

EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E JURISPRUDENCIAL DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA DOS LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR

LEGISLATIVE AND JURISPRUDENTIAL DEVELOPMENT IN BRAZIL OF THE TAXATION OF PROFITS, GAINS AND CAPITAL GAINS EARNED ABROAD

Gabriel Bez-Batti

Mestre (LLM) em Direito Tributário Internacional pela WU Vienna e Pós-graduado em Direito Empresarial pela FGV. Advogado no Rio de Janeiro. E-mail: gbatti@bdelaw.com.br

Recebido em: 02-10-2019
Aprovado em: 04-11-2019

RESUMO

O artigo é uma pesquisa empírica da evolução legislativa e jurisprudencial da tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior. A partir da análise do histórico das legislações e das decisões proferidas no âmbito do Judiciário e dos tribunais administrativos, objetiva-se desvendar a política tributária escolhida pelo Brasil no tocante à matéria, além de apurar a conduta fiscalista dos tribunais administrativos e a aplicação dos tratados tributários pelos Tribunais Superiores. A ideia é apresentar ao leitor o caminho que foi desbravado até a promulgação da Lei n. 12.973/2014, que também tratou do tema, e com base nos dados prever como essa questão será decidida pelo Judiciário, mormente no tocante aos temas que ainda não foram objeto de deliberação vinculante, como a constitucionalidade da tributação em bases universais e também a aplicação dos tratados tributários para afastar a tributação, no Brasil, dos lucros apurados no exterior.

PALAVRAS - CHAVE: LUCROS NO EXTERIOR, TRATADOS TRIBUTÁRIOS, LEI N. 12.973/2014, BASES UNIVERSAIS

ABSTRACT

The article is an empirical research on legislative and jurisprudential development of the taxation of profits, gains and capital gains earned abroad. The objective is to analyze the background of the laws and the decisions ruled by the Judiciary and the administrative courts in order to unveil the Brazilian tax policy as regards this matter, and to settle both the tax position of the administrative courts and the application of the tax treaties by the Judiciary. The idea is to present the development of the legislation until the promulgation of Law n. 12,973/2014 and predict how the taxation of foreign profits, income and capital gains will be ruled by the judiciary.

KEYWORDS: CFC RULES, TAX TREATIES, LAW N. 12,973/2014, WORLDWIDE INCOME

1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

O Brasil não é um celeiro de multinacionais. De fato, poucas empresas com esse âmbito de atuação são residentes no País. As multinacionais que são residentes no Brasil, como qualquer empreendimento com essa característica, constituem subsidiárias em locais diversos, levando em conta, na sua escolha, a carga tributária do local onde será realizado o investimento, além da infraestrutura, da logística, e de todos os outros benefícios oferecidos pelo país em que se pretende constituir essas empresas.

O fato de o Brasil não possuir muitas multinacionais resultou em uma certa demora até que se decidisse tributar, de uma vez por todas, as empresas residentes em suas bases mundiais. A legislação pátria veio consagrar o princípio da universalidade em meados da década de 1990, com a publicação da Lei n. 9.249/1995. De fato, até a edição da Lei n. 9.249/1995, o Brasil utilizava um sistema territorial para a tributação das pessoas jurídicas, de modo que fatos econômicos ocorridos fora do território brasileiro não se sujeitavam à incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Desde então, a legislação foi se modificando até a edição do art. 74 da MP n. 2158-35/2001 e, mais recentemente, da Lei n. 12.973/2014, que determinou a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os lucros de controladas e de coligadas no exterior, considerando-os disponibilizados na data do balanço em que foram apurados.

O sistema perverso do Brasil, que manda adicionar ao resultado da empresa brasileira os lucros auferidos no exterior sem levar em conta o local onde a subsidiária está localizada, seja jurisdição de tributação normal ou de pouca ou nenhuma tributação, resultou em diversos questionamentos realizados pelos contribuintes, sobretudo quanto à constitucionalidade dessa sistemática de tributação.

Enquanto o STF se debruçava – durante um grande período, diga-se de passagem – acerca da constitucionalidade da regra de apuração dos lucros no exterior, o CARF analisava a

compatibilidade dessa tributação com os tratados tributários. Ocorre que o STF não encerrou a questão, sobretudo no tocante à aferição da constitucionalidade da regra de tributação quanto às controladas localizadas em país com tributação normal, e também o CAREF, à míngua de decisão vinculante proferida pelos Tribunais Superiores sobre a aplicação dos tratados tributários, posicionou-se de forma tão distante sobre a função e a prestabilidade desses acordos que a insegurança jurídica do contribuinte reside, paradoxalmente, na certeza de que o Judiciário irá reverter de uma vez por todas o entendimento esdrúxulo do órgão administrativo.

O objetivo deste artigo não é depreender um juízo de valor sobre o tema em análise, mas, com base em uma pesquisa empírica, demonstrar ao leitor a evolução legislativa e jurisprudencial da questão, a fim de que se entenda o pano de fundo do legislador e do aplicador da lei em cada passo tomado na trajetória da tributação dos lucros auferidos no exterior por empresas residentes no Brasil.

2. TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR: EVOLUÇÃO LEGISLATIVA

2.1. Princípio da universalidade na década de 1980: rápida vigência

O Decreto-lei n. 2.397/1987 (“DL n. 2.397/1987”) introduziu pela primeira vez no Brasil o princípio da universalidade da tributação no tocante às pessoas jurídicas brasileiras. O art. 7º do DL n. 2.397/1987¹ dispunha que os resultados obtidos no exterior pelas pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, através de filiais, sucursais, agências ou representações, deveriam ser computados no lucro real da empresa brasileira.

Além disso, o parágrafo único² do art. 7º determinava que o imposto pago no exterior deveria ser descontado do imposto pago no Brasil, mas essa redução não poderia implicar pagamento de imposto menor do que aquele que seria devido na hipótese de os resultados obtidos no exterior não terem sido incluídos no cálculo de tributo devido apenas no Brasil.

Posteriormente, o art. 15 do Decreto-lei n. 2.413/1988 (“DL n. 2.413/1988”) revogou o art. 7º do DL n. 2.397/1987, vigendo, a partir daí, o art. 8º do DL n. 2.413/1988³, com redação similar ao art. 7º revogado; o dispositivo passou a alcançar também os lucros auferidos pelas subsidiárias localizadas no exterior, que deveriam ser computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País. O DL n. 2.413/1988, publicado em fevereiro de 1988, teve vida curta, vindo a ser substituído pelo Decreto-lei n. 2.429, de 14 de abril de

1 “Art. 7º Serão computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de filiais, sucursais, agências ou representações.”

2 “Parágrafo único. O Imposto de Renda pago no exterior será considerado redução do Imposto de Renda brasileiro, mas a redução não poderá implicar imposto menor que o que seria devido sem a inclusão dos resultados obtidos no exterior.”

3 “Art. 8º Serão computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País os resultados obtidos no exterior, diretamente, ou através de subsidiárias, filiais, sucursais, agências ou representações.”

1988, o qual, radicalmente, restabeleceu o princípio da territorialidade na legislação de imposto de renda brasileira⁴.

2.2. Princípio da universalidade na década de 1990: tentativa de aplicar a transparência fiscal

A legislação pátria veio consagrar, novamente, o princípio da universalidade em meados da década de 1990, com a publicação da Lei n. 9.249/1995. De fato, até a edição da Lei n. 9.249/1995, o Brasil utilizava um sistema territorial para a tributação das pessoas jurídicas, de modo que fatos econômicos ocorridos fora do território brasileiro não se sujeitavam à incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. A exposição de motivos da Lei n. 9.249/1995⁵ criticava a aplicação do princípio da territorialidade, salientando que as empresas, até então, estavam livres para alocar lucros de filiais ou subsidiárias em “paraísos fiscais”. Apontou-se no documento que a intenção da Lei n. 9.249/1995 foi harmonizar o tratamento tributário dos rendimentos, e assim equalizar a tributação das pessoas jurídicas à tributação das pessoas físicas, cujos rendimentos obtidos no exterior já estavam sujeitos ao imposto brasileiro.

