

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
NÚCLEO DE DIREITO CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

Edigar Bernardo dos Santos

REGIME DE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS
POR CONTROLADAS NO EXTERIOR
E OS TRATADOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO

São Paulo

2021

EDIGAR BERNARDO DOS SANTOS

**REGIME DE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS
POR CONTROLADAS NO EXTERIOR
E OS TRATADOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito: área de concentração efetividade do Direito, Núcleo de Pesquisa, Direito Constitucional e Processual Tributário, sob orientação da Profa. Dra. Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa.

São Paulo

2021

EDIGAR BERNARDO DOS SANTOS

**REGIME DE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS
POR CONTROLADAS NO EXTERIOR
E OS TRATADOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito: área de concentração efetividade do Direito, Núcleo de Pesquisa, Direito Constitucional e Processual Tributário, sob orientação da Profa. Dra. Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa.

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

A meus pais, José Bernardo Filho e Vicentina Máximo Soares, que, mesmo semianalfabetos, sempre fizeram questão que seus filhos estudassem.

À Fátima, minha esposa; à Renata e ao Thiago, meus filhos; ao Filippo, meu genro; e à Maria Eduarda, minha neta, por essa família que somos.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por toda minha energia, combustível indispensável para a minha existência.

À minha orientadora, Profa. Dra. Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa. Primeiro, por ter acreditado em mim ao aceitar o meu projeto; depois, pelo impecável acompanhamento neste trabalho, não me poupando quando necessário e me levantando quando preciso.

À Banca Examinadora, pela enorme ajuda na qualificação, com suas observações enriquecedoras, e pela disponibilidade de avaliar meu trabalho.

Aos Professores Doutores Elizabeth Nazar Carrazza, Fabiana Del Padre Tomé, Roque Antônio Carrazza e Thais Helena Morando, cujas lições foram importantíssimas para que eu chegasse até aqui.

Aos meus colegas de Mestrado, pelo acolhimento e apoio, pela ajuda e amizade.

À Fátima, companheira de todos os momentos, pelo apoio e suporte durante a realização deste trabalho.

Aos meus filhos, Renata e Thiago, razão maior do meu viver, pelo incentivo e compreensão durante esta etapa acadêmica.

À Flávia e ao Thiago, por me darem a alegria de ser avô da Maria Eduarda, que me trouxe uma nova concepção de vida.

Ao Filippo, por proteger minha filha pelo mundo afora.

À Michele, pelo bem que faz ao meu filho.

RESUMO

As normas brasileiras que tratam da recepção dos tratados, especificamente o artigo 98 do Código Tributário Nacional, preveem a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária sobre a legislação interna. Porém, o regime nacional de tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior determina a tributação em 31 de dezembro do ano-calendário em que tenham sido apurados, ainda que os lucros tenham sido retidos pela investida fora do País, o que representa antinomia em relação ao parágrafo 1º do artigo 7º dos tratados internacionais para evitar a bitributação (Tratados), que atribuem competência tributária exclusiva ao país-sede da entidade geradora dos lucros, portanto afastando do Brasil o alcance da tributação sobre o referido resultado. Já o Fisco brasileiro, no intuito de arrecadar a qualquer custo, desenvolveu uma discutível argumentação, expressa na solução de Consulta Cosit nº 13, no sentido de que os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, e que os lucros são da investidora brasileira. Em razão dessas controvérsias, este trabalho teve por objetivo analisar a aplicação do regime tributário nacional e as normas emanadas pelos tratados internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a bitributação no que se refere aos lucros auferidos por controladas no exterior com sede em países que fazem parte dos respectivos Tratados. Com base na bibliografia disponível e nos acórdãos estabelecidos, evidenciou-se ser legítima a interpretação de que a aplicação do parágrafo 1º do artigo 7º dos Tratados afasta a tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas de empresas brasileiras, de sorte a não permitir a aplicação do regime interno de tributação, atualmente definido pelo artigo 77 da Lei nº 12.973, de 2014. Seja pela prevalência das normas emanadas pela homologação dos tratados; seja pela falta de fundamentação legal da argumentação do Fisco de que os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, os lucros auferidos no exterior por controladas de empresas brasileiras com sede em países com os quais o Brasil firmou Tratados não poderão ser tributados no Brasil, a não ser que ocorra a efetiva distribuição para a empresa brasileira através de competente ato societário.

Palavras-chave: Controladas. Lucros auferidos no exterior. Imposto de Renda. Controvérsias. Tratados Internacionais.

ABSTRACT

In tax matters, the Brazilian rules that deal with the incorporation of treaties, specifically Article 98 of the National Tax Code, provide that international treaties preempt domestic legislation. However, the national system for the taxation of profits earned by foreign subsidiaries establishes that profits be taxed on the 31st of December of the calendar year in which they were earned, even though the profit may have been held back abroad by the foreign subsidiary. This contradicts Paragraph 1 of Article 7 of the double taxation avoidance treaties (Treaties), which confers jurisdiction to tax only to the country where the entity that generated the profit is located and, therefore, prevents Brazil from taxing that profit. In order to collect funds at any cost, the Brazilian Tax Authority has developed a debatable argument outlined in the solution to Consultation Cosit No. 13. It states that the profits taxed under Brazilian legislation are those earned at the end of each calendar year by the Brazilian investor in proportion to its interest in the investment located abroad and that the profits belong to the Brazilian investor. Due to these controversies, this paper aims to analyze the application of the national tax regime and the rules emanating from the Treaties entered into by Brazil to avoid double taxation of profits earned by foreign subsidiaries whose headquarters are located in countries that have also entered into those Treaties. Based on the available bibliography and the chosen court opinions, the interpretation that Paragraph 1 of Article 7 of the Treaties prevents Brazil from taxing profits earned abroad by subsidiaries of Brazilian companies proved to be legitimate. Therefore, the internal taxation regime, currently established by Article 77 of Law 12.973, of 2014, may not be applied. Whether due to the prevalence of the rules set forth by the Treaties; or due to the lack of a legal basis for the Tax Authority's reasoning for taxing profits under Brazilian law as if those profits had been earned by the investor in Brazil in proportion to its interest in the investment located abroad, the fact is that profits earned abroad by subsidiaries of companies headquartered in countries with which Brazil has entered into Treaties may not be taxed in Brazil unless that profit is actually distributed to the Brazilian company through the appropriate corporate act.

Keywords: Subsidiaries. Profits earned abroad. Income Tax. Controversies. International Treaties.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Resumo da Decisão do STF na ADI nº 2.588 e nos REs nº 611.586 e 541.090	88
Quadro 2 – Resumo do processo legislativo	93

LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Carf	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
CIJ	Corte Internacional de Justiça
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
IN	Instrução Normativa
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
LC	Lei Complementar
MEP	Método de Equivalência Patrimonial
MP	Medida Provisória
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TDT	Tratado para Evitar Dupla Tributação
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	17
1.1 FUNDAMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	17
1.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE NORTEIAM O SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	18
1.2.1 Princípio da legalidade e da estrita legalidade	20
1.2.2 Princípio da anterioridade da lei tributária: genérico, especial e nonagesimal.....	24
1.2.3 Princípio da irretroatividade da lei tributária	25
1.2.4 Princípio da igualdade	28
1.2.5 Princípio da capacidade contributiva.....	29
1.3 PRINCÍPIOS DIRECIONADORES DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA	32
1.3.1 Princípio da generalidade.....	33
1.3.2 Princípio da universalidade.....	34
1.3.3 Princípio da progressividade.....	35
2 FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA CONSTITUIÇÃO E NA LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR	37
2.1 DELIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA	37
2.1.1 A origem e o objeto do Imposto sobre a Renda no Brasil	37
2.1.2 A origem da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL	38
2.1.3 Conceito constitucional de renda e as teorias da renda-produto e da renda- acréscimo.....	39
2.1.4 Delimitações constitucionais da tributação da renda.....	40
2.1.5 Delimitação da Tributação da Renda na Legislação Complementar.....	45
2.1.6 Aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.....	48
3 MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR COLIGADAS E CONTROLADAS	51
3.1 MUDANÇA NA SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO.....	51
3.2 EVOLUÇÃO DO HISTÓRICO LEGISLATIVO E POSICIONAMENTO DA CORTE SUPREMA.....	53

3.2.1	Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.....	54
3.2.2	Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.....	57
3.2.3	Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999.....	60
3.2.4	Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.....	61
3.2.5	Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.....	61
3.2.6	Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588/DF.....	64
3.2.7	Análise do resultado do julgamento da ADI nº 2.588/DF e dos REs nº 541.090 e nº 611586.....	67
3.2.7.1	<i>Ministra Ellen Gracie</i>	69
3.2.7.2	<i>Ministro Nelson Jobim</i>	72
3.2.7.3	<i>Ministro Marco Aurélio</i>	75
3.2.7.4	<i>Ministro Ricardo Lewandowski</i>	77
3.2.7.5	<i>Ministro Ayres Britto</i>	78
3.2.7.6	<i>Ministro Cezar Peluso</i>	81
3.2.7.7	<i>Ministro Joaquim Barbosa</i>	82
3.2.8	Metodologia da decisão e efeitos do julgamento da ADI nº 2.588.....	84
3.2.9	Decisões nos Recursos Extraordinários nº 611.586 e nº 541.090.....	85
3.2.10	Posição consolidada do tema na Corte Suprema.....	87
3.2.11	Análise do resultado e da condução do processo pela Corte Suprema.....	88
3.2.12	Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.....	90
4	DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL	94
4.1	CONCEITOS.....	94
4.2	AS FONTES DO DIREITO INTERNACIONAL.....	95
4.2.1	Convenções Internacionais	98
4.2.1.1	<i>Conceito e nomenclatura das convenções internacionais</i>	98
4.3	DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....	99
4.4	OS ELEMENTOS DE CONEXÃO.....	101
4.4.1	Conceito e espécies de elementos	101
4.4.2	Os elementos de conexão nos impostos sobre a renda	102
4.4.2.1	<i>Os princípios da fonte e da residência</i>	102
4.4.2.2	<i>Os princípios da universalidade e da territorialidade</i>	103
4.5	O PAPEL DA OCDE NO COMBATE À BITRIBUTAÇÃO E À EVASÃO FISCAL.....	105
4.6	MEDIDAS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA.....	107

4.6.1	Medidas unilaterais	107
4.6.2	Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação – Medidas bilaterais	108
4.6.3	O surgimento e o histórico das convenções internacionais para evitar a dupla tributação	109
4.6.4	Os objetivos das convenções internacionais para evitar a dupla tributação	110
4.6.5	Convenções contra dupla tributação celebradas pelo Brasil	112
4.6.6	As relações das convenções internacionais em matéria tributária com o Direito interno	112
4.6.6.1	<i>Competência para celebrar tratados internacionais no Brasil</i>	<i>113</i>
4.6.6.2	<i>Relação entre as Convenções Internacionais em matéria tributária e a legislação doméstica à luz da Constituição e da Lei Complementar</i>	<i>114</i>
4.6.7	A interpretação das Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação	117
5	A CONTROVÉRSIA ENTRE A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS COM SEDE NO EXTERIOR E A APLICAÇÃO DOS TRATADOS CELEBRADOS PELO BRASIL	119
5.1	DELIMITAÇÃO DO CONFLITO DE NORMAS	119
5.2	ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	121
5.3	ANÁLISES E CRÍTICAS AOS ARGUMENTOS APRESENTADOS NA SC COSIT Nº 18 DE 2013	126
5.3.1	Quanto ao momento da disponibilização dos lucros	126
5.3.1.1	<i>A equivalência patrimonial como aquisição da disponibilidade econômica da renda</i>	<i>127</i>
5.3.1.2	<i>A compensação do imposto pago no exterior</i>	<i>129</i>
5.3.2	Quanto à aplicação do parágrafo 1º do artigo 7º dos Tratados de Bitributação	130
5.3.2.1	<i>Da incompatibilidade do regime interno de tributação com o parágrafo 1º do artigo 7º dos TDTs</i>	<i>131</i>
5.3.2.2	<i>Dos argumentos específicos para a não aplicação do parágrafo 1º do artigo 7º dos Acordos de Bitributação</i>	<i>134</i>
5.3.3	Observações específicas à SC COSIT nº 18, de 2013	139
5.3.3.1	<i>Da contradição entre a conclusão e alguns dos parágrafos</i>	<i>139</i>
5.3.3.2	<i>Da não distinção entre controladas e filiais ou sucursais</i>	<i>140</i>

5.4	A JURISPRUDÊNCIA	141
5.4.1	A posição do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.325.709	141
5.4.1.1	<i>Ministro Napoleão Nunes Maia Filho</i>	143
5.4.1.2	<i>Ministro Arnaldo Esteves Lima</i>	146
5.4.1.3	<i>Ministro Ari Pargendler</i>	146
5.4.1.4	<i>Ministro Sérgio Kukina</i>	147
5.4.2	Posicionamento do TRF4 nos Embargos de Declaração em Apelação/Reexame Necessário do processo nº 2003.72.01.000014-4/SC	148
5.4.3	Posicionamento do tribunal administrativo	149
5.4.3.1	<i>Acórdão nº 1302-004.329 - Sessão de 11 de fevereiro de 2020</i>	150
5.4.3.2	<i>Acórdão nº 1402-004.362 – Sessão de 21 de janeiro de 2020</i>	151
5.4.3.3	<i>Acórdão nº 9101-004.583 - Sessão de 4 de dezembro de 2019</i>	152
5.4.3.4	<i>Acórdão nº 9101-002.751 - Sessão de 4 de abril de 2017</i>	153
5.5	SITUAÇÃO ATUAL DO ASSUNTO	154
5.6	ANÁLISE DOS RESULTADOS	154
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	156
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	159

INTRODUÇÃO

É majoritariamente aceito por especialistas em negócios, economia, gestão, direito e outras áreas ligadas ao meio empresarial que a tributação desempenha influência de extrema importância nas decisões de investimento dos agentes econômicos, independentemente de qual seja o território a receber o investimento.

