos específicos internalizados em um TDT, três hipóteses às quais o objeto tributável do artigo 74 da MP nº 2.158/01 poderia ser enquadrado: (a) poderia este ser o lucro da empresa controlada ou coligada situada no exterior (artigo 7º); (b) os dividendos – fictos ou não - *pagos* pela controlada ou coligada estrangeira (artigo 10º); ou, por fim, (c) rendimento outro, enquadrado no artigo 21 dos tratados.

Cada um desses três regimes jurídicos possui um efeito para a sociedade situada no Brasil, tanto no que diz respeito à competência do Brasil para a tributação da nova riqueza, quanto à prática firmada pelo País para se evitar a dupla tributação.

À título exemplificativo, cabe a análise do TDT firmado entre Brasil e Áustria (internalizado pelo Decreto nº 78.107/1976) e aquele entre o Brasil e Dinamarca (internalizado pelo Decreto nº 75.506/1974), considerando que cada TDT firmado entre pelo Brasil poderá

ter particularidades que os diferenciam, posto que firmados com países diferentes, de forma individualizada.

Nesse sentido, vejamos, primeiramente, que o artigo 7º dos TDTs estabelece, em linhas gerais, competência exclusiva para tributar lucros da empresa ao país de residência desta sociedade:

Acordo Brasil-Áustria

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, **a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado**. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.
2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, **serão tribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares**, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente. (...) (destacou-se e grifou-se).⁵⁹

Acordo Brasil-Dinamarca

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, **a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado**. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.
2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, **serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares**, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente. (...) (destacou-se e grifou-se).⁶⁰

Nota-se que, aplicando-se a norma acima, o Brasil poderia apenas tributar os lucros de sociedade controlada ou coligadas no exterior, caso esta pessoa jurídica possuísse neste País um “estabelecimento permanente”, conceituado no item 1 do artigo 5º do Modelo-Convenção da OCDE por “*sede fixa de negócios onde a empresa exerça, ao todo ou em parte, as suas atividades*”.

⁵⁹ Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/austria/decreto-no-78-107-de-22-de-julho-de-1976>. Acesso em 28.03.2019.

⁶⁰ Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/dinamarca/decreto-no-75-106-de-20-de-dezembro-de-1974>. Acessado em 28.03.2019.

A análise de Marco Antônio Chazaine Pereira é a de que as subsidiárias não são consideradas Estabelecimentos Permanentes – EPs, pois, “como a subsidiária tem personalidade jurídica própria, não sendo portanto um EP, o Estado de sua localização (exterior) é que teria competência exclusiva para tributar os lucros decorrentes de suas atividades, já que **os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado**, cabendo ao Brasil somente a tributação de alguma atividade exercida por essa sociedade no seu território por meio de um EP.”

Alberto Xavier preleciona o mesmo entendimento:

“Estabelecimento estável é, nos termos do art. V, nº 1º, dos tratados (seguindo também o art. V da Convenção Modelo da OCDE) “uma instalação fixa onde a empresa exerça toda ou parte da sua atividade”, compreendendo notadamente um

local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina ou uma pedreira”.

São, pois, “estabelecimentos estáveis”, para efeito dos tratados, as sucursais ou filiais destituídas de personalidade jurídica própria.

Aplicando este preceito ao caso de uma empresa brasileira (EB) que tenha, por exemplo, em Portugal, uma filial (FP) ou controlada (CP), podem extrair-se as seguintes conclusões:

a) O Brasil *pode* tributar os lucros da FP, por esta constituir estabelecimento permanente no exterior (1ª frase, 2ª parte do nº 1 [do artigo 7º]);

b) Portugal *pode* tributar os lucros da FP unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento (2ª frase, 2ª parte do nº 1º [do artigo 7º]);

c) Só *Portugal* (“competência exclusiva”) pode tributar lucros auferidos em Portugal pela CP, pois CP é empresa portuguesa (1ª frase, 1ª parte do nº 1 [do artigo 7º]);

d) O Brasil *não pode* tributar os lucros auferidos em Portugal pela CP, pois só pode tributar estabelecimentos permanentes no exterior e não entidades com personalidade jurídica própria existentes no outro Estado.