Sergio André Rocha⁶ ensina que a partir da entrada em vigor do art. 25 da Lei n. 9.249/1995, a legislação brasileira não só previu a universalidade como parâmetro para a tributação das pessoas jurídicas pelo Imposto de Renda, como também indicou expressamente, como uma das materialidades tributáveis, os lucros auferidos no exterior.

O alargamento do âmbito de incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas não atingiu inicialmente a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei n. 7.689/1988, que se manteve exclusivamente territorial até o advento da Medida Provisória n. 1.838-7, de julho de 1999, quando a CSLL passou a reger-se, também, pelo princípio da universalidade.

A promulgação da Lei n. 9.249/1995 gerou discussões na doutrina acerca da constitucionalidade do seu conteúdo. De acordo com Taísa Maciel⁷, a maior parte da doutrina⁸ considerava que a apuração do lucro pela controlada ou coligada não autorizava

4 Bianco (Transparência fiscal internacional. São Paulo: Dialética, 2007, p. 53) explica que a tentativa de aplicar o princípio da universalidade no passado não foi bem sucedida, pois a legislação que a instituiu foi revogada expressamente poucos meses depois pelo Decreto-lei n. 2.429, de 15 de abril de 1988. O autor arremata: “a tributação universal da pessoa jurídica, portanto, jamais chegou a ser aplicada antes da Lei 9.249/95”.

5 Item 14 da exposição de motivos da Lei n. 9.249/1995, de 26 de dezembro de 1995: “14. Adota-se, com a tributação da renda auferida fora do País, medida tendente a combater a elisão e o planejamento fiscais, uma vez que o sistema atual – baseado na territorialidade da renda – propicia que as empresas passem a alocar lucros a filiais ou subsidiárias em ‘paraísos fiscais’. Interna-se, ainda, harmonizar o tratamento tributário dos rendimentos, equalizando a tributação das pessoas jurídicas às das pessoas físicas, cujos rendimentos externos já estão sujeitos ao imposto na forma da legislação em vigor.” Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>>. Acesso em: 14 jan. 2019.

6 ROCHA, Sergio André. Tributação de lucros auferidos no exterior (Lei n. 12.973/14). São Paulo: Dialética, 2014, p. 11-12.

7 MACIEL, Taísa Oliveira. Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 79.

8 Helene Tôres (Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: RT, 2001, p. 131) afirmou que essa regra, na forma como foi posta, encontrava-se eivada de clara inconstitucionalidade, por não atender aos preceitos basilares do

sua submissão à incidência do imposto de renda na matriz, dado que, “por força de legislação hierarquicamente superior (o artigo 43 do CTN), o fato gerador do imposto de renda somente ocorre quando da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, ou seja, por ocasião da sua distribuição”.

A maior parte dela considerava que a mera apuração dos lucros pela controlada ou coligada não configuraria aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica da renda exigida pelo art. 43 do CTN para a incidência do imposto de renda no nível da empresa controladora.

Precisamente em razão dessa incompatibilidade, a própria Receita Federal veio mitigar a aplicação da nova sistemática de tributação automática dos lucros das entidades no exterior, em 31 de dezembro de cada ano, através da Instrução Normativa n. 38/1996 (“IN n. 38/1996”), que postergou a tributação dos lucros dessas entidades para o momento de sua efetiva *disponibilização* mediante o pagamento ou o crédito ao sócio no Brasil.

Com efeito, o art. 2º da IN n. 38/1996 dispunha que os lucros auferidos no exterior deveriam ser 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 disponibilizados⁹.

Tendo em vista a ilegalidade dessa situação¹⁰, na medida em que a IN n. 38/1996 não poderia definir o aspecto temporal da regra tributária em momento dessemelhante ao período disposto na lei, veio a ser publicada uma providência legal – a Lei n. 9.532/1997 (“Lei n. 9.532/1997”) que previu, em seu art. 1º¹¹, que os lucros auferidos no exterior deveriam ser adicionados ao lucro líquido da empresa brasileira apenas quando tivessem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, considerando-se disponibilizados¹²: (a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido

conceito de renda, pela afetação ao princípio da universalidade (art. 153, III, e § 2º, I, da CF) e desrespeito ao que se contém no art. 43 do CTN.

9 O § 1º desse artigo esclareceu que “lucros disponibilizados” significava os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, considerando-se creditado o lucro quando ocorresse a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior; e pago o lucro quando ocorresse: (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; (d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

10 Nesse sentido: Alberto Xavier (2015, p. 439); Maciel (2007, p. 80) cita Schoueri (Direito tributário internacional. Acordos de bitributação. Imposto de renda: lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. Disponibilidade. Efeitos do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35 – Parecer. Revista Direito Tributário Atual v. 16. São Paulo: Dialética e IBDT, 2001, p. 172) que assim aclarou: “a Lei 9.249/95/95, ao pretender tributar lucros ainda não disponibilizados, era inconstitucional, por eleger fato gerador que não correspondia à definição do artigo 43 do Código Tributário Nacional. Já a Instrução Normativa 38/96, posto que definindo fato gerador conforme o Código Tributário Nacional, deslocava o seu aspecto temporal para o momento posterior ao concebido pelo legislador ordinário. Tendo em vista que somente a lei (e não a Instrução Normativa) é que pode definir o fato gerador da obrigação tributária (inclusive em seu aspecto temporal), não servia aquele instrumento normativo para instituir obrigação tributária válida.”

11 Art. 1º da Lei n. 9.532/1997: “Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.”

12 Art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.532/1997.

apurados; (b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior; (c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada possuir lucros ou reservas de lucros; (d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, 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.

2.3. Princípio da universalidade nos anos 2000: efetiva aplicação da transparência fiscal

No início dos anos 2000, foi promulgada a Lei Complementar n. 104/2001 (“LC n. 104/2001”), que introduziu o § 2º no art. 43 do Código Tributário Nacional (“CTN”), para dispor que, “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”. Com base nessa autorização foi editado o art. 74 da MP n. 2158-35/2001¹³, que determinou a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os lucros de controladas e coligadas no exterior, considerando-os disponibilizados na data do balanço em que foram apurados.

Como bem explicou Alberto Xavier¹⁴, o art. 74 da MP n. 2158-35/2001, tal como o art. 25 da Lei n. 9.249/1995, para o qual remete, estabeleceu uma *tributação extraterritorial*, uma vez que os lucros auferidos por pessoas jurídicas domiciliadas no País, por meio de suas controladas ou coligadas estrangeiras, são considerados disponibilizados na data do balanço em que apurados, devendo a pessoa jurídica controladora ou coligada no Brasil submetê-los à tributação pelo IRPJ e pela CSLL em 31 de dezembro de cada ano, independentemente de sua efetiva distribuição, pagamento ou crédito para o sócio no País.

Para Bianco¹⁵, com a edição do art. 74 da MP n. 2158-35/2001, o objetivo do legislador ordinário foi retroceder ao regime de tributação originalmente previsto no art. 25 da Lei n. 9.249/1995, em que os lucros auferidos no exterior através de empresas coligadas e controladas são tributados no Brasil a 31 de dezembro de cada ano, independentemente de sua distribuição.