O Direito Tributário, ramo do Direito Público, contempla a função de viabilizar os meios de arrecadação de recursos. O Estado é soberano, portanto, para arrecadar tributos, porém dentro dos limites estabelecidos pela respectiva Constituição.

Em regra, os Estados, no exercício de suas competências tributárias, adotam os princípios:

- a) da territorialidade, o qual limita o alcance da tributação aos rendimentos oriundos de fontes localizadas no seu território; e
- b) da universalidade, que permite a tributação da totalidade das rendas de seus residentes, independentemente da localização da fonte produtora dos rendimentos.

Até 1995, o Brasil adotava em seu Sistema Tributário o regime de tributação territorial. Porém, a partir de 1996, com o início da vigência da Lei nº 9.249, de 1995, passou a adotar o regime de tributação universal, de sorte que os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por contribuintes residentes no território nacional passaram a ser adicionados à apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

No entanto, o legislador pátrio, ao criar o regime de tributação em bases universais, não estabeleceu critérios de convivência entre o regime nacional de tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior e as normas internacionais, especialmente aquelas introduzidas ao ordenamento nacional pelos Tratados para Evitar Dupla Tributação (TDTs) celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

Exceto quanto ao período entre 1997 e 2001, o regime nacional sempre determinou que os lucros auferidos por controladas no exterior devem ser tributados no Brasil em 31 de dezembro do ano-calendário em que tenham sido apurados pelas empresas domiciliadas fora do País, antes mesmo de ocorrer a efetiva disponibilização da renda que constitui materialidade da tributação sobre a renda. Por outro lado, o parágrafo 1º do artigo 7º dos TDTs atribuem competência tributária exclusiva ao país de residência da entidade geradora dos lucros.

Apesar do longo tempo decorrido desde a introdução do princípio da tributação universal, ainda não há segurança jurídica no modelo de tributação dos lucros auferidos por

empresas controladas de empresas brasileiras sediadas em países com os quais o Brasil celebrou tratados para evitar a bitributação.

Essa dissertação se propõe estudar as controvérsias entre a aplicação do ordenamento jurídico nacional, que trata da tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior, e as normas emanadas pelos Tratados internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a bitributação. Para maior aprofundamento, limita-se aos efeitos que as normas introduzidas pelos referidos Tratados produzem sobre o ordenamento brasileiro, seu posicionamento hierárquico e as possibilidades de solução de possíveis antinomias entre elas.

No Brasil, as últimas décadas foram marcadas por significativo incremento nas relações comerciais além das fronteiras, nos investimentos brasileiros no exterior¹, bem como pela crescente participação do país na economia internacional. Em consequência do crescimento da atividade econômica extraterritorial, surge a preocupação do Estado quanto à tributação dos rendimentos transfronteiriços. À medida que se tributam os rendimentos produzidos por fontes externas, cria-se a possibilidade da tributação em dobro, no exterior e no Brasil. Para prevenir a dupla tributação, o País celebrou um número expressivo de tratados internacionais.

Dessa forma, o estudo das relações entre as normas emanadas dos Tratados internacionais celebrados pelo Brasil e o ordenamento jurídico doméstico relacionado à tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior, bem como as controvérsias relacionadas às suas aplicabilidades, são determinantes para impulsionar a construção de um ambiente juridicamente seguro, tanto para que as empresas possam desenvolver seus negócios de forma segura, quanto para que as Autoridades Fiscais possam estabelecer obrigações tributárias com liquidez aos seus contribuintes.

Nesse contexto, a questão que se apresenta é: para a tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior, com sede em países com os quais o Brasil firmou Tratados para evitar a dupla tributação, deve prevalecer a norma do regime interno de tributação dos lucros auferidos no exterior ou devem prevalecer as normas emanadas pelo parágrafo 1º do artigo 7º dos referidos Tratados?

Em princípio, a pesquisa a ser realizada adere à vertente doutrinária que sustenta a prevalência das normas introduzidas pela homologação dos Tratados de não bitributação em relação às normas internas, o que, a nosso ver, parece mais coerente ao avaliarmos

¹ O investimento brasileiro no exterior na modalidade direta, pelo qual o investidor participa do capital de uma empresa fora do País, somava, em 2007, US\$ 142 bilhões, ao passo que em 2019 atingiu US\$ 417 bilhões, representando crescimento de 300%. Fonte: Banco Central do Brasil. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/publicacoes/relatorioid>. Acesso em: 26 jun. 2021.

sistematicamente os dispositivos constitucionais e da legislação complementar que tratam da recepção e da hierarquia dos Tratados internacionais.

Considerando-se a polêmica existente em torno do tema, que permanece pendente de resposta definitiva dos tribunais superiores, e a ausência de consenso doutrinário, apesar de a maioria significativa da doutrina defender a supremacia das normas emanadas dos tratados, esta dissertação tem o objetivo de examinar minuciosamente a sistemática de tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas de empresas brasileiras sediadas em países com os quais o Brasil firmou Tratados para evitar a dupla tributação, abarcando os critérios temporal, espacial e de vigência extraterritorial dos impostos sobre a renda, o que se faz à luz do regime tributário nacional, confrontando-o com as normas emanadas dos Tratados firmados pelo Brasil para evitar a bitributação.

Dessa forma, espera-se que o trabalho possa contribuir com a construção de um sistema de tributação consistente em que sejam adequadamente cumpridos os compromissos assumidos pelo Estado brasileiro na ordem jurídica internacional e que tenha a virtude de reduzir os litígios tributários e ampliar a segurança jurídica.

Cabe esclarecer que este trabalho não tratará de casos específicos, nem das questões já decididas pelo Supremo Tribunal Federal (STF), como a tributação dos lucros auferidos no exterior por coligadas e controladas com sede em paraísos fiscais. Será estudada apenas a regra geral relacionada à tributação dos lucros auferidos por empresas controladas estabelecidas em país que não pratique a subtributação – que não seja paraíso fiscal – e que tenha assinado Tratados de não bitributação com o Brasil.

Em termos de metodologia, a pesquisa respeitará o estilo clássico, desenvolvendo-se, eminentemente, por consultas bibliográficas e de documentos.

Para desenvolver o tema proposto, o trabalho está dividido em cinco capítulos. No primeiro capítulo, são analisados os aspectos teóricos relacionados ao sistema tributário brasileiro na Constituição Federal (CF). Tomando-se como ponto de partida o texto constitucional, apoiando-se nos princípios formadores do sistema constitucional tributário, abordam-se também os princípios direcionadores da instituição do Imposto sobre a Renda (IR). Aprofunda-se, dessa forma, o conhecimento do sistema tributário de modo a suportar as discussões específicas nos capítulos seguintes.

No segundo capítulo são analisados os fundamentos da tributação da renda na Constituição e na legislação complementar. Toma-se como ponto de partida um breve relato sobre a origem do IR no Brasil, bem como o objeto do referido tributo. Aporta-se o conceito constitucional de renda e as delimitações da legislação complementar. Discutem-se também os

conceitos de disponibilidade econômica e jurídica da renda, talvez o ponto mais controvertido da parte teórica.

No terceiro capítulo é tratado o momento da tributação dos resultados auferidos por coligadas e controladas no exterior. Partindo-se de um histórico do processo legislativo sobre o regime de tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior, aborda-se a disputa entre Fisco e contribuintes através do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588/DF e dos Recursos Especiais (REs) nº 541.090 e nº 611.586, sendo que, na parte final do capítulo, é analisado o voto de cada um dos ministros.

Procurando estabelecer os pontos de conexão entre a norma internacional que busca evitar a dupla tributação e o regime interno de tributação dos lucros auferidos no exterior, no quarto capítulo são exploradas as medidas para eliminar a dupla tributação. Dentre elas, destacam-se os Tratados internacionais em matéria tributária e os parâmetros a serem seguidos na interpretação dos TDTs.

Por fim, como ponto central desta dissertação, no quinto capítulo é apresentado e analisado o posicionamento da Receita Federal do Brasil (RFB), que entende não ser aplicável a norma contida no parágrafo 1º do artigo 7º dos TDTs na apuração dos tributos IRPJ e CSLL sobre lucros auferidos por controladas no exterior. Avalia-se também se o entendimento do referido órgão público é compatível com a legislação brasileira e seus princípios. Para fechar o capítulo, apresenta-se a jurisprudência do judiciário e do tribunal administrativo.

Por último, são apresentadas as considerações finais, seguidas das referências bibliográficas.

1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O sistema constitucional tributário brasileiro compreende o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária relativas à atribuição de competência tributária aos entes políticos para instituir e arrecadar tributos. Trata-se de um subsistema do sistema constitucional e compreende as normas e os princípios constitucionais tributários, podendo esses princípios ser escritos ou não. No texto constitucional, o tema tem sua concentração nos artigos 145 a 162 da CF.

1.1 FUNDAMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

O marco inicial para qualquer estudo que pretenda entender o sistema tributário brasileiro terá, necessariamente, que ser a CF, que é a pilastra de sustentação de todo o sistema jurídico do País. É a CF que dá identidade ao ordenamento jurídico tributário nacional. Nesse sentido, afirma Regina Helena Costa: “[...] a Lei somente poderá contemplar fatos que se encontrem dentro da moldura constitucionalmente traçada para esse fim, o que representa sensível limitação à edição de situações a ser efetuada pelo legislador”.²

A Constituição em si não cria tributos, mas, indiscutivelmente, estabelece as limitações, a amplitude e as regras para que o legislador infraconstitucional possa criá-los. Nessa linha de raciocínio, Paulo de Barros Carvalho leciona que: “Dentre os muitos legados que a obra fecunda de Geraldo Ataliba nos deixou, está a necessidade premente de partirmos do Texto Constitucional para podermos compreender as devidas proporções do sistema tributário brasileiro”.³

A aplicação do Direito Tributário depende diretamente do modelo constitucional. É o que explica Regina Helena Costa ao afirmar que: “No Brasil, diferentemente do que ocorre na maioria dos países, é a constituição que aponta as regras-matrizes de incidência tributária, isto é, as situações fáticas que poderão ser apreendidas pelo legislador infraconstitucional para instituição de tributos”.⁴

² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 58.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 210.

⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 58.

Em suma, na Carta Magna estão definidos os fundamentos para a criação legislativa dos direitos e das obrigações tributárias, sua interpretação e aplicação, bem como os princípios constitucionais norteadores do sistema tributário nacional, que avaliaremos a seguir.

1.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE NORTEIAM O SISTEMA TRIBUTÁRIO

A definição de princípio não é algo trivial, visto que o termo é de notória ambiguidade e imprecisão. Segundo o dicionário da Academia Brasileira de Letras, entende-se por princípio: “1 Ato de começar ou principiar; começo; origem; início [...]. 2 A causa primeira de alguma coisa [...]. 3 Regra, norma [...]. 4 Noções básicas numa área do conhecimento [...]. 5 Normas de moral e de comportamento social”.⁵ De fato, em termos gerais, essa é a definição.

Já no que se refere especificamente ao Direito, esclarece Miguel Reale que: “[...] princípios gerais do direito são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas”.⁶

No entendimento de Roque Antônio Carrazza: “[...] princípio é o começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nessa medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema”.⁷

Para Celso Antônio Bandeira de Mello:

[...] princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá o sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.⁸

Os princípios representam o alicerce, a viga de sustentação do sistema jurídico ou de cada norma individualmente. Porém, nem sempre são introduzidos por diploma legal, de forma que podem ser explícitos ou implícitos. Nesse sentido, segundo Roque Antônio Carrazza: “[...] princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande

⁵ ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Dicionário escolar da língua portuguesa**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2008.

⁶ REALE, Miguel. **Lições preliminares do direito**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 304.

⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 45.

⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 958-959.

generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas [...]”.⁹

Segundo Miguel Delgado Gutierrez: “Os princípios podem encontrar uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional e são importante instrumento para a criação, interpretação, integração, conhecimento e aplicação do direito positivo. Além disso, atuam como limite da atividade legislativa e jurisdicional”.¹⁰

Nas lições de Geraldo Ataliba:

Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências.¹¹

Renato Lopes Becho afirma que: “Os princípios possuem uma série de funções dentro do ordenamento jurídico. Eles apontam os objetivos da sociedade, dispostos no ordenamento jurídico explícita ou implicitamente e trazem unidade ao sistema jurídico, agregando normas ao seu redor”.¹²

Cabe destacar que, além dos princípios gerais, o sistema tributário é fundamentado em princípios específicos que lhe dão a devida sustentação e que, necessariamente, terão de ser respeitados na criação da norma tributária pelo Poder Legislativo, na gestão e aplicação pelo Poder Executivo, bem como na sua interpretação e aplicação pelo Poder Judiciário.

Para Paulo de Barros Carvalho: “[...] o exercício do poder tributário, no Brasil, se acha jungido por uma série de máximas constitucionais, especialmente dirigidas a esse setor. São os princípios constitucionais tributários, na maioria, explícitos, e que a legislação infraconstitucional deve acatar em toda a latitude”.¹³

Na doutrina não há uma lista taxativa de quais são os princípios constitucionais tributários. Paulo de Barros Carvalho relaciona, de forma não exaustiva, os seguintes: estrita legalidade, anterioridade, anterioridade nonagesimal, irretroatividade da lei tributária, tipologia tributária, proibição de tributo com efeito de confisco, capacidade contributiva, vinculabilidade da tributação, uniformidade geográfica, não discriminação tributária em razão da procedência

⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 47.