(...)

Infringiria, portanto, frontalmente, os tratados qualquer tentativa de aplicação de preceito legal que determinasse a adição do lucro líquido da sociedade brasileira dos lucros próprios da sociedade controladora domiciliada em outro Estado contratante, pois tal significaria o Brasil arrogar-se uma competência tributária *cumulativa*, quando o tratado é expresso em atribuir ao Estado de domicílio da controlada ou coligada no exterior uma competência tributária *exclusiva* (XAVIER, 2010).⁶¹

Para contrapesar o entendimento da doutrina, no sentido de que o Brasil não pode tributar o lucro de sociedades controladas e coligadas no exterior, mas tão somente de sucursais que possuam estabelecimento permanente naquela país, a Receita Federal editou a Solução de Consulta COSIT nº 18/13⁶², por meio da qual manifestou pela inexistência de incompatibilidade entre a tributação estabelecida pelo artigo 74 da MP nº 2.158/01 e o artigo 7º dos TDTs, sob o argumento de que a tributação dos lucros no exterior seria, na verdade, a tributação do resultado da empresa domiciliada no Brasil em função da renda obtida por meio da participação societária que detêm no exterior, não tratando-se, de forma alguma, da

⁶¹ XAVIER, Alberto Pinheiro. Op. cit.

⁶² Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50774>. Acesso em 28.03.2019

tributação dos lucros das sociedades estrangeiras, isso sim, impossível de ser tributado dada a incompatibilidade com os tratados internacionais.

A esse respeito, confira-se trecho da mencionada Solução:

“Conforme exposto pela OCDE, não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado.

Portanto, o parágrafo 1º [do artigo 7º] não visa impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.”

Percebe-se que a Solução de Consulta nº 18/13 parece apresentar como justificativa para a sistemática de tributação instituída pelo artigo 74 da MP nº 2.158/01 a necessidade da aplicação de uma norma antielisiva para tributar a figura dos sócios de uma *sociedade-base*. A controvérsia, entretanto, é que a norma brasileira não busca uma transparência fiscal e a mitigação das estruturas de *sociedades-base*, mas sim a tributação dos lucros de toda e qualquer sociedade no exterior que tenha vínculo com sociedade no Brasil.

Verdade é que a existência de uma sociedade controlada ou coligada em país que não possua jurisdição de tributação favorecida para o exercício de atividade efetivamente operacional, deveria afastar a aplicação das *CFC rules* ou de qualquer outra norma de caráter similar, como entendeu o Ministro Joaquim Barbosa no julgamento da ADI nº 2.588.

Ainda para justificar o regime de tributação automático, à priori, abusivo, a Receita Federal, na Solução de Consulta COSIT nº 18/03, propôs a interpretação de que o objeto tributável de que trata o artigo 74 da MP nº 2.158/01, não obstante use da expressão “lucros auferidos por sociedade controlada ou coligada no exterior”, seria na verdade o lucro da sociedade da controlada ou coligada no Brasil, decorrente da adição contábil devida pelo ajuste da participação societária na empresa que auferiu o lucro.

A esse respeito, Alberto Xavier critica afirmando que “tal argumento colide, porém, com a letra e o espírito dos tratados, que têm por fim impedirem a dupla tributação do mesmo lucro, ainda que nas mãos de dois sujeitos passivos distintos, reservando a competência tributária exclusiva do Estado de domicílio das controladas”.

Nessa esteira, em adição ao artigo 7º, alguns tratados, como aquele firmado entre o Brasil e a Dinamarca, tiveram a inteligência de estabelecer um dispositivo capaz de impedir a

aplicação de uma sistemática de tributação em bases universais similar à que estabelece a MP nº 2.158/01:

ARTIGO 23

Métodos para eliminar a dupla tributação

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado.

Referido dispositivo firma que o Brasil terá competência para tributar apenas os lucros efetivamente distribuídos para a sociedade brasileira, afastando a hipótese de tributação dos lucros auferidos pelas sociedades residentes em outros países sem que tenham sido disponibilizados à controladora ou coligada residente deste País.