O regime de tributação automática foi regulado pela Instrução Normativa n. 213/2002 (“IN n. 213/2002”), cujas disposições mais importantes podem ser assim sintetizadas:

13 Art. 74 da MP n. 2.158-35/2001: “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.”

14 XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 439.

15 BIANCO, João Francisco. Transparência fiscal internacional. São Paulo: Dialética, 2007, p. 55.

- i) 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);
- ii) 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);
- iii) 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 de determinação do IRPJ e da CSLL da beneficiária no Brasil (tributação de controladas indiretas; art. 1º, § 6º);
- iv) os lucros oferecidos devem ser considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem (art. 1º, § 7º);
- v) 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;
- vi) 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 traduzidas e convertidas para reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do IRPJ e da CSLL;
- vii) o imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, 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).

Com a edição da MP n. 2158-35/2001, parte da doutrina¹⁶ manifestou entendimento no sentido de que a regra da tributação automática dos lucros prevista no art. 74 seria

16 Para Sergio André Rocha (Tributação de lucros auferidos no exterior: Lei nº 12.973/14. São Paulo: Dialética, 2014, p. 24-25), a introdução do § 2º no art. 43 não teria o condão de alterar o reconhecimento da inconstitucionalidade da tributação automática dos lucros. O autor cita, ainda, Heleno Tórres, para quem “a disponibilidade da renda auferida no exterior, em qualquer previsão legislativa, deve vir sempre acompanhada dos mesmos critérios que já informavam o conceito de renda do artigo 43, do CTN, respeitando ainda todos os demais valores do ordenamento, como o princípio da capacidade contributiva e as liberdades de organização e de autonomia privada”. Também é o ponto de vista de Renato Nunes, para quem “a única leitura que se pode fazer do § 2º do art. 43 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/01, é no sentido de que o legislador ordinário, no caso de receitas e ganhos do exterior, pode definir o momento de aquisição de disponibilidade ‘genérica’ do acréscimo patrimonial, sujeito ao imposto sobre a renda. É incabível a fixação de momento anterior ao mencionado átimo, sob pena de nítida afronta ao princípio da capacidade contributiva, ao direito de propriedade e à discriminação de competências, dado que estar-se-ia submetendo à tributação não o acréscimo patrimonial, mas o próprio patrimônio, o que desvirtuaria a materialidade da hipótese de incidência, assim como a natureza jurídica do imposto.”

inconstitucional, tendo em vista que os lucros não pertenciam à empresa matriz, controladora ou coligada no Brasil, mas sim à empresa estrangeira.

Além disso, esses lucros poderiam nem sequer ser distribuídos, se fossem reinvestidos em atividades extraterritoriais, de modo que a tributação da empresa brasileira, à minguada de disponibilidade da renda, ofenderia princípios constitucionais como a capacidade contributiva, além de não se enquadrar no próprio fato gerador do imposto de renda, previsto no art. 43 do CTN, segundo o qual o fato impositivo do imposto é a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou de proventos de qualquer natureza.

3. O REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (ADI N. 2.588, RE N. 611.586 E RE N. 541.090)

A Confederação Nacional da Indústria (“CNI”) ajuizou, em dezembro de 2001, a ADI n. 2.588¹⁷, pedindo pela declaração de inconstitucionalidade do art. 74 e parágrafo único da MP n. 2158-35/2001, e também do art. 43, § 2º, do CTN; a causa de pedir foi centrada nos seguintes argumentos formais e materiais: (a) violação ao art. 62 da Constituição, ante a absoluta falta de urgência para justificar o emprego de medida provisória; (b) violação aos arts. 153, III, e 195, I, c, da Constituição, ante a exigência de imposto e contribuição sobre situação que não configura renda ou lucro; (c) violação às alíneas *a* e *b* do art. 150, III, da Constituição, na medida em que o parágrafo único do art. 74 da MP n. 2158-35/2001 pretendeu tributar lucros acumulados relativos a períodos anteriores à sua edição e também relativos ao mesmo exercício financeiro em que a MP foi editada.

A CNI requereu, então, que fosse declarada a inconstitucionalidade do art. 74, *caput* e parágrafo único da MP n. 2158-35/2001, bem como do § 2º do art. 43 do CTN.

Na sua defesa, a Advocacia Geral da União (“AGU”)¹⁸ dispôs que a Constituição Federal não trouxe a definição do conceito de “renda” e de “proventos de qualquer natureza”, e assim caberia à lei complementar estabelecer, como norma geral, o aspecto material do fato gerador do imposto, permitindo-se ao legislador ordinário, em contrapartida, precisar o seu aspecto temporal.

Apontou-se, ainda, que os objetivos básicos da adoção do princípio da universalidade na tributação da renda das pessoas jurídicas residentes no Brasil não foram arrecadatórios, mas de simplificar a legislação tributária e combater a evasão ou a elisão fiscal internacional abusiva ou com fraude à lei, geradas, sobretudo, pelas chamadas empresas de papel e pelos estímulos fiscais oferecidos pelos chamados paraísos fiscais.

17 STF. ADI n. 2.588. Origem: DF. Rel. Min. Ellen Gracie. Requerente: Confederação Nacional da Indústria (CNI). Intdo(a/s): Presidente da República; Intdo(a/s): Congresso Nacional. Data de protocolo: 21.12.2001.

18 Defesa assinada, em 1º de março de 2002, por Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, então consultor da União, e Walter do Carmo Barletta, então Advogado-Geral da União substituto.

No mais, a AGU destacou que não cabe ao Poder Judiciário examinar a urgência e relevância de uma medida provisória editada pelo Poder Executivo; disse, ainda, que o art. 74 da MP n. 2158-35/2001 estava em consonância com o art. 43, § 2º, do CTN; e apontou, por fim, que o parágrafo único do art. 74 da MP n. 2158-35/2001, ao pretender tributar os lucros acumulados relativos a períodos anteriores à sua edição e também relativos ao mesmo exercício financeiro em que foi editada, não violou o princípio da anterioridade.

Remetidos os autos à Procuradoria-Geral da República, seus membros¹⁹ se manifestaram no sentido de que o art. 74 da MP n. 2158-35/2001 cuidou do momento em que se consideram disponibilizados os rendimentos oriundos do exterior, na linha do que dispõe o art. 43, § 2º, do CTN, introduzido pela LC n. 104/2000, não havendo, por isso, ofensa ao art. 146 da CF combinado com o art. 43 do CTN. No mais, alertaram não ter havido violação ao princípio da anterioridade, tendo em vista que o art. 74 da MP n. 2158-35/2001 não aumentou nem criou qualquer tributo, mas apenas definiu o momento de sua disponibilidade. Por fim, apontaram que a relevância e a urgência da norma decorriam de sua própria finalidade, que é a justa distribuição da riqueza visando a redução das desigualdades sociais e o desenvolvimento nacional, essas coibidas pela evasão fiscal permitida pela sistemática de tributação dos lucros no exterior naquela época vigente.

A ADI n. 2.588 só foi julgada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em abril de 2013. Além dessa ação, também foram julgados em conjunto o RE n. 611.586, com repercussão geral, em que era recorrente a Coamo Agroindustrial Cooperativa e recorrida a União Federal; e o RE n. 541.090, sem repercussão geral, em que era recorrente a União Federal e recorrida a Empresa Brasileira de Compressores S/A – Embraco.