¹⁰ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O Imposto de Renda e os princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade**. Orientador: Gerd Willi Rothmann. 2009. 200 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 11.

¹¹ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, 2. ed., 3. tir., São Paulo, Malheiros Editores, 2004, p. 34.

¹² BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 336.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo. Saraiva, 2014, p. 168.

ou da destinação dos bens, territorialidade da tributação, indelegabilidade da competência tributária e não cumulatividade.¹⁴

Roque Antônio Carrazza, em seu *Curso de Direito Constitucional Tributário*, apresenta o sistema constitucional tributário a partir dos princípios republicano, federativo, autonomia municipal, anterioridade, legalidade e segurança jurídica.¹⁵ Ainda nessa linha de raciocínio, Luís Eduardo Schoueri, em seu livro *Direito Tributário*, no capítulo *Princípios e Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, trata dos seguintes princípios constitucionais tributários: legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade, proibição do efeito de confisco, os atinentes a unidades econômicas e políticas e as imunidades da ordem econômica e tributação.¹⁶

Ainda que haja diferença na nomenclatura utilizada pelos autores acima citados para o conjunto de princípios, os conteúdos são semelhantes, o que torna evidente a imprecisão e a ambiguidade do termo princípio. Torna-se, pois, imperioso para este trabalho o aprofundamento do estudo sobre os princípios constitucionais tributários, buscando evidenciar o núcleo de sua significação. São eles: legalidade e estrita legalidade; anterioridade genérica, especial e nonagesimal; irretroatividade da lei tributária; igualdade; e capacidade contributiva. Por não se tratar de um trabalho sobre princípios, serão estudados apenas os aqui citados, que são os que julgamos mais relevantes para a fundamentação dessa dissertação.

1.2.1 Princípio da legalidade e da estrita legalidade

O princípio da legalidade, insculpido no artigo 5º, inciso II, da CF, é aplicável a todos os domínios do Direito – portanto não privativo do Direito Tributário – e determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. A redação do referido dispositivo, contido no rol dos direitos fundamentais, cristaliza o conceito de liberdade de forma ampla e estabelece que apenas a lei aprovada pelo Poder Legislativo poderá interferir na liberdade de cada cidadão.

A vida social impõe certas restrições à atividade individual, as quais, porém, terão que ser estabelecidas por lei, que deve ter um caráter geral e igualitário. Além disso, a lei deve ser

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: 26. ed. São Paulo. Saraiva, 2014, p. 169-178.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 67-559.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: 7. ed. São Paulo. Saraiva, 2017, p. 295-402.

elaborada por mandatário do povo, nos termos do processo legislativo traçado pela CF e do próprio princípio republicano.¹⁷

Dessa forma, qualquer intervenção estatal sobre a propriedade ou a liberdade das pessoas, ainda que imaterial, terá que ser feita exclusivamente por lei. O legislador, ao elaborar a lei, deve obviamente obedecer à Constituição; mas não é só ele quem deve fazê-lo. Mais até que o legislador, o administrador público e o juiz – por não serem senhores, mas servidores da lei – estão intensamente subordinados à Constituição, inclusive a seus princípios.¹⁸

Com relação ao Direito Tributário, o princípio da legalidade é a pedra fundamental sobre a qual está encravada a pilastra de sua sustentação. A raiz de todo ato administrativo tributário deve se encontrar numa norma legal, nos termos expressos do artigo 5º, inciso II, da CF. Apenas esse comando constitucional seria o suficiente para afirmarmos que, no Brasil, ninguém estaria obrigado a pagar um tributo ou a cumprir qualquer dever instrumental tributário que não tenha sido criado por lei aprovada por pessoa politicamente competente.¹⁹

No entanto, o legislador constituinte, com o intuito de assegurar o direito do contribuinte, inseriu também no artigo 150, inciso I, da CF, a determinação de que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Dessa forma, o princípio da legalidade ganhou importante reforço. Vale a pena mencionar o posicionamento de Luís Eduardo Schoueri:

[...] ao comparar o texto do artigo 5º com o do artigo 150, nota-se que o constituinte não foi redundante quando tratou da matéria tributária: se em geral um comportamento será exigido ‘em virtude’ de uma lei, nas questões tributárias, tem-se a exigência de a obrigação tributária estar prevista na própria lei.²⁰

Em outras palavras, as normas tributárias brasileiras devem sempre estar adstritas ao princípio da legalidade, ou seja, a instituição de tributos só poderá ser realizada em atinência ao que está disposto em lei. Assim, tal princípio se transforma no princípio da tipicidade, como esclarece Alberto Xavier, para quem é necessário que a lei tributária contenha:

[...] não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto, ao invés do que sucede na ‘reserva relativa’, em que muito embora seja indispensável a lei como fundamento para as intervenções da Administração nas esferas da liberdade e de propriedade dos cidadãos, ela não tem que fornecer necessariamente o critério de

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 269.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 271.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 272.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: 7. ed. São Paulo. Saraiva, 2017, p. 310.

decisão no caso concreto, que o legislador pode confiar à livre valoração do órgão de aplicação do direito, administrador ou juiz.²¹

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho: “Qualquer das políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou alíquota, mediante a expedição de lei”.²²

As funções cumpridas pela legalidade tributária são claramente identificáveis mediante a exigência do indispensável veículo legislativo (*função formal*), da especificação de todos os aspectos à verificação do fato jurídico tributário e da respectiva obrigação (*função material*), bem como da vinculatividade dos órgãos da Administração e seus comandos (*função vinculante*).²³

As normas jurídicas tributárias, compostas pela legislação tributária e por atos produzidos por agentes competentes, como é o caso das decisões jurídicas, devem necessariamente observar os limites formais e materiais impostos pela legislação de instância superior, de modo que, em última análise, toda regra jurídica deve obedecer aos ditames da Constituição.²⁴

Vale relembrar as fases da estruturação do sistema tributário brasileiro: tem seu nascedouro na atribuição de competência tributária pela CF e é seguido pela instituição do tributo única e exclusivamente por lei e procedimentos arrecadatórios fundamentados na lei. Em suma: competência atribuída (CF) + instituição de tributo (lei) + procedimentos arrecadatórios e deveres instrumentais (vinculados à lei) = Sistema Tributário.

Assim, a incidência da norma jurídica tributária somente se dá quando da ocorrência do fato jurídico tributário, que nada mais é do que a versão em linguagem competente da hipótese de incidência descrita na norma geral e abstrata.²⁵ Nesses termos, é de fundamental importância trazer os ensinamentos de Ataliba:

Fato imponible é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária.

²¹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: 26. Ed. São Paulo. Saraiva, 2014, p. 169.

²³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 85.

²⁴ OLIVEIRA, Nicole Najjar Prado de. **A fundamentação das decisões do Carf em matéria de planejamento tributário**. Orientador: José Artur Lima Gonçalves. 2015. 313 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 40.

²⁵ OLIVEIRA, Nicole Najjar Prado de. **A fundamentação das decisões do Carf em matéria de planejamento tributário**. Orientador: José Artur Lima Gonçalves. 2015. 313 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 42.

Cada fato imponible determina o nascimento de uma obrigação tributária.

A lei (h.i.) descreve hipoteticamente certos fatos, estabelecendo a consistência de sua materialidade. Ocorridos concretamente esses fatos *hic et nunc*, com a consistência prevista na lei, e revestindo a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa abstrata, reconhece-se que desses fatos nascem obrigações tributárias concretas. A esses fatos, a cada qual, designamos “fato imponible” (ou fato tributário).

No momento em que, segundo o critério legal (aspecto temporal da h.i.), se consuma um fato imponible, nesse momento nasce uma obrigação tributária, que terá afeição e características que a h.i. ditar.

O fato imponible é, pois, um fato jurígeno (fato juridicamente relevante) a que a lei atribui a consequência de determinar o surgimento da obrigação concreta. Em termos kelsenianos: é um suposto a que a lei imputa a consequência de causar o nascimento do vínculo obrigacional tributário.

Para que um fato (estado de fato, situação) seja reputado fato imponible, deve corresponder integralmente às características previstas abstrata e hipoteticamente na lei (h.i).

Disse que o fato, assim, se subsume à imagem abstrata da lei. Por isso, se houver subsunção do fato à h.i., ele será fato imponible. Se não houver subsunção, estar-se-á diante de fato irrelevante para o Direito Tributário.²⁶

Diante disso, podemos afirmar que a cobrança de tributos no Brasil está restrita àqueles instituídos por lei e, ainda, aos casos em que a lei definiu, além da hipótese de incidência, os aspectos quantitativos de base de cálculo e a alíquota. Também se entende que a desconstituição dos negócios jurídicos entre particulares, sem a devida fundamentação legal, ultrapassa os limites estabelecidos pelo princípio da legalidade.

O princípio tem seu rigor mitigado na própria CF pelo conteúdo do parágrafo 1º, do artigo 153, que faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre: importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. Da mesma forma ocorre em relação à contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, visto que o artigo 177, parágrafo 4º, I, “b” da CF prevê que a sua alíquota pode ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, a ela não se aplicando o disposto no artigo 150, III, “b”.

Os impostos acima relacionados são de natureza extrafiscal, visto que são utilizados como instrumentos para regular o comércio exterior, a indústria nacional e as operações do mercado financeiro. Dessa forma, demandam agilidade na alteração de sua intensidade. Por outro lado, cabe observar que a referida flexibilidade se aplica apenas em relação à alíquota e no intervalo estabelecido por lei.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 68.

1.2.2 Princípio da anterioridade da lei tributária: genérico, especial e nonagesimal

O princípio da anterioridade tem aplicação específica ao Direito Tributário, visto que se projeta apenas no campo da tributação, nas esferas de competência – federal, estadual, municipal e distrital.²⁷

O princípio da anterioridade determina um intervalo temporal entre a aprovação da lei que institui ou aumenta o tributo e o início da sua vigência, intervalo que, para os tributos sujeitos ao princípio em debate, pode ser de 90 dias a um ano.

Dessa forma, a anterioridade tem seu direcionamento para o futuro, impedindo que a lei nova, instituidora ou majoradora do tributo, atinja fatos ocorridos a menos de 90 dias para os tributos sujeitos apenas à anterioridade nonagesimal, ou no mesmo exercício financeiro para os tributos sujeitos à anterioridade genérica. Saliente-se que o marco inicial do intervalo temporal é a data da publicação da lei. Nessa linha de raciocínio, Roque Carrazza afirma que: “a anterioridade volta-se para fatos futuros, dando ao contribuinte a previsibilidade do que o aguarda no próximo exercício financeiro – e, portanto, condições objetivas de se programar e preparar para bem cumprir as novas exigências fiscais”.²⁸

O princípio da anterioridade encontra-se delineado nos artigos 150, III, “b” e “c” e 195, parágrafo 6º, da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

[...]

Art. 195 [...]

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.

De início, cabe esclarecer que o exercício financeiro no Brasil é coincidente com o ano civil, ou seja, corresponde ao período entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano.

Da leitura do comando constitucional acima transcrito, depreende-se que são três as espécies de anterioridade:

²⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 208.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 212.

- a) a genérica, instituída pelo artigo 150, III, “b”, da CF: neste caso, a lei que criar ou aumentar o tributo, ao entrar em vigor, ficará com sua eficácia suspensa até o início do próximo exercício financeiro;
- b) a especial, instituída pelo artigo 150, III, “c”, da CF: determina intervalo mínimo de 90 dias entre a data em que haja sido publicada a lei que instituiu ou aumentou o tributo e o início de sua eficácia; e
- c) a nonagesimal, instituída pelo artigo 195, parágrafo 6º, da CF: determina que as contribuições sociais só poderão ser exigidas após decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado.

A anterioridade especial é, na verdade, proteção adicional à anterioridade genérica, aplicando-se, das duas anterioridades, aquela que gerar maior proteção ao contribuinte. Assim, se a lei que institui ou aumenta o tributo passar a vigorar até o dia 3 de outubro, aplica-se a anterioridade genérica; se após essa data, aplica-se a especial.

1.2.3 Princípio da irretroatividade da lei tributária

A noção de irretroatividade da lei, regra geral, repousa no artigo 5º, XXXVI, da CF, que estabelece: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Trata-se do princípio da segurança jurídica. Há, na doutrina, defensores de que apenas essa prescrição, que irradia por todo o direito positivo, no qual se inclui a imposição tributária, seria suficiente para definir a irretroatividade da lei tributária.

Nesse sentido, afirma Paulo de Barros Carvalho: “Por certo que a prescrição é despicienda, visto que a diretriz contida no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, é portadora desse mesmo conteúdo axiológico, irradiando-se por todo o direito positivo, incluindo, portanto, a região das imposições tributárias”.²⁹

Porém, no âmbito do Direito Tributário, o constituinte originário de 1988 foi além e incluiu pela primeira vez no texto constitucional brasileiro, entre as limitações do poder de tributar, a proibição da retroatividade da lei, artigo 150, III, “a”, da CF, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 [...]

 III - cobrar tributos:

 a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

 [...]

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 171.

O princípio em discussão decorre, na essência, do princípio da segurança jurídica. Além disso, é um corolário do Princípio da Legalidade, uma vez que, para este, somente em virtude de lei surgirá obrigação tributária. Veio o Princípio da Irretroatividade o complementar, esclarecendo que a lei em referência deve ser aprovada anteriormente à ocorrência do fato imponible.