Apresentado o cenário do enquadramento do objeto tributável da norma brasileira ao artigo 7º dos TDTs, cumpre analisar seu enquadramento no artigo 10 dos TDTs, que trata dos dividendos.

O artigo 10 dos TDTs dispõe no seguinte sentido:

Acordo Brasil-Áustria

ARTIGO 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.

Este parágrafo não afetará a tributação da sociedade com referência aos lucros que deram origem aos dividendos pagos.

3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica quando o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente a que estiver ligada efetivamente a participação geradora dos dividendos. Neste caso, serão aplicáveis as disposições do Artigo 7.

4. O termo "dividendos" usado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação fiscal do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.

5. Quando uma sociedade residente da Áustria tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação brasileira. Todavia, esse imposto não poderá exceder 15% do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, determinado após o pagamento do imposto de renda de sociedades referente a esses lucros.

6. A limitação da alíquota do imposto prevista nos parágrafos 2 e 5 não se aplica aos dividendos ou lucros pagos ou remetidos do Brasil antes de 1º de janeiro de 1976.

Acordo Brasil-Dinamarca

ARTIGO 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.
2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 25 por cento do montante bruto dos dividendos.
Este parágrafo não afetará a tributação da sociedade com referência aos lucros que deram origem aos dividendos pagos.
3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica quando o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver no outro Estado contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente a que estiver ligada a participação geradora dos dividendos. Neste caso, serão aplicáveis as disposições do Artigo 7.
4. O termo "dividendos" usado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente .
5. Quando uma sociedade residente da Dinamarca tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação brasileira. Todavia, esse imposto não poderá exceder 25 por cento do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, determinado após o pagamento do imposto de renda de sociedades referente a esses lucros.

Se o artigo 74 da MP nº 2.158/01 não tributa o lucro das sociedades controladas ou coligadas no exterior, o que o enquadraria no artigo 7 dos TDTs, tributa, pois, um dividendo fictamente distribuído à sociedade brasileira. Ocorre que, para que esse tipo de tributação seja compatível com o artigo 10 do TDTs, a expressão “os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante” deve poder ser entendida como “os dividendos apurados em balanço por uma sociedade residente de um Estado Contratante”. Mas não é uma equiparação que parece razoável e, tampouco, parece consubstanciar o fato gerador do IR conforme previsto na CRFB/88.

Mas assim como fez o TDT celebrado entre Brasil e Dinamarca, acerca do artigo 7º, o faz o TDT celebrado entre o Brasil e a Argentina, quanto ao artigo 10, instituindo um dispositivo inteligente que antevê e veda a tributação dos dividendos fictamente distribuídos à sociedade residente no Brasil, *in verbis*:

ARTIGO X

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.
2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga e de acordo com a legislação desse Estado.
3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica se o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente ou uma base fixa a que estiver efetivamente ligada à participação geradora dos dividendos. Nesse caso, serão aplicáveis as disposições dos Artigos VII ou XIV, conforme o caso.
4. O termo "dividendos", usado no presente Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de

capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.

5. Quando uma sociedade residente da Argentina tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação brasileira.

6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto à medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou à medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente ou a uma base fixa situados nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre lucros não distribuídos, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros distribuídos consistirem total ou parcialmente de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.⁶³

Percebe-se que o enquadramento do objeto tributável segundo a norma brasileira ao artigo do TDT dependerá da discricionariedade (ou arbitrariedade) do Fisco, que o fará como lhe convier, evitando os mecanismos de proteção ao lucro do exterior não distribuído ao País, a depender das peculiaridades do TDT aplicável a cada caso concreto.

Ao lado da competência concorrente que prevê o artigo 10, há alguns TDTs que estabelecem um mecanismo compensatório entre os estados, quais trazem métodos de isenção e compensação para evitar a dupla tributação, normalmente previstos no artigo 23 dos tratados:

“O Brasil costuma adotar o art. 23-B (método do crédito), o que em geral não produz muito efeito para o contribuinte brasileiro, já que a própria legislação interna prevê a possibilidade de compensação de impostos pagos no exterior sobre o lucro no Brasil disponibilizado.