A relatora da ADI n. 2.588, Ministra Ellen Gracie, proferiu o seu voto no sentido de julgar parcialmente procedente a ação. Para ela, a violação ao art. 43 do CTN, que exige a aquisição efetiva da disponibilidade econômica ou jurídica da renda como condição para a tributação pelo imposto de renda, apenas ocorreria nos casos de sociedades coligadas no exterior, isto é, apenas nos casos de sociedades em que a sócia brasileira tem uma influência significativa (Lei n. 6.404/1976, art. 243, § 1º), mas não detém o poder de controle. A ministra manifestou-se no sentido de que nos casos de sociedades controladas, o regime de tributação automática dos lucros seria constitucionalmente válido, porque a empresa brasileira, em razão do controle, detém o poder de comandar a política de distribuição dos resultados obtidos no exterior. Esse poder seria suficiente para caracterizar a “disponibilidade” sobre o lucro da controlada estrangeira.

Na sequência do julgamento, ao longo de muitos anos, foram proferidos os votos dos demais ministros, que não seguiram a linha da Ministra Ellen Gracie, posicionando-se ora pela constitucionalidade, ora pela inconstitucionalidade total da disposição, na seguinte

19 Parecer n. 15.418/GB, de 7 de junho de 2002, assinado pelo Procurador-Geral da República Geraldo Brindeiro.

ordem: Nelson Jobim (constitucionalidade – 09.12.2004), Marco Aurélio (inconstitucionalidade – 28.09.2006), Sepúlveda Pertence (inconstitucionalidade – 28.09.2006), Ricardo Lewandowski (inconstitucionalidade – 25.10.2007), Eros Grau (constitucionalidade – 25.10.2007), Ayres Britto (constitucionalidade – 17.08.2011) e Cezar Peluso (constitucionalidade – 17.08.2011). Após o voto do Ministro Cezar Peluso, o julgamento foi suspenso para colher o voto faltante do Ministro Joaquim Barbosa. O resultado apontava, assim, para um empate no que concerne à inconstitucionalidade total do dispositivo – 4 a 4 – e, quando somado o voto de procedência parcial da Ministra Ellen Gracie, uma maioria de votos – 5 a 4 – a favor da constitucionalidade da disposição no que concerne às controladas e da inconstitucionalidade no que concerne às coligadas.

O voto do Ministro Joaquim Barbosa, no entanto, trouxe uma nova abordagem para a questão, possivelmente influenciada pelo Direito Comparado, de grande impacto para a conclusão do julgamento. Ele reconheceu que o regime de tributação do art. 74 da MP n. 2158-35/2001 não é consentâneo com o fato gerador do imposto de renda, eis que consagra ficção de disponibilidade de renda. Buscou-se, assim, um equilíbrio de valores constitucionais²⁰ e, tendo como norte o princípio da proporcionalidade, o ministro resolveu dar uma solução intermediária, considerando constitucional o regime de tributação automática dos lucros de controladas e coligadas no exterior, no momento da sua apuração em balanço – antes, pois, da definição da sua destinação –, apenas e tão somente nos casos de controladas e coligadas domiciliadas em paraísos fiscais. A distinção proposta assenta no critério do local de domicílio da pessoa jurídica investida. Seja ela controlada, seja ela coligada, a norma será constitucional sempre que o local de domicílio da investida for um “paraíso fiscal” e será inconstitucional se o local de domicílio for um país que não seja assim considerado.

O critério de discriminação eleito foi, pois, a localização ou não do investimento em paraíso fiscal, localização essa reveladora, por si só, de uma finalidade adequada (não paraíso fiscal) ou inadequada (paraíso fiscal) com os valores constitucionais em análise. A linha de orientação do voto do Ministro Joaquim Barbosa, na verdade, adotou uma distinção que existe em diversos outros países que consagram regimes excepcionais de tributação automática de lucros, aplicáveis exclusivamente a investimentos em “paraísos fiscais”.

O resultado do julgamento da ADI n. 2.588 acabou sendo o seguinte:

“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

20 A decisão que fundamenta a repercussão geral já era um indicativo dessa iniciativa: “[...] nessa controvérsia lida com dois valores constitucionais relevantíssimos. De um lado, há a adoção mundialmente difundida da tributação em bases universais, aliada à necessidade de se conferir meios efetivos de apuração e cobrança à administração tributária. Em contraponto, a Constituição impõe o respeito ao fato jurídico tributário do Imposto de Renda, em garantia que não pode ser simplesmente mitigada por presunções ou ficções legais inconsistentes.”

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.”

A decisão tomada pelo STF pode ser assim sintetizada: (i) coligadas em países normais (não paraísos fiscais) – inconstitucional; (ii) coligadas em paraísos fiscais – não há decisão; (iii) controladas em países normais (não paraísos fiscais) – não há decisão; (iv) controladas em paraísos fiscais – constitucional.

A existência de um RE com repercussão geral permitiria a solução da questão em termos amplos e indiscutíveis, mas como antes se proclamou o resultado da ADI n. 2.588 com efeitos vinculantes, o julgamento do RE n. 611.586 acabou sendo uma mera reprodução do resultado da ADI.

Os ministros não tiveram qualquer margem de liberdade para manifestar seu entendimento, já que simplesmente aplicaram a solução da ADI n. 2.588, negando provimento ao recurso por se tratar, no caso concreto, de uma sociedade controlada em paraíso fiscal.

No processo seguinte (RE n. 541.090), como não havia repercussão geral decretada, a solução adotada por apertada maioria (5 a 4) – reconhecimento da constitucionalidade da norma com base no “voto-contábil” do Ministro Nelson Jobim – não teve eficácia expansiva, limitando-se ao caso concreto.

Por fim, recorde-se que estava igualmente em julgamento na ADI n. 2.588, a discussão a respeito da inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, que previa a aplicação retroativa do novo regime de tributação aos lucros formados entre 1996 e 2002, sujeitos à tributação pelo regime da distribuição da Lei n. 9.532/1997. A inconstitucionalidade desse dispositivo foi decretada por seis votos – Celso de Mello, Marco Aurélio, Cezar Peluso, Ricardo Lewandowski, Sepúlveda Pertence e Joaquim Barbosa – a quatro – Nelson Jobim, Ellen Gracie, Eros Grau e Ayres Britto.

4. CASO VALE – ANÁLISE PELO STJ DA COMPATIBILIDADE DO REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL COM OS TRATADOS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO

Trata-se de mandado de segurança impetrado pela Vale S/A, que na condição de controladora direta de sociedades domiciliadas na Bélgica, na Dinamarca, no Luxemburgo e nas Bermudas, estaria sujeita à regulamentação fiscal instituída pelo art. 74 da MP n. 2.158-35 e da Instrução Normativa n. 213/2002, que estabeleceram a tributação automática dos lucros apurados por controladas e coligadas no exterior.

A Vale sustentou que o art. 74 da MP n. 2.158-35 seria incompatível com os tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil com os Estados de domicílio das suas sociedades controladas, pois esses acordos preveem uma *competência exclusiva* dos países de domicílio de sociedades controladas estrangeiras para tributar os lucros por elas auferidos, afastando, conseqüentemente, a competência tributária do Brasil, país de domicílio da sociedade controladora.

Para tanto, invocou o art. 7º dos tratados celebrados pelo Brasil o qual dispõe, no seu n. 1, que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados 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 deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente”.

Dessa forma, infringiria os tratados qualquer tentativa de aplicação de preceito legal que determinasse a adição ao lucro líquido da sociedade brasileira dos lucros próprios da sociedade controlada domiciliada em outro Estado contratante, pois tal aplicação 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.

A Vale questionou, ainda, a legalidade do art. 7º, § 1º, da IN n. 213/2002, pois o dispositivo estabeleceu que a tributação no Brasil incidiria sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial, abrindo portas a uma interpretação segundo a qual a tributação alcançará não só os lucros propriamente ditos das sociedades estrangeiras, mas também a parcela imputável à variação cambial do valor do investimento no exterior, abrangida no resultado positivo de equivalência patrimonial.