Nas lições de Roque Antônio Carrazza, “a irretroatividade da lei protege o contribuinte contra os arbítrios do Estado, que não pode modificar, para pior, situações fiscais (i) já consolidadas ou (ii) já aperfeiçoadas, embora ainda pendentes de condições”.³⁰

O vício de uma lei pode ser sanado pelo legislador com a edição de uma nova lei em que não conste o erro. Apenas não é possível objetivar que essa lei tenha efeitos retroativos. Dessa forma, supondo que uma lei “x” foi aprovada em desconformidade com a CF, uma eventual alteração na Constituição, permitindo o tratamento previsto naquela lei “x”, não a tornará constitucional. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri afirma o que segue: “Com o princípio da irretroatividade, vê-se que, no sistema brasileiro, o legislador não pode ‘consertar’, ainda que por meio adequado (lei), uma omissão na definição da hipótese tributária. Qualquer mudança apenas valerá dali em diante”.³¹

Em síntese, o princípio em discussão, por tratar-se de uma limitação ao poder de tributar, não permite que lei tributária que institua ou aumente tributo alcance fatos jurídicos pretéritos à sua vigência, mas que se aplique prospectivamente.

Ainda cabe destacar que a irretroatividade é assegurada apenas para casos de criação de novo tributo ou aumento dos já existentes. Portanto, nada impede que a lei tributária alcance fatos pretéritos, desde que em benefício do contribuinte. Na esfera tributária, o artigo 106 do Código Tributário Nacional (CTN) apresenta as hipóteses em que a lei deve ser aplicada retroativamente:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
 I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
 II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
 a) quando deixe de defini-lo como infração;
 b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
 c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.³²

³⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 381.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 310.

³² BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020.

O inciso I, que se refere à lei expressamente interpretativa, é bastante discutível, visto que o papel de interpretação não deveria ser do legislador. Para Regina Helena Costa, “trata-se de conceito bastante polêmico, pois cabe indagar-se se, efetivamente, é possível falar-se em interpretação autêntica, isto é, aquela que é procedida pelo próprio legislador”.³³ Aliás, Roque Antônio Carrazza declara inexistir “lei interpretativa”: “Há quem queira – seguindo na traça do artigo 106, I, do CTN – que a lei tributária interpretativa retroage até a data da entrada em vigor da lei tributária interpretada. Discordamos, até porque, no rigor dos princípios, não há leis interpretativas. A uma lei não é dado interpretar uma outra lei”.³⁴

O inciso II do referido artigo, por sua vez, trata da retroatividade benéfica de atos não definitivamente julgados. São três as situações nele contidas:

- a) Quando a lei nova já não definir como infração fiscal determinado ato. Neste caso, a lei tributária traz inspiração do Código Penal. Verifica-se que o dispositivo trata exclusivamente de infração, não cuidando do pagamento do tributo.
- b) A segunda situação assemelha-se à primeira, mas traz a ressalva: desde que não tenha ocorrido fraude, nem omissão de pagamento do tributo exigido.
- c) Quando a penalidade da lei mais nova substitui a mais grave da lei anterior. Neste caso, à semelhança do Código Penal, a pena menos severa da lei nova substitui a mais grave da lei anterior, vigente quando o ato punível foi praticado. Importante destacar que a benignidade só se aplica às penalidades, não alcançando as multas moratórias. Somente é aplicável aos atos ainda não definitivamente julgados.

O parágrafo 1º do artigo 144 do CTN traz outra hipótese de retroatividade da lei tributária ao definir que:

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.³⁵

Em outras palavras, em termos de criação ou aumento de tributo, a lei não pode retroagir a fatos pretéritos. Caso persista, será considerada inconstitucional por desrespeito ao princípio constitucional da irretroatividade das leis.

Por último, cabe frisar que a irretroatividade se volta para o passado, protegendo do alcance da lei os fatos ocorridos anteriormente à vigência dela, enquanto a anterioridade se volta

³³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 192.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 383.

³⁵ BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020.

para o futuro, protegendo os fatos ocorridos no intervalo entre a entrada em vigor da lei e o início da sua eficácia.

1.2.4 Princípio da igualdade

A origem histórica do princípio da igualdade remonta à Revolução Francesa, que, na instauração de uma nova ordem estatal, pretendeu abolir os privilégios de classes arraigados na nobreza. Posteriormente, com plena aceitação e incorporação ao constitucionalismo, passou a ser, de acordo com Edgard Rosa, um dos princípios basilares de todas as Constituições democráticas.³⁶ No Brasil, por exemplo, o princípio da igualdade faz parte da declaração de direitos do cidadão de todos os textos constitucionais desde a Constituição de 1891.

A atual Carta Magna, em seu artigo 5º, *caput*, estatui que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Adicionalmente, em seu inciso I, define que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos nela previstos. Além disso, ao tratar do sistema tributário nacional, o artigo 150, II, limita a atuação do legislador ao impedi-lo de instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo, dessa forma, qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. A igualdade caracteriza-se, assim, na seara tributária, como princípio basilar de nosso sistema constitucional tributário.

Infere-se, pois, que o constituinte extremou a importância ao princípio da igualdade, de modo que pode ser considerado um sobreprincípio. Destaque-se, ainda, que, da leitura do preâmbulo da CF, identifica-se que foram definidos como valores supremos da sociedade a igualdade e a justiça. Portanto, o princípio da igualdade é, sem dúvida, uma das pilstras fundamentais do ordenamento jurídico brasileiro. De acordo com Regina Helena Costa, “a ideia de igualdade irradia seus efeitos por todo o ordenamento jurídico e é considerada por muitos, seu princípio mais relevante”.³⁷

A essa altura, vale a pena trazer as lições de Geraldo Ataliba, para quem:

A igualdade é, assim, a primeira base de todos os princípios constitucionais e condiciona a própria função legislativa, que é a mais nobre, alta e ampla de quantas funções o povo, republicanamente, decidiu criar. A isonomia há de se expressar, portanto, em todas as manifestações de Estado, as quais, na sua maioria, se traduzem

³⁶ ROSA, Edgard Lincoln de Proença. **Aspecto do Princípio da Igualdade**. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181324/000393299.pdf?sequence=3>. Acesso em: 10 jul. 2020, p. 2.

³⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 79.

concretamente em atos de aplicação da lei, ou seu desdobramento. Não há ato ou forma de expressão estatal que possa escapar ou subtrair-se às exigências de igualdade.³⁸

O alcance do princípio da igualdade não se limita à equiparação dos cidadãos diante da norma legal. Vai além: impede que a própria lei seja editada em afronta à isonomia. Adicionalmente, impede que sejam produzidas situações de privilégio ao se aplicar a lei. Dessa forma, cria limitações tanto ao aplicador da norma quanto ao legislador, submetendo ambos ao preceito da igualdade.

Nas lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, a igualdade é princípio que visa a duplo objetivo, a saber: de um lado, propiciar garantia individual contra perseguições (não é sem razão que se acha insculpido em artigo subordinado à rubrica constitucional “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”) e, de outro, tolher favoritismos.³⁹

Portanto, em matéria tributária, o âmago da justiça está em estabelecer que a lei fiscal deve tratar os cidadãos de modo ‘igual’ e que a igualdade, necessariamente, terá que ser relativa, tendo como padrão ou critério a capacidade econômica do contribuinte.⁴⁰

Dessa forma, na seara tributária, o princípio da igualdade é efetivado através da aplicação do princípio da capacidade contributiva, que será tratado a seguir.

1.2.5 Princípio da capacidade contributiva

A definição de capacidade contributiva tem sido um dos temas de maior divergência na doutrina jurídica tributária. De acordo com Regina Helena Costa, “[...] a noção de capacidade contributiva tem sido o cerne de toda a discussão acerca do assunto”.⁴¹ Há autores que defendem ser um conceito vazio, uma expressão ambígua⁴², sem possibilidade de aplicação prática. Há outros que defendem ser a capacidade econômica para suportar o tributo. No entendimento de Geraldo Ataliba, “[...] traduz-se na exigência de que a tributação seja modulada, de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes”.⁴³

³⁸ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2 ed., 3 tir. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 160.

³⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 23.

⁴⁰ XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1978, p. 10.

⁴¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 58.

⁴² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 2002, p. 481.

⁴³ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Imposto de renda – capacidade contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – “renda” escritural – intributabilidade de correções monetárias. São Paulo: **Revista de Direito Tributário**, 1986, p. 38

Inegavelmente, do ponto de vista econômico, a tributação é meio de transferência da riqueza ou renda do indivíduo para o público, com o objetivo de custear as despesas do Estado na realização do bem comum. A doutrina reconhece, de forma inequívoca, que identificar a capacidade contributiva é um modo eficaz de discriminação para a aplicação do princípio da igualdade perante a tributação.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se insculpido no artigo 145, parágrafo 1º, da CF, *in verbis*:

Art. 145 [...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Diante desse texto, cabe a pergunta: mas, afinal, o que é capacidade contributiva? Uma resposta óbvia é que se trata da aptidão de cada um para o financiamento do Estado, porém, no mínimo, é necessário saber qual seria essa aptidão.⁴⁴

Apesar da multiplicidade de entendimentos nas definições de capacidade contributiva, parece-nos inquestionável que seu aferimento, ou aplicação prática deve sempre ser fundamentada na lei. Assim, o princípio da capacidade contributiva deve apresentar perfeita harmonia com o princípio da legalidade. Segundo Regina Helena Costa: “[...] é a lei, pois, que vai estabelecer as hipóteses de incidência dos impostos, observadas as regras-matrizes já colocadas pela Constituição, sempre atendendo àquela ideia de que a tributação deve relacionar-se com a riqueza dos particulares”.⁴⁵

Para Elizabeth Nazar Carrazza, “o princípio da capacidade contributiva, por sua necessária vinculação à justiça tributária, possui um conteúdo de difícil delimitação, mas que nem por isso o torna incompreensível dentro do ordenamento jurídico brasileiro”.⁴⁶ Já para Alcides Jorge Costa, a igualdade tributária consiste em tributar da mesma forma todos os que têm a mesma capacidade contributiva, uma vez que a igualdade tributária consiste em tributar da mesma forma todos os cidadãos de uma mesma categoria.⁴⁷ Esse princípio, segundo Luciano Amaro, aproxima-se do princípio da igualdade, pois, ao se adequar o tributo à capacidade contributiva dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que identifique as diferenças de riquezas eleitas como suporte de imputação, o que corresponde a um dos aspectos

⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 317.

⁴⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 45.

⁴⁶ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade e Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2015, p. 78.

⁴⁷ COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 55, p. 330, jan./mar. 1991.

da igualdade, que é tratar igualmente aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e desigualmente os que revelem riquezas diferentes e, conseqüentemente, diferentes capacidades de contribuir.⁴⁸ Já nas palavras de Ricardo Lobo Torres, esse “é um princípio constitucional aberto e indeterminado, servindo de orientação para o ulterior processo de concretização normativa”.⁴⁹

O princípio da capacidade contributiva tem como destinatário exclusivo o legislador ordinário. A regra jurídica constitucional que juridicizou o princípio em debate obriga o legislador ordinário a escolher, para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente fatos que sejam signos presuntivos de renda ou de capital. A desobediência a essa regra constitucional pelo legislador ordinário leva à declaração de inconstitucionalidade da lei.⁵⁰

Podemos afirmar que a noção de capacidade contributiva em sentido objetivo considera a riqueza do contribuinte, enquanto a capacidade contributiva em sentido subjetivo trata das particularidades pessoais do contribuinte.⁵¹

A capacidade contributiva é o potencial dos indivíduos para suportar os ônus tributários de pagar tributos. Dessa forma, todo critério de tributação que não se baseie em diferenças na condição econômica dos contribuintes é injusto e arbitrário. Por mais discricionário que possa ser o legislador tributário, ele encontra no princípio da capacidade contributiva uma limitação fundamental. Assim, não poderá jamais erigir como hipótese de incidência uma situação que não denote a existência de uma capacidade contributiva.⁵²

Portanto, o princípio da capacidade contributiva viabiliza a realização da justiça fiscal, visto que tem como norte imputar a cada contribuinte a colaboração com as despesas públicas na proporção de suas possibilidades. Em outros dizeres: as pessoas devem pagar impostos em conformidade com a sua riqueza.

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, defende que a expressão “sempre que possível”, contida no parágrafo 1º do artigo 145 da CF, permite ao legislador, em certos casos, compatibilizar a instituição do imposto para atingir objetivos extrafiscais relacionados com o desenvolvimento econômico, a proteção do meio ambiente, a inibição de consumo de

⁴⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, p. 166.

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 94.

⁵⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 498.

⁵¹ COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 55, jan./mar. 1991, p. 300.

⁵² GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O Imposto de Renda e os princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade**. Orientador: Gerd Willi Rothmann. 2009. 200 p. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 63.

mercadorias nocivas à saúde etc. Porém, fica vedado ao legislador buscar finalidades extrafiscais que impliquem privilégios odiosos ou que subvertam a capacidade contributiva e os seus subprincípios, como ocorreria, por exemplo, na instituição do IR de forma regressiva.⁵³

Após essa breve exposição, cabe esclarecer que, para esta dissertação, **capacidade contributiva está relacionada à capacidade econômica do contribuinte para suportar a carga tributária a ele atribuída**. Além disso, no Brasil, apenas o Poder Legislativo, em sua competência atribuída pela CF, tem autorização para definir o método para alcançar a capacidade contributiva do contribuinte.