Já o art. 23-A [que se refere ao método da isenção], no entanto, tem efeito considerável para o contribuinte brasileiro, pois os lucros, distribuídos ou não, ainda que considerados disponibilizados para fins tributários, estarão isentos do imposto de renda pela regra do tratado⁶⁴.

Atualmente, apenas os TDTs firmados com a Espanha (artigo 23, item 4), Argentina (artigo 23, item 2), Áustria (artigo 23, item 2), Equador (artigo 23, item 2) e Índia (artigo 23, item 3), preveem que o Estado de Residência deverá isentar os dividendos, caso tributados pelo Estado de Fonte. A título ilustrativo, segue abaixo transcrita a cláusula contida no Acordo Brasil-Espanha:

⁶³ Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/argentina/decreto-no-87-976-de-22-de-dezembro-de-1982>. Acesso em 28.03.2019.

⁶⁴ PEREIRA, Marco Antônio Chazaine. Op. cit. p. 98.

“4. Quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos.”⁶⁵

A controvérsia da aplicação dos TDTs após a publicação da Lei nº 12.973/14 é, em sua essência, quase idêntica à que se apresentava à MP nº 2.158/01, posto que a nova lei incorporou a raiz da norma anterior, diferenciando-se em um único ponto: com a tributação das sociedades controladas indiretas pelo princípio da horizontalização, abstrai-se a existência da sociedade estrangeira controlada direta e, com isso, do TDT firmado com o país em que esta controlada direta reside, para aplicação do TDT firmado com o país em que reside a sociedade controlada **indireta**. Essa realidade é um instrumento criado pelo legislador para mitigar a criação de *holdings* controladoras em um país estratégico, cujo TDT seja robusto o suficiente para impedir o Brasil de tributar os lucros das sociedades estrangeiras da cadeia.

⁶⁵Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/espanha/decreto-no-76-975-de-2-de-janeiro-de-1976>. Acesso em 28.03.2019.

6. CONCLUSÃO:

Nota-se que compatibilidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158/01 e do artigo 77 da Lei nº 12.973/14 com os tratados internacionais, não foi apreciada pelo STJ. Contudo, por ocasião do julgamento do RE 541090, aquele Tribunal decidiu, com base no argumento de que os tratados prevalecem sobre a legislação doméstica, que os lucros das sociedades controladas localizadas em países com os quais o Brasil possui TDT não estão sujeitos à tributação em 31 de dezembro de cada ano (conforme prevê a legislação brasileira), mas apenas quando distribuídos na forma de dividendos (conforme preveem os tratados).⁶⁶

Em sede administrativa, o CARF não tem se manifestado de maneira uniforme, mas, em grande parte, tem decidido que os lucros das controladas no exterior não se enquadram no artigo 7º dos TDTs (lucros), mas no artigo 10 (dividendos), com base no entendimento de que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 teria instituído a distribuição presumida deste lucro. Como regra, de acordo com os tratados, dividendos podem ser tributados tanto no país de fonte como no Brasil, assim, os lucros (na forma de dividendos presumidamente distribuídos) poderiam ser tributados no Brasil em 31 de dezembro de cada ano, conforme disposto no artigo 74 da MP nº 2.158/01 (e mantido pelo artigo 77 da Lei nº 12.973/14).⁶⁷

Entretanto, o STJ não apreciou a tese de que a MP nº 2.158/01 não estaria em desacordo com os tratados porque teria apenas criado uma distribuição presumida de lucros. Caso essa tese venha a prevalecer, seja pela análise da Medida Provisória, seja por análise que trate da legislação vigente (i.e., Lei nº 12.973/14) os lucros das controladas seriam tributáveis no Brasil na forma de dividendos presumidamente distribuídos.

Essa realidade, entretanto, institui uma sistemática de tributação em bases universais em que o fato gerador do IR tem afastada sua materialidade segundo a CRFB/88. Isso porque o ajuste da participação societária por meio do MEP, ainda que vise apenas a averiguação dos lucros e não toda a variação positiva do patrimônio líquido da sociedade controlada ou coligada, não constitui o fato gerador do IR, uma vez que não se verifica entrada de nova riqueza no patrimônio do investidor brasileiro, mas sim, uma expectativa de direito, uma expectativa de distribuição de lucros.