Por fim, a Vale pediu que fosse afastada a aplicação do parágrafo único do art. 74 da MP n. 2.158-35, porque esse dispositivo estabeleceu a tributação automática dos lucros apurados por controladas e coligadas no exterior nos anos de 1996 a 2001, por ocasião do levantamento do balanço em 31 de dezembro de 2002, na medida em que essa disposição violaria a regra constitucional de irretroatividade.

A sentença julgou improcedentes os pedidos da inicial, entendimento que foi mantido pela 3ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (“TRF2”). Contra essa decisão, a impetrante interpôs recursos especial e extraordinário.

No STJ, o relator do Recurso Especial n. 1.325.709/RJ, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, centrou sua decisão na discussão se os tratados tributários impediriam, ou não, a tributação dos lucros auferidos pela empresa estrangeira no País. Explicou que o entendimento do STJ é no sentido de que os tratados tributários devem prevalecer sobre a lei doméstica, pela *regra da especialidade*, e assim o art. 7º desses acordos, que prevê a competência exclusiva do Estado de residência da empresa investida para tributar os lucros não distribuídos, afastaria a competência do Brasil para tributar esses lucros.

O relator destacou, porém, que os lucros apurados pela controlada da impetrante nas Bermudas deveriam ser adicionados ao lucro líquido da empresa brasileira, sobretudo em razão da decisão do STF que reconheceu a constitucionalidade da aplicação do *caput* do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 relativamente aos lucros auferidos por empresa controlada e sediada em paraísos fiscais; o relator esclareceu, porém, que não podem fazer parte do lucro tributável o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método de equivalência patrimonial.

O voto do relator foi seguido pelos Ministros Arnaldo Esteves Lima e Ari Pargendler; esse último destacou a peculiaridade do tratado firmado entre o Brasil e a Dinamarca, pelo qual 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 (art. 23[5] do tratado).

O Ministro Sérgio Kukina foi o único a divergir, pois entendeu que os tratados tributários não impediriam a tributação, no Brasil, dos lucros das empresas sediadas aqui, mesmo quando oriundos de suas controladas ou coligadas no exterior.

Contra essa decisão, a União interpôs recurso extraordinário, apontando que a interpretação dada pelo STJ ao art. 7º das convenções tributárias contrariou diversos artigos da Constituição Federal, já que exonerou do pagamento do IRPJ e da CSLL empresa residente no Brasil que auferiu disponibilidade econômica da renda.

Os recursos extraordinários da União e da impetrante estão pendentes de julgamento no STF. Esclareça-se que, em relação ao Recurso Extraordinário da impetrante, a insurgência, em tese, restou prejudicada, porque o STF declarou, na ADI n. 2.588, a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, que previa a aplicação retroativa do novo regime de tributação aos lucros formados entre 1996 e 2002. Em paralelo, a Suprema Corte decidiu que é constitucional a sistemática de tributação dos lucros auferidos por controlada localizada em paraíso fiscal, como é o caso das Bermudas.

É alta a probabilidade de o Recurso Extraordinário interposto pela União não ser conhecido, em razão da competência exclusiva do STJ para interpretar a legislação nacional diante de tratados (CF, art. 105, III, *a*).

5. JURISPRUDÊNCIA DO CARF

5.1. Caso Refratec – Acórdão n. 108-08.765

Trata-se de autuação instaurada contra a Refratec, na qual se verificou a ausência de adição à base de cálculo do lucro presumido dos valores relativos aos lucros e/ou ganho de capital auferidos por empresa controlada, localizada no exterior. A autuação abrangeu dois períodos distintos: (a) um, entre janeiro de 1996 a dezembro de 2001, no qual os lucros auferidos por controlada localizada na Ilha da Madeira, em Portugal, foram considerados na apuração do resultado da autuada, em razão da alienação de sua participação societária na empresa estrangeira; (b) no outro período, os valores lançados referiam-se aos lucros auferidos por empresa localizada na Espanha, nos anos de 2001 e 2002.

No voto vencedor, proferido por conselheiro da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, apontou-se que os lucros auferidos por empresa localizada na Ilha da Madeira, quando em vigor o art. 25 da Lei n. 9.249/1995 e até a entrada em vigor do Protocolo de Emenda aprovado pelo Decreto n. 4.012/2001, que excluiu esse território do tratado contra a bitributação firmado entre Brasil e Portugal, não poderiam ser tributados no Brasil, pois a controlada encontrava-se localizada em território português, aplicando-se, para tanto, o art. 7º do tratado.

Com a entrada em vigor da Lei n. 9.532/1997, porém, que alterou a hipótese de incidência relativa à tributação do rendimento obtido no exterior a partir de 1998 – ou seja, o fato gerador passou a ser a disponibilização do lucro da subsidiária –, o voto vencedor afastou a aplicação do art. 7º do tratado Brasil-Portugal, já que a qualificação desse rendimento era de verdadeiro dividendo, concluindo que os lucros dos anos de 1998 a 2001 poderiam ser tributados no Brasil.

Em relação aos lucros auferidos por subsidiária na Espanha, nos anos de 2001 e 2002, quando em vigor o art. 74 da MP n. 2.158/2001, o voto vencedor apontou que, ao contrário do que ocorria quando da vigência do art. 25 da Lei n. 9.249/1995, a tributação não incidiria mais sobre o lucro da subsidiária, mas sim sobre os dividendos disponibilizados à controladora, aplicando-se, para tanto, o art. 10 dos tratados. Manteve-se a exigência quanto a esse ponto.

5.2. Caso Eagle I – Acórdão n. 101-95.802

A Eagle era controladora direta da empresa Jalua, localizada na Espanha. O litígio girou em torno da tributação dos lucros auferidos pela Eagle nos anos-calendário de 2000 e 2001, por intermédio da Jalua.

Na decisão, a 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda apontou que para os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001, por controlada ou coligada no exterior, o parágrafo único do art. 74 estabeleceu uma regra de transição, determinando que o lucro seria considerado disponibilizado em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, quaisquer das hipóteses de disponibilização previstas em lei.

Assim, a partir da MP n. 2.158/2001, a tributação passou a incidir não mais sobre os lucros efetivamente disponibilizados (dividendos distribuídos), mas sobre os lucros apurados no balanço. Nessa circunstância, de acordo com o art. 7º do tratado firmado entre o Brasil e a Espanha, não poderia haver tributação no Brasil dos lucros auferidos por intermédio da empresa residente na Espanha, enquanto não disponibilizados.

5.3. Caso Eagle II – Acórdão n. 101-97.070

Nesse caso, lavrou-se auto de infração para a exigência de IRPJ e CSLL referentes ao exercício 2002. A exigência dizia respeito aos lucros auferidos no exterior por intermédio de duas controladas da Eagle localizadas em Gibraltar e na Espanha; a empresa localizada na Espanha detinha participação em outras empresas, localizadas na Argentina e no Uruguai. No acórdão proferido pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, concordou-se que os lucros apurados na Espanha não poderiam ser tributados no Brasil, tendo em vista que o art. 7º do tratado contra a bitributação firmado entre o Brasil e a Espanha não autorizava a taxação do lucro auferido por empresa residente no outro Estado contratante.

Ocorre que a Jaluja, localizada na Espanha, controlava uma empresa no Uruguai e outra na Argentina, e assim questionou-se, no julgamento, se a norma de tributação em vigor abarcava os lucros auferidos por suas controladas indiretas. A opinião majoritária foi no sentido de que o art. 74 da MP n. 2.158/2001 alcançava os lucros das controladas indiretas, sendo inaplicável, para esses casos, o disposto no tratado firmado entre o Brasil e a Espanha.