Dessa forma, não pode a Administração Fiscal, seja na atividade arrecadadora, seja na atividade fiscalizadora, seja, ainda, na atividade julgadora – no caso da Administração Federal, que é competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) –, ampliar o alcance da capacidade contributiva além do estabelecido na lei.

1.3 PRINCÍPIOS DIRECIONADORES DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Ao instituir o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, bem como a Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), o legislador pátrio deve observar os princípios constitucionais direcionadores do sistema tributário anteriormente discutidos. Também deve tomar como diretriz os princípios direcionadores do próprio imposto sobre a renda, para não correr o risco de criar lei inconstitucional.

De forma específica, aplicam-se o princípio da generalidade, o princípio da universalidade e o princípio da progressividade. A Carta Magna, em seu artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, determina que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza seja informado, nos termos da lei, pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

Roque Antônio Carrazza⁵⁴ afirma que: “Ao estatuir que o IR ‘será informado’, a Constituição foi peremptória: determinou que a União deve submetê-lo aos referidos critérios”. O constituinte originário estruturou o IR com características de pessoalidade, generalidade,

⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 97.

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda** (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 68.

universalidade e progressividade, as quais devem ser conjugadas com os demais princípios constitucionais a que este tributo também deve obediência⁵⁵, princípios que passamos a analisar.

1.3.1 Princípio da generalidade

O princípio da generalidade determina que o imposto deve ser exigido de todas as pessoas que praticarem o fato imponible, independentemente de raça, sexo, convicções políticas, credos religiosos etc. Nas lições de Roque Antônio Carrazza, “por generalidade entendemos que o imposto há de alcançar todas as pessoas que realizam o fato imponible”⁵⁶.

Nessa linha, Regina Helena Costa ensina que “[...] o princípio da generalidade da tributação significa que todos aqueles que se encontram na mesma situação descrita na hipótese de incidência estarão, em consequência, sujeitos à mesma exigência fiscal”.⁵⁷

O princípio da generalidade se encontra no critério pessoal da Regra Matriz da Incidência Tributária e decorre do princípio da isonomia. Traz uma ideia de justiça fiscal, visto que seria absolutamente injusto que pessoas na mesma situação tivessem exigências fiscais diferentes. Nesse sentido, a CF, em seu artigo 150, II, proíbe aos entes com competência tributária: “[...] instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.⁵⁸

De fato, o princípio da generalidade é, na essência, a forma de alcançar o princípio da igualdade em relação ao IR e à CSLL. Uma vez definida em lei a hipótese de incidência em abstrato, todos deverão ser submetidos à incidência do imposto, salvo os casos de imunidade ou os previstos em lei específica.⁵⁹

Por último, devem ser excetuados da aplicação do princípio em debate os casos de isenções e imunidades, porém essas situações devem ser devidamente justificadas em face dos princípios constitucionais, visto que a lógica é a da aplicação da generalidade.

⁵⁵ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O Imposto de Renda e os princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade**. Orientador: Gerd Willi Rothmann. 2009. 200 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 6.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda** (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 68.

⁵⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 95.

⁵⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 fev. 2021.

⁵⁹ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 37.

Vale ainda mencionar que a aplicação do princípio da generalidade alcança tanto as pessoas jurídicas quanto as pessoas físicas.

1.3.2 Princípio da universalidade

A aplicação do princípio da universalidade significa dizer que o IR deve incidir sobre todas as rendas auferidas pelos contribuintes no período-base, independentemente da denominação dos rendimentos, da origem, da condição jurídica do contribuinte ou da nacionalidade da fonte pagadora. Trata-se de determinação da CF, que, em seu artigo 153, parágrafo 2º, I, determina que o IR será informado pelo critério da universalidade.

De acordo com Miguel Delgado Gutierrez, equivale dizer que o legislador ordinário, ao editar leis criando a hipótese de incidência do IR, deverá, necessariamente, observar que este imposto deve alcançar todo tipo de rendas e proventos auferidos pelo contribuinte de igual modo, não sendo juridicamente válido distingui-los de acordo com as suas fontes de origem e outras circunstâncias das atividades desenvolvidas pelos contribuintes.⁶⁰

Dessa forma, não importa a denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, a localização, a condição jurídica ou a nacionalidade da fonte, a origem dos bens produtores da renda e a forma de percepção das rendas ou proventos. Basta, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.⁶¹

Nos ensinamentos de Roque Antônio Carrazza: “[...] por universalidade temos que o IR deve alcançar todos os ganhos ou lucros, de quaisquer espécies ou gêneros, obtidos pelo contribuinte no território brasileiro e – desde que respeitados os acordos que visam evitar a bitributação internacional – também no exterior”.⁶²

Assim, entende-se que a regra de universalidade está diretamente relacionada com o critério material da Regra Matriz da Incidência Tributária no tocante ao IR. Além disso, a avaliação global dos rendimentos vincula a regra da tributação universal aos critérios da capacidade contributiva e da igualdade.

⁶⁰ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O Imposto de Renda e os princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade**. Orientador: Gerd Willi Rothmann. 2009. 200 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 100.

⁶¹ BRASIL. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm>. Acesso em: 26 abr. 2020, art. 3º, § 4º.

⁶² CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda** (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 69.

Hugo de Brito Machado afirma que o princípio da universalidade se refere: “[...] ao objeto da tributação, devendo o imposto então recair sobre todos os rendimentos, independentemente da denominação que tiverem, da sua origem, da localização ou da condição jurídica da respectiva fonte”.⁶³

Nesse sentido vai o entendimento de Mary Elbe Queiroz, para quem, com relação ao IR, a universalidade estabelece que, na formação da base de cálculo do referido imposto, a qual deve ser apurada com a periodicidade definida em lei, devem ser incluídos todos os rendimentos – “rendas” e “proventos” – auferidos pelo contribuinte. Dessa forma será atingida a verdadeira capacidade contributiva do indivíduo.

O conceito de renda, que será avaliado com profundidade no próximo capítulo, corresponde aos acréscimos patrimoniais decorrentes da remuneração do capital do trabalho ou da combinação de ambos, incluindo também os proventos de qualquer natureza. A universalidade abarca todos os elementos que compõem a renda do contribuinte.⁶⁴

Em suma, o princípio da universalidade determina que todas as rendas e os proventos obtidos pelo contribuinte, em determinado período de apuração do IR, deverão ser tratados de modo igual, sem discriminações em função de sua origem ou espécie. Assim, podemos afirmar que a universalidade está diretamente vinculada aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

1.3.3 Princípio da progressividade

Da aplicação do princípio da progressividade se depreende que, quanto maior for o rendimento tributário, maior deverá ser a alíquota aplicável. Assim, a legislação deve estabelecer uma evolução gradual das alíquotas aplicáveis ao IR, de modo que serão percentualmente maiores quanto maior for a base tributável⁶⁵. A progressividade, nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho, “é um instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte”.⁶⁶ De acordo com Guilherme Peloso

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 156.

⁶⁴ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 37.

⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda** (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 71.

⁶⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 245.

Araújo e Renato Lopes Becho, enquanto critério que deverá informar a criação do imposto de renda, a progressividade significa o dever de o legislador ordinário estipular a progressão da alíquota na medida do aumento da base tributável.⁶⁷

No Brasil (artigo 153, parágrafo 2º, I, da CF), a sua adoção é obrigatória em relação ao Imposto de Renda como forma de gradação do tributo. A fixação de alíquota no imposto pode ser de forma proporcional, progressiva e regressiva. No primeiro caso, fixação da alíquota proporcional, o percentual será igual sobre a renda, independentemente do tamanho da renda do contribuinte. Nos dois últimos casos, a alíquota percentual fica sujeita à variação em função do acréscimo ou da redução da base de cálculo. Se a base cresce, a alíquota também cresce. Por outro lado, se a base de cálculo cai, o percentual de alíquota também será reduzido. Portanto, quem ganha mais contribui com maior percentual de sua renda para cobrir os custos do Estado. No Brasil, adota-se a alíquota progressiva.

O princípio da progressividade também é uma decorrência dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Roque Antônio Carrazza afirma que “o critério da progressividade é consectário natural dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, pois exige que os contribuintes com maiores rendimentos recebam tratamento fiscal mais gravoso que os de pequeno porte econômico”.⁶⁸

Ao explicar a teoria do sacrifício que o pagamento do tributo traria, Luís Eduardo Schoueri afirma o que segue: “[...] ter-se-ia, então, a progressividade como exigência do Princípio da Capacidade Contributiva, já que exigir idêntico percentual de contribuintes com capacidade contributiva diversa seria impor menor sacrifício, relativamente, àqueles com maior capacidade contributiva”.⁶⁹

Por último, cabe destacar que a progressividade, aqui discutida, é aplicável tanto ao imposto sobre a renda das pessoas físicas quanto ao das pessoas jurídicas.

⁶⁷ ARAÚJO, Guilherme Peloso; BECHO, Renato Lopes. O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. In: LISBOA, Julcira Maria De Mello Vianna (Coord.). **Impostos em Espécie: perspectiva sistemática**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2019, p. 182.

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda** (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 72.

⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: 7. ed. São Paulo. Saraiva, 2017, p. 408.

2 FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA CONSTITUIÇÃO E NA LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR

Nas palavras de Regina Helena Costa, “o sistema tributário nacional resulta da conjugação de três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional) e a lei ordinária, instrumento de criação do tributo por excelência”⁷⁰. Nesse sentido, os fundamentos de tributação da renda estão instituídos no texto constitucional, e as normas gerais, na legislação complementar, o que será tratado neste capítulo.

2.1 DELIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

Da análise das normas constitucionais, depreende-se que o Texto Magno outorga competência tributária à União para instituição do Imposto sobre a Renda, mas, ao mesmo tempo, elege os fatos que podem ser objeto da tributação, bem como as balizas de cada critério da regra-matriz de incidência, não permitindo ao legislador infraconstitucional a livre composição das referidas regras. Nos dizeres de Geraldo Ataliba:

[...] já na Constituição, se deduzem critérios idôneos para eleição (pela lei ordinária) da base de cálculo dos tributos. Tal lei, só será constitucional quando se comporte nos lindes dessa esfera de atuação autorizada constitucionalmente, abstendo-se de indicar – como base – fatores que nada tem a ver com o objetivo fato submetido à tributação.⁷¹

2.1.1 A origem e o objeto do Imposto sobre a Renda no Brasil

Para analisarmos os fundamentos constitucionais e os da legislação complementar sobre a tributação da renda, tomaremos como ponto de partida um breve relato sobre a origem do IR no Brasil, bem como faremos o exame do objeto do referido tributo.

O IR, o mais importante dos impostos brasileiros, já quase centenário, em 2019 representava 28% da arrecadação de tributos federais⁷². Foi instituído no Brasil pela Lei Orçamentária nº 4.625, de 31/12/1922, e emendado, logo a seguir, pelo artigo 3º da Lei nº 4.783,

⁷⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 57.

⁷¹ ATALIBA, Geraldo. Parecer inédito. Imposto sobre a renda – Pressupostos constitucionais, p. 172. **Enciclopédia da PUC-SP**, nota 9. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/295/edicao-1/renda>. Acesso em: 21 nov. 2020.

⁷² RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2019/2019-relatorios-do-resultado-da-arrecadacao-anos-anteriores-cap>. Acesso em: 2 abr. 2020.

de 1923, com a denominação “imposto geral sobre a renda” (artigo 31)⁷³, sendo iniciada a sua arrecadação a partir de 1924. O formato atual do referido imposto data de meados da década de 1990, quando o Brasil iniciou o processo de abertura do mercado interno para os negócios com o exterior.

Foi constitucionalizado pela primeira vez em 1934, com a denominação “imposto de renda e proventos de qualquer natureza” (artigo 6º, I, “c”)⁷⁴, o que se repetiu na CF de 1937 (artigo 20, I, “c”). Já a Constituição de 1946, ao consagrar a discriminação de rendas tributárias, adotou nova designação para o tributo, denominando-o “imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza” (artigo 15, IV)⁷⁵, denominação que foi repetida em todos os textos constitucionais subsequentes, inclusive no atual.

O objeto do imposto em estudo é a renda, realidade econômica que se pretende submeter à tributação, portanto, elemento pré-jurídico em relação ao Direito Tributário, que existe antes da aprovação da lei ordinária, a quem cabe a criação do respectivo imposto. Trata-se de elemento encontrado na discriminação de rendas tributárias, na expressão utilizada pelo legislador constituinte ao prever o respectivo imposto no sistema tributário nacional.⁷⁶

2.1.2 A origem da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

O artigo 195, I, “c”, da Carta Magna de 1988, definiu o lucro como uma das fontes de financiamento da seguridade social. Dessa forma, foi atribuída competência tributária à União para criação do novo tributo. A CSLL foi instituída em 1988 pela Medida Provisória (MP) nº 22, posteriormente convertida na Lei nº 7.689/88. Trata-se de contribuição de natureza tributária, razão pela qual lhe são aplicáveis os princípios e as limitações gerais ao poder de

⁷³ A Lei Orçamentária nº 4.625/1922 dispunha em seu art. 31: “Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem. [...] VI. A cobrança do imposto será feita cada ano sobre a base do lançamento realizado no ano imediatamente anterior. VII. O poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instruções, e executando as medidas necessárias aos lançamentos e instruções, e executando as medidas necessárias ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne efectiva em 1924”. BRASIL. **Lei Orçamentária nº 4.625/1922**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/14625.htm. Acesso em: 10 fev. 2021.

⁷⁴ “Art. 6º - Compete, também, privativamente à União: I - decretar impostos: [...] c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis [...]”. BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 10 fev. 2021.