⁶⁶ Recurso Especial nº 1.325.709 – RJ (2012/0110520-7). Após a decisão do REsp, a União opôs Embargos de Declaração, que foram rejeitados pelo STJ. Portanto, a decisão favorável ao contribuinte permanece em vigor.

⁶⁷ No sentido de que os lucros das coligadas e controladas no exterior não se enquadram no artigo VII dos acordos, mas no artigo X: Acórdãos 108-08.765/06, 101-97.020/08, 105-17.382/09, 1101-00.365/10, 1402-00391/11, 1402-001.713/14. Em sentido contrário, validando o artigo VII e afastando a tributação no Brasil: Acórdão 1103-001-122/15.

Não sendo possível que a entidade brasileira disponha por ato unilateral dos lucros das sociedades controladas ou coligadas residentes no exterior, o que se percebe na disponibilização presumida de lucros, não haveria que se falar em tributação pelo imposto sobre a renda da sociedade brasileira, por não se ver constituído o fato gerador do imposto. Imaginar essa sistemática de tributação automática, aplicando-se, ainda, o princípio da horizontalização, ou seja, permitindo-se saltos em cadeia para a tributação de um grupo societário por completo, como se todas as sociedades do grupo espalhadas pelo mundo fossem uma filial da sociedade brasileira, se mostra um mecanismo exagerado e abusivo de tributação.

A sistemática instituída pela Lei nº 12.973/14 ainda é muito questionada na doutrina e desrespeitada – conceitualmente – no mundo jurídico. Caberá aos tribunais superiores analisar se há um desrespeito pela tributação automática (e dotada de enorme autoritarismo) que esta norma introduziu no País. Todavia, constatando-se haver uma condição suspensiva para a concretização do negócio que dá origem à renda, ou mesmo a ausência de qualquer requisito legal necessário para a sua validade, resta afastada a possibilidade de tributação.

7. REFERÊNCIAS

Legislação

- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
- Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional
- Lei nº 9.249/1995
- Lei nº 9.532/1997
- Lei nº 12.973/2014
- LC nº 104/01
- MP nº 2.158-35/2001
- Base Erosion and Profit Shifting – BEPS – OCDE. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/> Acesso em 22.10.2019.
- CFC Rules. *United States Code. Title 26. Internal revenue Code. Subtitle A. Chapter 1. Sub Chapter N. Part III. Subpart F - Controlled Foreign Corporations.* Disponível em <http://uscode.house.gov/>. Acesso e 22.10.2019.

Atos Administrativos

- Instrução Normativa SRF nº 38, de 27 de junho de 1996. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13657> Acesso em 22.10.2019.
- Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002. Disponível em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15088&visao=anotado> > Acesso em 14.02.2019.
- Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 04 de dezembro de 2014. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=59074&visao=anotado>. Acesso em 22.10.2019.
- Solução de Consulta COSIT nº 18 de 2013 - Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50774>. Acesso em 28.03.2019.
- Solução de Consulta RFB nº 034 de 2015. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=59074&visao=anotado>. Acesso em 19.03.2019.

Tratados Internacionais

- Acordo Brasil-Espanha: Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/espanha/decreto-no-76-975-de-2-de-janeiro-de-1976>. Acesso em 28.03.2019.
- Acordo Brasil-Áustria - Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/austria/decreto-no-78-107-de-22-de-julho-de-1976>. Acesso em 28.03.2019.
- Acordo Brasil-Dinamarca - Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/dinamarca/decreto-no-75-106-de-20-de-dezembro-de-1974>. Acessado em 28.03.2019.

- Acordo Brasil-Argentina. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/argentina/decreto-no-87-976-de-22-de-dezembro-de-1982>. Acesso em 28.03.2019.

Jurisprudência

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Constitucional e Direito Tributário. Relator: Ministra Ellen Gracie. Plenário. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588. DJE 11.04.2013. Brasília. DF. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1990416>. Acesso em 22.10.2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Constitucional e Direito Tributário. Relator: Ministro Marco Aurélio. Plenário. Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC. DJU 13.10.1995. Brasília, DF.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Constitucional e Direito Tributário. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Recurso Extraordinário nº 460.320/PR Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2322387>. Acesso em 22.10.2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Constitucional. Relator: Ministro. Soares Muñoz, Plenário. Habeas Corpus 58.727/DF. DJ 03.04.1981.