Contra essa decisão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, que acabou sendo julgado procedente pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão n. 9101-002.589); o órgão julgador entendeu que o tratado tributário seria inaplicável porque a legislação brasileira tributa o lucro da controladora no Brasil, e não da sociedade domiciliada na Espanha.

5.4. Caso Normus – Acórdão n. 1402-00.391

Trata-se, aqui, de auto de infração através do qual a autoridade administrativa identificou falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL nos exercícios 2002 a 2006. A Normus não adicionou nas bases de cálculo daqueles tributos os resultados positivos auferidos por subsidiária localizada na Hungria.

No voto vencedor, proferido por conselheiro da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, apontou-se que o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 não determinou a tributação dos lucros da empresa subsidiária localizada na Hungria, mas apenas fixou que os lucros do contribuinte residente no Brasil também abrangem os lucros disponibilizados por sua controlada. Desse modo, não se poderia confundir a tributação da própria controlada residente no exterior, o que é vedado pelo art. 7º dos tratados, com a tributação da controladora sediada no país, cujos resultados englobam os lucros auferidos por intermédio da subsidiária estrangeira, nos termos da legislação tributária interna.

Destacou-se, na verdade, que a legislação contempla a tributação de verdadeiros “dividendos presumidos”, atraindo a incidência do art. 10 do tratado contra a bitributação firmado entre o Brasil e a Hungria, que permitiria a tributação dos dividendos no Brasil.

5.5. Caso Camargo Correa – Acórdão n. 1101-00.365

A empresa foi autuada por não recolher o IRPJ e a CSLL referentes aos exercícios 2002 e 2003, decorrentes da ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, de lucros auferidos no exterior e disponibilizados por suas filiais, sucursais, coligadas ou controladas localizadas em Portugal e no Luxemburgo.

Na decisão proferida pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, apontou-se que o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 não incide sobre lucros, mas sobre dividendos, ainda que disponibilizados fictamente, e assim o art. 10 do tratado firmado entre Brasil e Portugal, e Brasil e Luxemburgo, autorizariam a tributação no País.

5.6. Caso Gerdau – Acórdão n. 1101-000.811

Após processo de reestruturação, a Gerdau GTL Spain, localizada na Espanha, tornou-se subsidiária integral da Gerdau Internacional, localizada no Brasil, e a *holding* dos investimentos feitos pelo grupo Gerdau em outros países. A fiscalização alegou, porém, que a reorganização teve como objetivo final fazer com que a Gerdau GTL Spain tornasse uma verdadeira destinatária dos investimentos no exterior, apenas para evitar a tributação dos lucros no Brasil, em razão do tratado tributário firmado entre o Brasil e a Espanha, que prevê a regra de isenção no país em que o beneficiário do investimento está localizado.

Desse modo, a fiscalização entendeu pela desconsideração da personalidade jurídica da empresa espanhola, por duas razões: (a) o estabelecimento da Gerdau GTL Spain configurou verdadeiro *treaty shopping*, já que foi interposta apenas para que o grupo usufruísse dos benefícios do tratado firmado entre o Brasil e a Espanha, o que seria indevido; (b) as legislações comerciais e fiscais brasileiras não distinguem controladas diretas e indiretas, de modo que essas últimas também poderiam ser tributadas no País, ainda que a empresa controlada direta estivesse localizada na Espanha.

No voto vencedor, apontou-se que, mesmo admitindo-se a hipótese que a *holding* espanhola teria sido criada apenas para economizar tributos, isso não permitira afastar a aplicação do tratado tributário. Na declaração de voto do Conselheiro Marcos Shigueo Takata, integrante da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, afastou-se qualquer intenção da fiscalização em desconsiderar a personalidade da empresa espanhola. Desse modo, aplicando-se o tratado tributário, a tributação no Brasil estaria impossibilitada (a discussão não adentrou profundamente sobre a aplicação do art. 7º ou 10 dos tratados).

Nesse voto, importante notar que a aplicação da lei brasileira sobre os lucros apurados por empresas controladas no exterior foi afastada nos casos em que esse controle é apenas indireto.

A Fazenda Nacional, porém, interpôs recurso especial contra essa decisão; analisado o feito, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu que os lucros auferidos pelas empresas indiretas deveriam ser considerados de forma individualizada na apuração do lucro líquido da empresa controladora no Brasil. Apontou-se, ainda, a compatibilidade da legislação brasileira de tributação dos lucros no exterior com os tratados tributários (Acórdão n. 9101-002.590).

5.7. Caso Petrobras I – Acórdão n. 1103-001.122

Esse caso foi julgado após o trânsito em julgado da ADI n. 2.588/DF, no qual se analisou, como visto, a constitucionalidade do art. 74 da MP n. 2.158/2001. O STF decidiu: (a) pela inconstitucionalidade do dispositivo quanto às coligadas não situadas em “paraíso fiscal”; (b) pela constitucionalidade do dispositivo quanto às controladas situadas em “paraíso fiscal”; (c) pela inconstitucionalidade do dispositivo em relação aos lucros apurados por controladas e coligadas até 31 de dezembro de 2001.

A 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF afastou a exigência de IRPJ e de CSLL sobre os lucros auferidos por empresa coligada da Petrobras localizada na Argentina, seguindo o entendimento fixado pela Suprema Corte, no sentido de que o art. 74 da MP n. 2.158/2001 é inconstitucional em relação aos lucros das coligadas não situadas em paraísos fiscais. No mais, apontou-se que o art. 7º do tratado firmado entre o Brasil e a Holanda deveria ser aplicado, impedindo a tributação, no Brasil, dos lucros auferidos por controladas localizadas nesses países.

Essa decisão, contudo, foi reformada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, por voto de qualidade, decidiu que não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda e a aplicação do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, por inexistência de conflito (Acórdão n. 9101-002.331).

5.8. Caso Intercement – Acórdão n. 1102-001.247

A Camargo Correa Cimentos S/A foi autuada por não ter oferecido à tributação, no Brasil, os lucros auferidos por suas controladas e coligadas localizadas na Argentina, na Bolívia e no Paraguai. No acórdão proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, o relator qualificou os rendimentos alcançados pelo art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 como verdadeiros dividendos, que não poderiam ser tributados no Brasil caso fossem originados na Argentina, tendo em vista que, à época, o tratado firmado entre o Brasil e a Argentina previa que a dupla tributação dos dividendos seria eliminada, no Brasil, pelo método de isenção.

Quanto à coligada localizada na Bolívia, a autuação foi cancelada porque o investimento no exterior era avaliado pelo custo de aquisição, de modo que os lucros só poderiam ser reconhecidos no Brasil quando disponibilizados mediante pagamento ou crédito, como previsto pela Lei n. 9.532/1997, o que não ocorreu.

Já em relação aos lucros auferidos por coligada no Paraguai, a autuação também foi cancelada ante a decisão do STF na ADI n. 2.588/DF, que declarou que o art. 74 da MP n. 2.158/2001 é inconstitucional em relação aos lucros das coligadas não situadas em paraísos fiscais.

Essa decisão, porém, foi parcialmente reformada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que por voto de qualidade decidiu que os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo próprio investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, não se aplicando, portanto, as disposições da Convenção Brasil-Argentina para evitar bitributação de renda (Acórdão n. 9101-002.832).