⁷⁵ “Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre: [...] IV - renda e proventos de qualquer natureza [...]”. BRASIL. **Constituição Federal de 1946**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 10 fev. 2021.

⁷⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro. O objeto e o fato gerador do imposto de renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imposto de Renda: conceito, princípios, comentários**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 56-57.

tributar. São contribuintes da CSLL todas as Pessoas Jurídicas e as equiparadas pela legislação do IR. A sua base de cálculo e a normatização aplicável são equivalentes às do IR. Por isso, de agora em diante trataremos em conjunto IR e CSLL, visto que ambos têm a mesma base de cálculo e a mesma norma aplicável.

Após a sua criação, ocorreram várias alterações legislativas, porém a maioria das alterações está relacionada a alterações de alíquotas, ora para aumentar, ora para diferenciar as alíquotas por setor de atividades. Atualmente as empresas do sistema financeiro estão sujeitas a alíquotas de 15 ou 20%, enquanto as empresas em geral estão sujeitas a alíquotas de 9%.

2.1.3 Conceito constitucional de renda e as teorias da renda-produto e da renda-acrécimo

Alcançar a renda como base de tributação não é uma das tarefas mais fáceis, pois cabe ao Estado definir bem seus contornos ante o conceito aberto, que, visto sob diferentes prismas, dificilmente produzirá resultados desejados.⁷⁷

O conceito de renda não é unívoco. Há definições divergentes nos mais vastos campos, mas, para este estudo, que busca o conceito de renda para efeito de incidência tributária, ficaremos restritos aos conceitos relacionados à gênese econômica, na qual há predominância de duas teorias: a da renda-produto e a da renda-acrécimo.

O conceito da renda-acrécimo é um modelo abrangente. Por ele, a renda reflete o aumento no poder econômico de uma pessoa em um determinado período. Em termos práticos, seriam os acréscimos líquidos de riqueza adicionados à renda imputada e aos gastos com consumo em um dado intervalo temporal. Este modelo abrange todos os ingressos passíveis de avaliação monetária, prescindindo da conversão em moeda para a caracterização da renda.⁷⁸

Para a teoria da renda-produto, incluem-se no conceito de renda tão somente recebimentos derivados de fontes permanentes ou que se reproduzem no tempo – salários, aluguéis, dividendos e juros –, excluindo-se os ganhos não recorrentes, como ganhos de capital, doações e demais ganhos esporádicos. Portanto, trata-se da análise do conceito de renda na óptica da produção, em que renda seria o produto periódico de uma fonte permanente, durável.

⁷⁷ ALMEIDA, Carlos Otavio Ferreira de. **Concorrência Internacional e Tributação da Renda no Brasil**. Orientador: Luís Eduardo Schoueri. 2012. 275 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 167.

⁷⁸ ALMEIDA, Carlos Otavio Ferreira de. **Concorrência Internacional e Tributação da Renda no Brasil**. Orientador: Luís Eduardo Schoueri. 2012. 275 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 169.

Assim, a renda derivaria periodicamente de uma fonte permanente, assumindo o caráter de renda-produto.⁷⁹

Em suma, considerando-se os conceitos relacionados à gênese econômica, são duas as correntes que definem renda: uma mais restrita, denominada renda-produto, que considera os rendimentos de fontes permanentes, e outra mais abrangente, denominada renda-acréscimo, que considera todos os rendimentos, inclusive os não recorrentes.

2.1.4 Delimitações constitucionais da tributação da renda

Todas as Cartas Magnas que sucederam a de 1934 mantiveram a autorização para a União criar ou manter a exigência do Imposto sobre a Renda. A CF vigente atualmente, em seu artigo 153, III, outorga à União Federal competência exclusiva para instituir imposto sobre a “renda e proventos de qualquer natureza”, o qual, por determinação do parágrafo 2º do mesmo artigo, será informado pelos critérios da *generalidade*, da *universalidade* e da *progressividade*, na forma da lei. Transcrevemos o texto:

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.⁸⁰

A frase “na forma da lei”, parte final do inciso I, parágrafo 2º, remete ao artigo 146, III, “a”, da CF, que atribui à lei complementar competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados pela Constituição, entre os quais o IR e a CSLL.

Dessa forma, os critérios para se saber o que deve ser tomado como renda tributável são especificados pela legislação complementar. Porém é neste ponto que surge a controvérsia se o constituinte estabeleceu um conceito de renda ou se atribuiu esta tarefa ao legislador infraconstitucional. O tema suscita opiniões por ângulos divergentes. Para Ricardo Mariz de Oliveira, “conduz a doutrina a chegar a se separar em dois polos opostos e extremos, um que

⁷⁹ ALMEIDA, Carlos Otavio Ferreira de. **Concorrência Internacional e Tributação da Renda no Brasil**. Orientador: Luís Eduardo Schoueri. 2012. 275 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 169.

⁸⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 fev. 2021.

afirma não existir um conceito constitucional de renda e proventos e outro que enxerga um conceito constitucional limitador dos trabalhos legislativos infraconstitucionais”.⁸¹

Para ele, segundo a primeira dessas visões, a Constituição, limitando-se a dizer que o imposto pode ser cobrado sobre a renda e os proventos de qualquer natureza, emitiu um conceito vago e não determinado, deixando o encargo de sua definição inteiramente à lei complementar a que alude o seu artigo 146, III, “a”.⁸²

Parece partilhar desse entendimento Ricardo Lobo Torres, para quem “renda e proventos são conceitos constitucionais abertos, que devem ser trabalhados pela doutrina e pela legislação”.⁸³

Nessa hipótese, a de *inexistência* de um conceito constitucional de renda, o legislador complementar poderia trabalhar em campo aberto, valendo-se de sua competência para conceituar aquilo que a Carta Magna apenas indicara como base para a incidência do imposto, ou seja, renda e proventos de qualquer natureza.⁸⁴

Por outro lado, a corrente que recusa a vacuidade de conceitos indefinidos na Constituição sustenta que necessariamente há um limite semântico para os dois termos⁸⁵. Nas palavras de Carlos Otavio Ferreira de Almeida: “Ainda que se conceda a mais larga liberdade possível ao legislador complementar, seu campo de atuação sofreria limites pelo valor semântico das palavras ditadas pelo constituinte. Afinal, não lhe seria dado definir renda em sentido diverso ao que, ontologicamente, ela seja”.⁸⁶

Para Hugo de Brito Machado, o legislador, que é intérprete da Constituição, dispõe de relativa liberdade para interpretar qualquer de seus dispositivos. Dessa forma, também pode se utilizar dessa liberdade relativa para formular o conceito de renda. Ele pode escolher entre os diversos conceitos fornecidos pelos economistas e financistas, procurando alcançar a capacidade contributiva e tendo em vista considerações de ordem prática, porém não pode formular arbitrariamente um conceito de renda ou de proventos de qualquer natureza.⁸⁷

⁸¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 170.

⁸² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 171.

⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 379.

⁸⁴ ALMEIDA, Carlos Otavio Ferreira de. **Concorrência Internacional e Tributação da Renda no Brasil**. Orientador: Luís Eduardo Schoueri. 2012. 275 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 170.

⁸⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 171.

⁸⁶ ALMEIDA, Carlos Otavio Ferreira de. **Concorrência Internacional e Tributação da Renda no Brasil**. Orientador: Luís Eduardo Schoueri. 2012. 275 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 171.

⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional e o Imposto de Renda. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 7, n. 55, 1 mar. 2002. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/2714/a-supremacia-constitucional-e-o-imposto-de-renda>. Acesso em: 10 maio 2020.

Portanto, cabe salientar que a regra-matriz de incidência do IR e da CSLL deve ser construída a partir do significado que os vocábulos assumem no texto constitucional, conjugada com os princípios que norteiam a tributação, não existindo qualquer espaço para a liberdade de ação do legislador ordinário. Assim, o intérprete e o aplicador da lei somente podem atuar dentro dos limites constitucionais, na consideração do que seja o conceito de “renda” e de “proventos”, que já se encontram previamente definidos.⁸⁸

Retornando à Carta Magna sobre o vocábulo renda, a CF, artigo 153, III, limita-se à simples referência “renda e proventos de qualquer natureza”. Registre-se, porém, que o dispositivo em referência não autoriza o legislador ordinário federal a criar imposto sobre qualquer coisa que considere renda e proventos de qualquer natureza, mas o limita a, observando os ditames constitucionais, fazê-lo incidir apenas sobre o que, a lume da Ciência Jurídica, realmente tipifique um desses fatos.⁸⁹

Notamos que, em regra, além de outorgar a competência tributária, a CF elege a materialidade dos tributos de modo a estabelecer um conteúdo semântico mínimo que demarca a atuação do legislador infraconstitucional ao instituí-los. Portanto, entendemos que no texto constitucional se encontram os contornos da norma-padrão de incidência de cada tributo, e isso não seria diferente ao tratar do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Nesse sentido, José Artur Lima Gonçalves afirma que: “[...] o conceito de renda não pode ficar – e não fica – à disposição do legislador infraconstitucional e que, por outro lado, o conceito de renda não está explícito no texto constitucional, impõe-se deduzir um conceito de renda pressuposto pela Constituição”.⁹⁰

Assim, cabe à doutrina e ao Judiciário o desafio de construir o conceito de renda constitucionalmente pressuposto.

Em raciocínio semelhante, Humberto Ávila afirma que “o conceito constitucional de renda não será fornecido pelo exame isolado dos dispositivos que e imediatamente digam respeito à matéria tributária, em especial ao imposto sobre a renda”.⁹¹

Por outro lado, cabe ao Congresso Nacional definir, na legislação ordinária, o que deve ser entendido por renda para efeitos de tributação, sempre com o seu poder limitado pelo

⁸⁸ QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 84.

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 39 40.

⁹⁰ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda** – pressupostos constitucionais. 1. ed., São Paulo: Malheiro, 2002, p. 174.

⁹¹ ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 14.

sistema constitucional de distribuição de poder tributário e sujeito à verificação, pelo Poder Judiciário, da conformidade dos conceitos legais com os princípios da CF. O Poder Legislativo pode restringir ou limitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza constante da CF, mas não pode ampliá-lo além dos limites compatíveis com a distribuição constitucional de rendas.⁹²

Há, na doutrina, certa abundância de trabalhos sobre o conceito constitucional de renda – dentre os quais são destaques o *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*, de Humberto Ávila⁹³; o *Conceito de renda tributável*, de Alcides Jorge Costa⁹⁴, e *O Conceito Constitucional de Renda e Proventos de Qualquer Natureza*, de Roberto Quiroga Mosquera⁹⁵. A maior parte dos autores defende que, ao vocábulo renda, a Constituição empresta a significação de acréscimo patrimonial, limitando a incidência da exação à efetiva adição ao patrimônio do contribuinte acumulada em determinado período. Para Mosquera, por exemplo, “a palavra ‘renda’ e a expressão ‘proventos de qualquer natureza’ traduzem acréscimo patrimonial, incremento de elementos ao conjunto de direitos reais e pessoais já pertencentes a determinados indivíduos”.⁹⁶

Na mesma linha de raciocínio são as lições de Regina Helena Costa, para quem o “conceito de renda encontra-se delineado constitucionalmente. Traduz acréscimo patrimonial, riqueza nova, que vem se incorporar a patrimônio preexistente, num determinado período de tempo”.⁹⁷

Em raciocínio semelhante, José Arthur Lima Gonçalves afirma que o conteúdo mínimo semântico do conceito constitucional de renda pode ser delimitado pelo “(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período”.⁹⁸ Em outros dizeres: o autor propugna que a renda seria o saldo positivo resultante do cotejo entre certas entradas e certas saídas em um período delimitado. Certas

⁹² PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de Renda**. São Paulo. Editora APEC, 1969, p. 21.

⁹³ ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

⁹⁴ COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o imposto de renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

⁹⁵ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O Conceito Constitucional de Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Orientador: Roque Antônio Carrazza. 1996. 174 f. Dissertação (Mestrado em Direito).

⁹⁶ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O Conceito Constitucional de Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Orientador: Roque Antônio Carrazza. 1996. 174 f. Dissertação (Mestrado em Direito) p. 119.

⁹⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 361.

⁹⁸ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda** – pressupostos constitucionais. 1. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 179.

entradas e saídas porque nem todas as entradas representam acréscimos patrimoniais, bem como nem todas as saídas representam decréscimo.

Neste ponto, afirmamos que renda e proventos de qualquer natureza são elementos patrimoniais que não existiam antes no patrimônio preexistente dos contribuintes e que não representam uma mera reposição de elementos patrimoniais ou permuta. Acréscimo, incremento ou majoração de elementos patrimoniais (riqueza nova) não se confunde com ingresso, entrada ou reposição de direitos patrimoniais (riqueza velha).⁹⁹

Nas palavras de Roque Antônio Carrazza: “Renda e proventos de qualquer natureza são os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos, e apurados após confronto de entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, em certo lapso temporal”.¹⁰⁰

Acrescente-se que, para fins de tributação, renda e proventos de qualquer natureza terão necessariamente que estar vinculados a acréscimo patrimonial.

De forma coerente com esse entendimento, Paulo Ayres Barreto esclarece que “a expressão renda e proventos de qualquer natureza deve ser interpretada como um acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencentes a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal [...]”.¹⁰¹

A essa altura, vale a pena trazer a decisiva lição de Roque Antônio Carrazza: “ao outorgar competências tributárias às pessoas políticas, a CF não só as favorece, como aos próprios contribuintes, que passam a ter o direito subjetivo de só serem tributados com estrita observância do minucioso regramento nela contido”.¹⁰²

Corroborando o entendimento aqui exposto, o STF decidiu, por unanimidade, no Recurso Extraordinário (RE) nº 117.887-6/SP¹⁰³, que a expressão “renda e provento de qualquer natureza” significa sempre “acréscimo patrimonial”. Como forma de melhor enfatizar o viés de acréscimo patrimonial do conceito de renda, o Ministro Carlos Velloso, ao relatar o referido Recurso Extraordinário, dispôs assim: “não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial”.