Doutrina

- BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e os lucros auferidos no exterior**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira, coord. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Vol. 6. São Paulo. Dialética, 2002.
- BRITO, Evado Pereira de, Coord. BONAVIDES, Paulo, MIRANDA, Jorge e AGRA, Walber de Moura, **Comentários à Constituição Federal de 1988**. São Paulo. Ed. Forense, 2009.
- BORBA, José Edwaldo Tavares, **Direito Societário**. Atlas. São Paulo, 2007.
- BOBBIO, **Teoria do ordenamento jurídico**, 10ª Ed., Brasília: UNB, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda**. São Paulo. Malheiros, 2006.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior – Inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01**. RDDT nº 130, São Paulo: Dialética, julho de 2006.
- GRECO, Marco Aurélio, ROCHA, Sérgio André. VARIOS AUTORES. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo. Dialética, 2012.
- IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBECKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC)**, 3ª edição. São Paulo. Atlas, 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26º ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MARTINS, Ives Gandra, **O Sistema Tributário na Constituição**, 6ª Edição. Comentários ao resultado do 11º Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária). Saraiva, 2007.
- MARTINS, Ives Gandra, (Coord.), **Imposto de Renda**, cit., p.40. In TORRES. Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume IV – Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro. Renovar, 2005.

- NEVES, Silvério das. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos (CSLL, PIS e COFINS)**. 16ª edição. São Paulo. FISCOsoft Editora, 2015.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **O conceito de renda – Inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104 (a questão da disponibilidade sobre lucros de coligadas e controladas no exterior)**. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 73, São Paulo. Dialética, outubro de 2001.
- PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 12ª edição. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora ESMAFE, 2010.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13ª edição. Porto Alegre. Livraria do Advogado; ESMAFE, 2011.
- PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9ª edição. São Paulo. Atlas, 2018.
- PRADA, Mario Graziani. **Regime tributário aplicável para investimento em sociedades controladas em conjunto no exterior**. Artigo em Sinopse Tributária 2018-2019. Mattos Filho. 12ª ed. Edgard Blucher, 2019.
- QUIROGA MOSQUERA, Roberto, **Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. São Paulo, Dialética, 1996, p.106. In. TORRES. Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume IV – Os tributos na Constituição Ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2005.
- ROCHA, Sérgio André. **Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei nº 12.973/14)**. São Paulo: Dialética, 2014.
- ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- ROCHA, Sérgio André. TORRES, Heleno (coord.). **Direito Tributário Internacional. Homenagem ao professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- RODRIGUES, Aldenir Ortiz. VARIOS AUTORES. **IRPJ/CSLL 2014 Manual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**. 8ª edição. São Paulo: IOB Folhamatic, 2014.
- SILVA, Eyvani Antonio da. **Direito tributário internacional e globalização – dupla tributação – elementos de conexão**. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (coord.). **Dimensão jurídica do tributo – homenagem ao professor Dejalma de Campos**. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 275
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Imposto de renda e os lucros auferidos no exterior**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira, coord. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2003. v. 7. p. 308.
- TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado Vol. VI**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. Rio de Janeiro. Renovar, 2009.
- TORRES. Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume IV – Os tributos na Constituição**. Rio de Janeiro. Ed. Renovar, 2005.
- TÔRRES, Heleno Taveira. **Lucros auferidos por meio de controladas e coligadas no exterior**. In: TÔRRES, Heleno Taveira, coord. **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo. Quartier Latin, 2005.
- TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Internacional Aplicado**. São Paulo. Quartier Latin, 2003.

- VERGA, Roberto. **International Tax Planning**. Veco Trust SA. Via Lavizzari 4, CH-6901 Lugano. Copyright 2004.
- XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional Do Brasil**. 8ª edição e atual. Rio de Janeiro. Forense, 2015.
- XAVIER, Alberto. **Direito Internacional do Brasil**. Reformulado e atualizado por Roberto Duque Estrada e Renata Emery. 2ª Edição. Rio de Janeiro, Forense, 2015.