5.9. Caso Petrobras II – Acórdão n. 1302-001.630

Aqui a Petrobras foi autuada por não ter oferecido à tributação no Brasil os lucros auferidos por sua controlada na Holanda, referente ao ano-calendário de 2007. A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF consignou que o art. 7º do tratado firmado entre o Brasil e a Holanda não impediria a tributação, no Brasil, dos lucros auferidos por controlada holandesa, porque os lucros disponibilizados à empresa brasileira por ficção, na linha do que dispõe o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, não estão no domínio da empresa controlada na Holanda. O recurso especial do contribuinte foi negado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão n. 9101-002.330).

5.10. Caso Petrobras III – Acórdão n. 9101-002.332

Foi a primeira vez que a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF analisou a questão. Nesse caso, lavrou-se auto de infração contra a Petrobras, exigindo o IPRJ e a CSLL incidentes sobre os lucros auferidos por empresas por si controladas na Holanda e nas Ilhas Cayman.

No voto vencedor, proferido pela 1ª Turma da CSRF, apontou-se que o fato gerador tributável pela legislação brasileira é a variação patrimonial positiva identificada na controladora brasileira, que corresponde aos lucros da controlada no exterior, não havendo, portanto, o exercício de poderes coercitivos e sancionatórios do Fisco brasileiro em território estrangeiro, já que a entidade tributada é a brasileira. Inaplicável, portanto, o art. 7º dos tratados.

5.11. Caso Yolanda – Acórdão n. 1301-002.113

Neste caso, a fiscalização autuou a Yolanda Participações S/A, no ano calendário de 2009, por não ter adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros auferidos por sua controlada Yolanda Netherlands B.V., localizada na Holanda.

Em acórdão proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, decidiu-se, igualmente, que o fato gerador tributável pela legislação brasileira é a variação patrimonial positiva identificada na controladora brasileira, que corresponde aos lucros da controlada no exterior, não existindo, portanto, o exercício de poderes coercitivos e sancionatórios do Fisco brasileiro em território estrangeiro, pois a entidade tributada é a brasileira. Inaplicável, portanto, o art. 7º dos tratados.

5.12. Caso Rexan – Acórdão n. 9101-002.561

A 1ª Turma da CSRF verificou, aqui, a sistemática de tributação dos lucros no exterior prevista pelo art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 e sua compatibilidade com o tratado firmado entre o Brasil e o Chile. O contribuinte foi autuado por não adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros auferidos por sua controlada chilena, nos exercícios 2005 e 2006.

No voto vencedor, consignou-se que a materialidade sobre a qual incide a tributação do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 trata-se de lucros e não de dividendos. Assim, os lucros, apesar de auferidos pela empresa no exterior, pertencem, na medida da participação societária, ao seu investidor que se localiza no Brasil. Afastou-se, portanto, a aplicação do art. 7º dos tratados, e assim a tributação no Brasil estaria autorizada.

5.13. Caso Ambev – Acórdão n. 1302-003.149

A fiscalização apurou irregularidades na tributação dos lucros auferidos pela Ambev por intermédio de suas controladas ou coligadas localizadas na Dinamarca, nas Ilhas Cayman, na Argentina, no Uruguai e no Luxemburgo.

Em relação à controlada localizada na Dinamarca, destaca-se que, semelhante aos tratados tributários firmados pelo Brasil com a República Tcheca e com a Eslováquia, há previsão no tratado (art. 23[5], no caso da Dinamarca) no sentido de que os lucros não distribuídos de uma sociedade localizada em 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. Ou seja, esses Estados optaram por tributar os seus residentes apenas quando os lucros forem efetivamente distribuídos.

Ocorre que, no tratado firmado com a Dinamarca, essa previsão só vale para as entidades classificadas como sociedade anônima. Dessa forma, discutiu-se no caso em análise se a Labatt Holdings S/A, empresa controlada pela Ambev e localizada na Dinamarca, era de fato uma sociedade anônima, e caso a resposta fosse positiva o art. 23(5) deveria ser aplicado.

Após análise, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF entendeu que a empresa controlada na Dinamarca era, na época do fato gerador, uma sociedade anônima, aplicando-se, portanto, o dispositivo que impedia a tributação no Estado residente do investidor, na hipótese de os lucros ainda não terem sido distribuídos.

Destaca-se que a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF não afastou o entendimento, até então corrente no CARF, no sentido de que o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 alcança os lucros do investidor brasileiro, ocasião em que os tratados contra a bitributação não teriam aplicação. Entendeu-se, porém, que para o caso específico da Dinamarca, o art. 23(5) dispôs expressamente que os lucros não distribuídos não poderiam ser tributados no país de residência do investidor.

6. AS REGRAS ATUAIS DE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS NO EXTERIOR: O SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO DA LEI N. 12.973/2014

Em 13 de maio de 2014, foi publicada a Lei n. 12.973, decorrente da conversão da MP n. 627/2013, a qual promoveu diversas alterações na legislação tributária destinadas, em sua maioria, a adaptá-la aos novos padrões contábeis internacionais introduzidos pela Lei n. 11.638/2007, denominados IFRS.

A nova lei estabeleceu, ainda, um novo regime jurídico no tocante à tributação dos lucros das empresas brasileiras no exterior; esse regime visou adaptar a legislação aos princípios e às diretrizes fixadas pelo Supremo Tribunal Federal na ADI n. 2.588.

6.1. Regime de tributação das controladas no exterior

O primeiro dispositivo da Lei que trata da tributação dos lucros das empresas brasileiras no exterior foi o art. 77²¹. De acordo com o *caput* desse artigo, a pessoa jurídica residente no Brasil deve adicionar no cômputo do IRPJ e da CSLL o “valor do investimento de

21 “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.”

controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto de renda”.

A expressão utilizada na nova lei – “parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos” é um mero eufemismo que nada mais significa que o objeto da tributação continua a ser (como no passado) os “lucros” das sociedades estrangeiras.

Dessa forma, no tocante à tributação das sociedades controladas, a Lei n. 12.973/2014 não se afastou do modelo da legislação anterior (art. 74 da MP n. 2158-35/2001 por ela revogado expressamente e art. 25 da Lei n. 9.249/1995), segundo a qual são tributados automaticamente junto à controladora no Brasil os lucros das controladas no exterior, na proporção da sua participação acionária, apurados no balanço, em um sistema de transparência fiscal internacional.

6.2. Princípio da tributação individualizada

O art. 79²² da Lei n. 12.973/2014 dispõe que, após 2022²³, a parcela do lucro das empresas controladas indiretas a ser adicionado à tributação sobre a renda da pessoa jurídica brasileira será apurada de forma individualizada, sem que se possa consolidá-los no âmbito da empresa diretamente controlada.

A tributação individualizada das controladas indiretas visou a um duplo objetivo: (i) evitar a erosão dos lucros da controlada brasileira por meio de prejuízos externos que puderam impactar aquele lucro pelo mecanismo da consolidação vertical; (ii) evitar a interposição entre uma controlada intermediária localizada no país que tenha celebrado com o Brasil tratado contra a dupla tributação com cláusula limitativa dos poderes fiscais do país de residência quanto aos lucros da controlada interposta.

O modelo, porém, deve vigor após 2022, como especificado. Até lá, a parcela positiva de cada controlada indireta 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 se negativa, poderá ser compensada com lucros futuros da

22 “Art. 79. 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.”

23 Até 2022 vigorará o regime do art. 78 da Lei n. 12.973/2014, pelo qual as parcelas de que trata o art. 77 poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos uma das seguintes situações: I – estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários; II – estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do caput do art. 84 da presente Lei; III – sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso II do caput; ou IV – tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total, nos termos definidos no art. 84.

mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, conforme disciplinado pelos incisos I e II do art. 79 da Lei n. 12.973/2014, estando excluídos desse regime, porém, os resultados das controladas: (i) situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários; (ii) localizadas em país de tributação favorecida ou com regime fiscal privilegiado; (iii) controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica localizada em país de tributação favorecida ou com regime fiscal privilegiado; (iv) tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total.