⁹⁹ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O Conceito Constitucional de Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Orientador: Roque Antônio Carrazza. 1996. 174 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC/SP, São Paulo, 1996, p. 137.

¹⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda**. Perfil Constitucional e Temas Específicos 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 39.

¹⁰¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 73.

¹⁰² CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda**. Perfil Constitucional e Temas Específicos 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 32, nota 11.

¹⁰³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 117.887-6/SP**, Rel. Min. Carlos Velloso, v.u., 11 fev. 1993. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 28 mar. 2020.

No nosso entender, “renda e proventos de qualquer natureza”, para fins específicos de tributação, nos termos do artigo 153, III, da CF, necessariamente têm que estar vinculados à variação patrimonial positiva resultante de um fluxo de entradas e saídas em determinado lapso temporal. Importante destacar que a referida variação não pode ser confundida com indenizações ou compensação de prejuízos de períodos anteriores.

2.1.5 Delimitação da Tributação da Renda na Legislação Complementar

A CF, artigo 146, III, “a”, exige que lei complementar adicione à definição do imposto contida no texto magno todas as suas características, para que tal imposto possa ser instituído e exigido pelo legislador ordinário. Assim dispõe o referido mandamento:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

[...] ¹⁰⁴

Verificamos que, em face do comando constitucional aqui transcrito, as normas gerais do Direito Tributário devem definir o fato gerador, a base de cálculo, bem como o contribuinte dos impostos, de forma a impedir que o legislador ordinário crie hipóteses de incidência incompatíveis com o objeto dos impostos previstos no texto constitucional.¹⁰⁵ É da alínea “a”, inciso III, artigo 146 da CF, que promana a autoridade da lei complementar.¹⁰⁶

O CTN, originariamente aprovado como lei ordinária, foi reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência, após a promulgação da Carta Constitucional de 1988, como lei formalmente ordinária, mas com *status* material de lei complementar, o que lhe permite cumprir as funções determinadas pelo artigo 146, III, “a”, da CF, ou seja, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos, dentre eles o imposto de renda.

O referido diploma legal trata do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza em seus artigos 43, 44 e 45, sendo que o *caput* do artigo 43 destaca a competência tributária da União, prevê que a hipótese de incidência do imposto sobre a renda é a aquisição

¹⁰⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 fev. 2021.

¹⁰⁵ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O Imposto de Renda e os princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade**. Orientador: Gerd Willi Rothmann. 2009. 200 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 27.

¹⁰⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 181.

da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e proventos de qualquer natureza – os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda:

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.

§ 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.¹⁰⁷

Nessa perspectiva, percebe-se que o legislador ordinário, ao aprovar o CTN, em sua definição de renda e provento de qualquer natureza, tratou de fazer adequação aos parâmetros definidos constitucionalmente, já que considerou como materialidade do imposto sobre a renda os acréscimos patrimoniais, seja por considerá-los como renda seja por considerá-los como proventos de qualquer natureza, reiterando, assim, o conteúdo mínimo esposado pela CF.

Regina Helena Costa afirma que, “no que concerne ao aspecto material da hipótese de incidência, o artigo 43, ao definir os conceitos de renda e proventos, não destoa do conceito constitucional”.¹⁰⁸

Para Paulo Ayres Barreto:

O conteúdo do enunciado prescritivo veiculado pelo CTN, em seu artigo 43, não desborda o conceito constitucional de renda. Deveras, a referência a proventos de qualquer natureza, como acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, impõe a seguinte conclusão: nos termos do CTN os acréscimos patrimoniais sujeitos à incidência do imposto sobre a renda são os enunciados no inciso I do art. 43 ou qualquer outros.¹⁰⁹

Merecem destaque também as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 105/2001, que acrescentou dois parágrafos ao artigo 43 do CTN, com previsão de que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, da condição jurídica ou nacionalidade de fonte, da origem e da forma de percepção, determinando também que a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade para fins de incidência do Imposto de Renda (aqui surgiu a principal questão

¹⁰⁷ BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020.

¹⁰⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 363.

¹⁰⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 73.

relacionada ao momento da tributação dos resultados auferidos no exterior, que será tratada no capítulo específico).

A renda e os proventos representam novas riquezas acrescidas a um patrimônio já existente. Dessa forma, o fato jurídico hábil a gerar a incidência do imposto de renda, segundo o artigo 43 do CTN, é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte ao adquirir uma riqueza nova.¹¹⁰

Vale aqui trazer a lições de Misabel Abreu Machado Derzi, que destaca como ponto pacífico na doutrina e na jurisprudência que “renda é produto, fluxo ou acréscimo patrimonial, inconfundível com o patrimônio de onde promana, assim entendido, o capital, o trabalho ou a sua combinação”.¹¹¹

Portanto, constatando-se que o CTN não destoa da CF no que concerne à definição de “renda” e “provento”, convém avaliar se o referido diploma legal adotou ou não os conceitos de renda das teorias clássicas.

O inciso I do artigo 43 do CTN, ao usar a expressão “renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, de certa forma positiva a teoria da renda-produto, segundo a qual a renda seria o fruto periódico de uma fonte permanente.

O inciso II do mesmo artigo trata de “proventos de qualquer natureza”, como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. Nesse sentido, aproxima-se da teoria que considera a renda como acréscimo patrimonial.

Assim, lendo o artigo 43 do CTN na sua literalidade, sem preocupação crítica, ficamos com a nítida impressão de que ele adotou as duas correntes, porém, ao procedermos a uma leitura mais acurada, verificamos que o inciso I cobre tudo o que se pode integrar no conceito de renda-produto. Já o inciso II, ao estender a incidência aos acréscimos patrimoniais não compreendidos ao produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, equivale à teoria da renda-acréscimo.¹¹²

Cabe ressaltar que a teoria da renda-acréscimo abarca todo e qualquer acréscimo patrimonial. Dessa forma, é mais ampla do que as hipóteses de incidência do imposto de renda, definidas no referido inciso II do artigo 43 do CTN, que não contempla todos os acréscimos patrimoniais, como, por exemplo, as doações recebidas de terceiros.

¹¹⁰ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O Imposto de Renda e os princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade**. Orientador: Gerd Willi Rothmann. 2009. 200 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 33.

¹¹¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os conceitos de renda e de patrimônio**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 23.

¹¹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 182-183.

Em síntese, a nosso ver, o conceito legal de renda inserido no CTN reitera o conteúdo mínimo semântico esposado pela Constituição Federal. Assim, o legislador infraconstitucional, ao exercer sua competência atinente ao Imposto Sobre a Renda, está adstrito ao que preceitua o Texto Supremo, bem como ao conceito legal de renda e proventos de qualquer natureza inserido no CTN.

2.1.6 Aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica

O *caput* do artigo 43 do CTN, em sua parte final, trata da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Estas expressões são motivo de grande discussão pela doutrina e pelos operadores do Direito, especialmente quanto à diferenciação entre a “disponibilidade jurídica” e a “disponibilidade econômica” da renda.

A doutrina, em sua maioria, trata como disponibilidade jurídica a renda ou provento auferidos, porém ainda não recebidos. Nessa situação, o contribuinte possui título jurídico para o recebimento da renda ou do provento. Já o conceito de disponibilidade econômica se aplica às situações em que a renda ou provento já foram recebidos, ou seja, quando a renda ou provento já estão disponíveis para seu titular. Nessa perspectiva é o entendimento de Henry Tilbery, para quem “aquisição da disponibilidade econômica” refere-se à percepção efetiva de rendimentos em dinheiro ou de valores suscetíveis de avaliação em dinheiro; “aquisição da disponibilidade jurídica” seria o nascimento do direito de receber o rendimento.¹¹³

Antônio Carlos Garcia de Souza, Gilberto de Ulhôa Canto e Ian de Porto Alegre Muniz também entendem que há disponibilidade econômica quando alguém pode, efetivamente, tomar, usar e alienar bem ou direito. Já a disponibilidade jurídica ocorre quando seu titular pode, embora não haja recebido fisicamente a coisa ou o direito, dele fazer uso ou tirar os proveitos resultantes do domínio porque a lei ou o contrato assim o permitem.¹¹⁴

Nesse sentido, em uma perspectiva de fluxo, a disponibilidade jurídica seria precedente à disponibilidade econômica ou, em outros dizeres, seria o passo seguinte daquela, visto que não há disponibilidade econômica sem a prévia ou simultânea ocorrência da disponibilidade jurídica.

¹¹³ TILBERY, Henry. Comentários ao Código Tributário Nacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Volume 1. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 352.

¹¹⁴ CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antônio Carlos Garcia de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, v. 11. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1986, p. 5.

Alfredo Augusto Becker afirma ser “logicamente impossível falar em disponibilidade econômica de renda independente da sua disponibilidade jurídica; esta é um pressuposto lógico para a própria existência de uma renda”¹¹⁵, enquanto Regina Helena Costa chama atenção para o fato de que não se trata de alternativas em que a disponibilidade possa ser só econômica ou só jurídica: “a aludida disponibilidade há de ser econômica e jurídica, porquanto os fatos tributáveis, por óbvio, sempre têm cunho econômico e são juridicamente relevantes”.¹¹⁶

Porém há doutrinadores que defendem outra distinção entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica. É o caso de Ricardo Mariz de Oliveira, para quem a distinção estaria relacionada ao evento econômico. Nas hipóteses em que o evento econômico não seja suportado pelo jurídico, haveria apenas a disponibilidade econômica. Cita, como exemplo, um ganho em jogo de azar – ou mesmo de um ato contrário ao Direito, como um ganho na exploração da prostituição ou no tráfico de drogas. Não se pode aqui falar em aquisição de disponibilidade jurídica, porque o Direito não assegura a possibilidade de cobrança do ganho de jogo ou o ganho da exploração da prostituição. Afirma ainda que, nesses casos, é possível se verificar a existência do fato nuclear necessário à ocorrência do fato gerador – o aumento patrimonial –, cuja aquisição se dá apenas economicamente. O que ocorre é a aquisição do provento pela efetiva percepção do dinheiro ou de um bem suscetível de avaliação em dinheiro, com o qual o perdedor no jogo ou a vítima da exploração da prostituição ou do tráfico saldaram a sua dívida moral, e não jurídica, ainda que muitas vezes coagidos fisicamente.

Para Ricardo Mariz de Oliveira, ambas as espécies de disponibilidade agregam uma disponibilidade nova ao patrimônio: o elemento que efetivamente distingue a disponibilidade jurídica da disponibilidade econômica é unicamente a circunstância de o fato causador do aumento patrimonial ser ou não regido pelo Direito.¹¹⁷

Parece compartilhar desse entendimento José Eduardo Soares de Mello, ao defender que a aquisição da disponibilidade jurídica só pode decorrer de situações previstas em lei. Já a disponibilidade econômica se refere à situação de fato irrelevante ao Direito ou até ilícita, como os juros usurários e os ganhos no jogo do bicho.¹¹⁸

Em suma, o fato gerador do imposto decorre de um acréscimo ao patrimônio do contribuinte. Se o acréscimo decorre de uma renda já recebida, teremos o acréscimo decorrente

¹¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 398.

¹¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 364.

¹¹⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 301.

¹¹⁸ MELLO, José Eduardo Soares de Mello. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, v. 11. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1986, p. 305.

da disponibilidade econômica e jurídica. Por outro lado, se o acréscimo decorre de uma renda que só será percebida no futuro, teremos uma disponibilidade apenas jurídica.

3 MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR COLIGADAS E CONTROLADAS

Historicamente, o Brasil tributava a renda com fundamento no princípio da territorialidade, porém, com a edição da Lei nº 9.249, de dezembro de 1995, foi introduzido o princípio da universalidade, de modo que, a partir daquele exercício, a renda auferida no exterior por pessoa jurídica passou a fazer parte da base de cálculo do IR. Contudo, surgiu, com a entrada em vigor da referida lei, o grande dilema: qual o momento da tributação dos rendimentos auferidos no exterior por coligadas ou controladas?

Após período de intensos litígios, o Estado brasileiro, para definir o momento do fato gerador dos tributos incidentes sobre a renda auferida no exterior, introduziu o parágrafo 2º no artigo 43 do Código Tributário Nacional, por meio da Lei Complementar nº 104. No entanto, a doutrina e boa parte da jurisprudência têm entendimento divergente, especialmente quanto ao momento da tributação dos lucros auferidos por controladas com sede em países com os quais o Brasil assinou tratados para evitar a dupla tributação. Dessa forma, prevalece a insegurança jurídica, o que, de certa forma, atrapalha a expansão das multinacionais brasileiras.

3.1 MUDANÇA NA SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO

Até o ano de 1995, os resultados auferidos no exterior por empresas brasileiras não estavam sujeitos à tributação no Brasil. Prevalecia, no País, o princípio da tributação territorial, pelo qual se tributavam apenas os resultados auferidos no território nacional. Para Roque Antônio Carrazza¹¹⁹, “por este princípio entende-se que deve ser observado o âmbito espacial de incidência da lei tributária, levando-se em conta o fato imponível ocorrido no âmbito da pessoa política que criou *in abstracto* a figura exacional”. No entanto, a partir daquele exercício, o princípio da territorialidade foi substituído pelo princípio da tributação universal, o qual determina que a totalidade dos rendimentos auferidos seja incluída nas bases fiscais do contribuinte, independentemente do território de sua obtenção, ampliando-se, portanto, o âmbito espacial de incidência da lei tributária.