Depreende-se, assim, que até esse marco temporal estabelecido pela legislação, ou seja, ano 2022, a empresa controladora no Brasil poderá aproveitar os prejuízos de uma controlada, direta ou indireta, para compensar lucros de outra controlada, direta ou indireta.

6.3. Regime de tributação das coligadas no exterior

Já em relação às coligadas no exterior, deve-se ter em mente, de início, que a Lei n. 12.973/2014 foi promulgada após a decisão do STF na ADI n. 2.588, a qual nesse particular definiu que a tributação automática das coligadas em países normais é inconstitucional, sem precisar se esse entendimento se estenderia às coligadas localizadas em paraísos fiscais. Desse modo, o art. 81 da Lei n. 12.973/2014²⁴ dispôs que os lucros auferidos por intermédio de coligada devem ser 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.

Ou seja, a tributação no Brasil só vai ocorrer quando os lucros foram efetivamente disponibilizados, em linha com o que foi decidido pelo STF, que vedou a tributação automática nessa ocasião. Desse modo, o art. 81 da Lei n. 12.973/2014 reproduz o regime da antiga Lei n. 9.532/1997, dispondo que os lucros serão considerados disponibilizados²⁵: (a) na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior; (b) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada, possuir lucros ou reservas de lucros; (c) na hipótese de adiantamento de recursos efetuado pela coligada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço prestado, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

Além disso, o lucro será considerado: (a) creditado, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da coligada domiciliada no exterior; (b) pago, quando ocorrer: (i) o crédito do valor em conta bancária, em favor da coligada no Brasil; (ii) a entrega, a qualquer título, a representante da

24 "Art. 81. Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, desde que se verifiquem as seguintes condições, cumulativamente, relativas à investida."

25 Art. 81, § 1º, I, II e III, da Lei n. 12.973/2014.

beneficiária; (iii) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; ou (iv) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da coligada, domiciliada no exterior.

Similar ao regime de tributação que vigorará até 2022 para as controladas no exterior, a tributação automática das coligadas só ocorrerá se elas não se enquadrarem nos seguintes requisitos previstos no art. 81 da Lei n. 12.973/2014: (a) estar submetida a regime de subtributação; (b) estar localizada em país ou dependência de tributação favorecida ou ser beneficiária de regime fiscal privilegiado; (c) ser controlada direta ou indiretamente por pessoa submetida a regime de subtributação. Em síntese, são nítidos os contornos antielisivos atribuídos pelo legislador ao regime aplicável às coligadas.

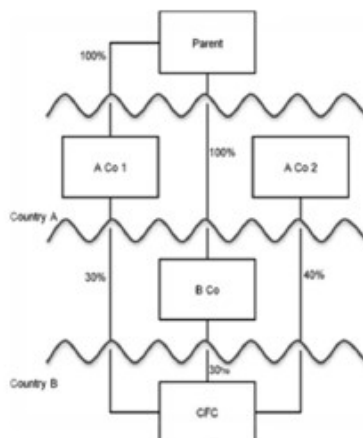
6.4. Sociedades equiparadas a controladoras

De acordo com o art. 83 da Lei n. 12.973/2014, equipara-se à condição de controladora a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detenha participação em coligada no exterior e que, em conjunto com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, consideradas a ela vinculadas, possua mais de 50% (cinquenta por cento) do capital votante da coligada no exterior. Essa disposição foi reproduzida pelo art. 15 da Instrução Normativa n. 1.520/2014.

A definição de “vinculação” foi prevista no art. 83, parágrafo único, da Lei. Será considerada pessoa vinculada: I – a pessoa física ou jurídica cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora, direta ou indireta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei n. 6.404/1976; II – a pessoa jurídica que seja caracterizada como sua controlada, direta ou indireta, ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei n. 6.404/1976; III – a pessoa jurídica quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica; IV – a pessoa física ou jurídica que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento; V – a pessoa física que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus conselheiros, administradores, sócios ou acionista controlador em participação direta ou indireta; e VI – a pessoa jurídica residente ou domiciliada em país com tributação favorecida ou beneficiária de regime fiscal privilegiado, conforme dispõem os arts. 24 e 24-A da Lei n. 9.430/1996, desde que não comprove que seus controladores não estejam enquadrados nos incisos I a V.

Nota-se, assim, que a legislação brasileira, a fim de evitar a separação artificial de controle apenas para contornar a aplicação das regras brasileiras de tributação dos lucros no exterior aplicáveis às empresas controladas, equipara a controladas as empresas coligadas que possuem vínculo e, em conjunto, tenham mais de 50% do capital votante da empresa

no exterior. O exemplo abaixo, trazido no relatório final da Ação 3 do Projeto BEPS OCDE/G20²⁶, pode facilitar a compreensão:



Imagine, então, que a empresa residente (Parent) no Brasil (Country A) constitua duas empresas (ACo1 e ACo2). Essas duas empresas (ACo1 e ACo2) são independentes entre si, mas controladas pela empresa residente no Brasil (Parent). Para evitar que a empresa “Parent”, em relação à “CFC” (localizada no País “B”), esteja sob o âmbito das regras de tributação de controladas no Brasil, a empresa “Parent” divide a participação em “CFC” entre ACo1 e BCo, cada uma com menos de 50%. A intenção da empresa é fugir da regra de controle.

Não obstante, pelo art. 83 da Lei n. 12.973/2014, ACo1, residente no Brasil e tida como coligada pelas leis nacionais, vai ser equiparada a uma sociedade controladora e, por isso, estará sujeita às regras de tributação automática, nos limites de sua participação, ainda que BCo seja residente no exterior.

6.5. Deduções

Por fim, os arts. 85 e seguintes da Lei n. 12.973/2014 preveem as seguintes deduções: (a) dedução de lucros de participações no Brasil; (b) dedução de valores sujeitos a regras de preços de transferência e subcapitalização; (c) deduções de Imposto sobre a Renda e CSLL: (i) dedução do imposto sobre a renda pago no exterior; (ii) dedução do imposto retido incidente sobre rendimentos recebidos; (iii) dedução do imposto retido sobre dividendos distribuídos pelas coligadas tributadas pelo regime de caixa; (iv) dedução do crédito presumido de imposto de renda.

BIBLIOGRAFIA

26 OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 4. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3 – 2015. Final report. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en#page1>. Acesso em: 29 jan. 2019.

BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007

MACIEL, Taísa Oliveira. *Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

OECD/G20. *Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 4. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3 – 2015. Final report*. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en#page1>. Acesso em: 29 jan. 2019.

Parecer n. 15.418/GB, de 7 de junho de 2002, assinado pelo Procurador-Geral da República Geraldo Brindeiro.

ROCHA, Sergio André. *Tributação de lucros auferidos no exterior (Lei n. 12.973/14)*. São Paulo: Dialética, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário internacional. Acordos de bitributação. Imposto de renda: lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. Disponibilidade. Efeitos do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35 – Parecer. *Revista Direito Tributário Atual* v. 16. São Paulo: Dialética e IBDT, 2001.

STF. ADI n. 2.588. Origem: DF. Rel. Min. Ellen Gracie. Requerente: Confederação Nacional da Indústria (CNI). Intdo(a/s): Presidente da República; Intdo(a/s): Congresso Nacional. Data de protocolo: 21.12.2001.

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: RT, 2001.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.