Essa alteração foi introduzida no ordenamento jurídico pátrio pela entrada em vigor do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 1995, que, em seu *caput*, determina que “os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das

¹¹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p 263.

peessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”.¹²⁰ Pelo regime então adotado, todos os rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exerciam atividades no exterior, diretamente ou por meio de filiais, coligadas ou controladas, passaram a ser tributados no Brasil, independentemente do local da obtenção.

Para Roberto Codorniz Leite Pereira, “o regime implementado por meio da Lei nº 9.249, de 1995, em seus artigos 25, 26 e 27, veio inovar em relação à tributação vigente até então ao adotar o regime de tributação pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica sob bases universais”.¹²¹

Após a implantação da mudança, houve intensos questionamentos pelos contribuintes, sendo os principais argumentos os de que tributar os lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas situadas no exterior, dotadas de personalidade jurídica própria, no balanço levantado até 31 de dezembro de cada ano, seria inconstitucional, pois, dessa forma, implicaria a tributação de rendimentos ainda não disponibilizados jurídica ou economicamente, o que seria incompatível com o artigo 43 do CTN. Além disso, questionou-se que a distribuição ficta dos resultados representaria a desconstituição da personalidade jurídica das sociedades coligadas e controladas residentes no exterior.

A esta altura, vale a pena transcrever trecho do voto da Ministra Ellen Gracie¹²², proferido no julgamento da ADI nº 2.588:

A partir do advento da Lei 9.249/1995, registrou-se substancial inovação no tocante à tributação de lucros e rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exercem atividades no exterior por meio de empresas coligadas ou controladas. Esse texto normativo rompeu com a tradição até então observada relativamente à matéria, visto que aboliu o princípio da territorialidade do imposto de renda das pessoas jurídicas, estabelecendo, em seu art. 25, que o momento da disponibilidade dos lucros, para o efeito de tributação, corresponde ao do balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.¹²³

Diante desse cenário, passaremos a tratar do histórico legislativo e jurisprudencial sobre a tributação dos rendimentos auferidos no exterior.

¹²⁰ BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. DOU, Seção 1, de 26 dez. 1995. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020.

¹²¹ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **O regime brasileiro de tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior**: Um estudo empírico sobre as suas causas e efeitos. 2012. 257 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012, p. 7.

¹²² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588/DF**, Rel. Ministra Ellen Gracie. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso: em 28 nov. 2019.

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020.

3.2 EVOLUÇÃO DO HISTÓRICO LEGISLATIVO E POSICIONAMENTO DA CORTE SUPREMA

Cabe aqui, antes de prosseguirmos, apresentar um breve histórico do processo legislativo sobre a tributação dos resultados auferidos no exterior por pessoas jurídicas brasileiras. Além disso, cabe um breve comentário sobre as modalidades de obtenção de resultados no exterior, bem como definir os tipos de investimentos realizados no exterior pelas empresas brasileiras.

As empresas brasileiras podem obter resultados no exterior em três modalidades: operações diretas, filiais e sucursais e participação societária em empresa estrangeira: coligada, controlada ou investimento “irrelevante”.

São características de cada um destes tipos de operação:

a) Operações diretas:

- a realização de operações diretas ocorre nas situações em que a própria empresa brasileira desenvolve alguma atividade no exterior e desta atividade obtém resultados.

b) Filiais e sucursais:

- Filial é um estabelecimento derivado da matriz, que representa a direção principal, sem, contudo, ter poderes ou alçada deliberativa e/ou executiva. Ela pratica atos que têm validade jurídica e obrigam a organização como um todo, porque possui poder de representação ou mandato da matriz e, por esta razão, deve adotar a mesma firma ou denominação do estabelecimento principal.
- Sucursal é um estabelecimento que opera na dependência da matriz, instituído em local diverso ao do estabelecimento principal, para realizar, com melhor eficiência, os negócios próprios que constituem o seu objetivo.¹²⁴

c) Participação societária em empresa estrangeira:

- Coligadas: o parágrafo 1º, artigo 243, da Lei Societária, diz que “são coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa”. O parágrafo 4º do mesmo artigo define: “considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas

¹²⁴ Em suma, tanto a filial quanto a sucursal representam uma extensão da matriz. Ambas devem ter seus resultados, tanto em termos contábeis quanto fiscal consolidados aos da matriz. Portanto, apesar de no início da alteração legislativa ter havido algumas discussões, há muito tempo ficou definido que a tributação deve ocorrer simultaneamente com o resultado da matriz.

financeira ou operacional da investida, sem controlá-la”. Por sua vez, o parágrafo 5º trata da presunção de influência ao afirmar: “é presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la”.¹²⁵

- Controladas: segundo o artigo 243, “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.”¹²⁶
- Investimentos irrelevantes: são as participações societárias que não atingem a condição de coligada ou controlada.

Cabe, ainda, destacar que o processo legislativo tinha como objetivo alcançar os rendimentos auferidos no exterior em qualquer uma das modalidades acima descritas, mas que o foco desse estudo são os lucros auferidos no exterior por controladas.

O procedimento legislativo, que teve início com a aprovação da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passou por várias alterações e questionamentos, incluída uma ADI, até o estágio atual, em 2014, com a Lei nº 12.973. É o que analisaremos a seguir.

3.2.1 Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

As normas instituídas pelos artigos 25, 26 e 27 da referida lei são o marco inicial da alteração no regime de tributação dos resultados auferidos no exterior. O artigo 25 determina que “os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, regra geral, serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”. O parágrafo 1º do referido artigo, regra específica, trata dos rendimentos e ganhos de capital auferidos em investimentos diretos no exterior; o parágrafo 2º, também regra específica, trata dos lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil; e, por último, o parágrafo 3º trata dos lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

¹²⁵ BRASIL, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 20 mar. 2020.

¹²⁶ BRASIL, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 20 mar. 2020.

Dessa forma, o lucro apurado pelas controladas e coligadas, em cada período, seria adicionado ao lucro real da investidora brasileira, independentemente de qualquer ato societário que formalizasse a disponibilização econômica ou jurídica do lucro por parte da investidora no exterior.

A Lei em debate teve o mérito de instituir a tributação da renda em sua totalidade, bases universais, em cumprimento ao comando constitucional, disposto no artigo 153, parágrafo 2º, inciso I. Por outro lado, ao dispor que os lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior seriam tributados no próprio ano de sua apuração, sem que houvesse a disponibilização para a investidora no Brasil, entrou em confronto com o artigo 43 do CTN, que demanda, para a formação do fato gerador do IR, a disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

A doutrina, em sua maioria, firmou o entendimento de que, sem a disponibilização efetiva, os lucros auferidos no exterior por coligadas e controladas não poderiam ser incluídos na base de cálculo do IR da controladora no Brasil. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri afirma: “malgrado a intenção do legislador federal – os lucros auferidos por controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior não podem ser acrescidos ao lucro real da sócia brasileira enquanto não forem efetivamente distribuídos [...]”¹²⁷.

Na época também surgiram vários questionamentos dos contribuintes, sendo os principais fundamentados no fato de que: a tributação automática, sem a existência de qualquer ato jurídico caracterizando a distribuição dos resultados, representava uma afronta ao conceito de disponibilidade econômica e jurídica definido pelo artigo 43 do CTN; e a tributação automática não levava em conta a personalidade jurídica das companhias com sede em outros países.

Para Alberto Xavier, “[...] é inequívoco que os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas, enquanto não forem objetos de atos que formalizem a retirada do respectivo patrimônio, continuam a pertencer a esta pessoa jurídica e não a seus acionistas ou sócios”.¹²⁸

Além disso, para as empresas sediadas em países com os quais o Brasil tinha assinado tratados para evitar a dupla tributação, tal procedimento revelava-se incompatível com o artigo 7º daqueles instrumentos, que dispõem em seu parágrafo primeiro:

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

¹²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação dos Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior: um Novo Capítulo no Direito Tributário Internacional do Brasil? In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda: Aspectos Fundamentais**. São Paulo Dialética, 1996, p. 145.

¹²⁸ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 375.

forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

O conceito de estabelecimento permanente corresponde, na legislação pátria, a filial ou sucursal. Como, para os casos de controladas e coligadas, a competência para tributar, pela definição do artigo 7º dos tratados, é do Estado sede da investida, não poderia o Brasil, como país sede do investidor, cobrar qualquer tipo de tributo antes da efetiva distribuição dos lucros.

Preocupada com a repercussão negativa em relação à sistemática de tributação introduzida pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a Receita Federal editou, em 27 de junho de 1996, a Instrução Normativa (IN) nº 38, que, conforme seu preâmbulo, tenta compatibilizar os artigos 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249/95 com o artigo 43 do CTN. Em seu artigo 2º, a IN nº 38 altera a data da tributação dos lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas de 31 de dezembro de cada ano para a data da disponibilização dos referidos resultados, nos seguintes termos:

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**. (Grifo nosso)

No entanto, por ser ato meramente administrativo, carecia de legalidade para abrir mão da arrecadação. Para Alberto Xavier: “A Administração fiscal viu-se obrigada a modificar radicalmente o sistema da lei, por via de mero ato administrativo, estabelecendo, no seu artigo 2º, o diferimento da tributação dos lucros das sociedades estrangeiras para o momento em que forem ‘disponibilizados’ para a controladora ou coligada brasileira [...]”.¹²⁹

Além do diferimento da tributação dos lucros, o referido ato administrativo estabeleceu, também sem fundamentação legal, algumas hipóteses de equiparação à disponibilização, quais sejam:

- a) extinção da empresa brasileira e a consequente transferência do investimento na sociedade estrangeira (artigo 2º, parágrafo 4º);
- b) encerramento de atividades no exterior da filial, sucursal, controlada ou coligada (artigo 2º, parágrafo 5º);
- c) absorção do patrimônio da sociedade estrangeira por empresa sediada no Brasil, em virtude de incorporação, fusão ou cisão (artigo 2º, parágrafo 6º);
- d) absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada por empresa sediada no exterior (artigo 2º, parágrafo 8º); e

¹²⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 388.

- e) alienação do patrimônio da filial ou sucursal ou da participação societária em controlada ou coligada no exterior (artigo 2º, parágrafo 9º).

Ainda que sem a devida fundamentação legal, a Instrução normativa nº 38 veio ao encontro das expectativas dos contribuintes, que era de reconhecer que o momento da tributação dos lucros auferidos no exterior por coligadas e controladas seria apenas na disponibilização para a controladora no Brasil.

3.2.2 Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997

O artigo 1º da Lei nº 9.532 teve como objetivo atribuir fundamento legal às alterações anteriormente introduzidas pela Instrução Normativa SRF nº 38 de 27 de junho de 1996, de modo que o texto do artigo 1º desta lei é idêntico ao texto do artigo 2º da referida Instrução Normativa.

O artigo 1º da Lei nº 9.532 dispõe:

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.¹³⁰

Já o artigo 2º da Instrução Normativa nº 38 dispõe:

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.¹³¹

Dessa forma, estava solucionado o problema da falta de fundamentação legal para a IN nº 38 com relação ao aspecto temporal da hipótese de incidência do IR sobre os lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior, de modo que a tributação só ocorreria com a disponibilização. Além disso, a norma atendia perfeitamente às definições do artigo 43 do CTN, no sentido de que, para ser incluída na base de cálculo do IR, a renda precisa ser disponível para o contribuinte.

Nesse sentido é o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira, para quem, ao tratar dos rendimentos auferidos por coligadas e controladas no exterior, a Lei nº 9.532, ao mesmo tempo

¹³⁰ BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm. Acesso em: 3 abr. 2021.

¹³¹ BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 38, de 27 de junho de 1996. Disponível em: [http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=13657&visao=anotado#:~:text=IN%20SRF%20N%C2%BA%2038%20%2D%201996&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20de,pessoas%20jur%C3%ADdicas%20domiciliadas%20no%20Pa%C3%ADs.&text=O%20SEC%20RET%C3%81RIO%20DA%20RECEITA%20FEDERAL,\(CTN\)%20e%20os%20arts](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=13657&visao=anotado#:~:text=IN%20SRF%20N%C2%BA%2038%20%2D%201996&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20de,pessoas%20jur%C3%ADdicas%20domiciliadas%20no%20Pa%C3%ADs.&text=O%20SEC%20RET%C3%81RIO%20DA%20RECEITA%20FEDERAL,(CTN)%20e%20os%20arts). Acesso em: 4 abr. 2021.

em que especificou de forma adequada o tratamento tributário, ficou em consonância com as diretrizes do Sistema Tributário Nacional, implantado pela CF e pelo CTN, especialmente com observância ao critério de disponibilidade econômica ou jurídica da renda e em respeito ao princípio da capacidade contributiva. Dessa forma, o contribuinte tem condições de extrair da renda disponibilizada a fração necessária para o pagamento do imposto de renda devido¹³².

Além de atribuir, no *caput* do artigo 1º, a fundamentação legal ao diferimento da tributação, o parágrafo 1º do referido artigo especificava as hipóteses de disponibilização desses lucros, determinando: na alínea “a”, que, no caso de lucros auferidos por filial ou sucursal, seria considerado distribuído na data do balanço no qual tivessem sido apurados; e, na alínea “b”, que, no caso dos lucros auferidos por controlada ou coligada, seriam considerados distribuídos na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

No caso de filial ou sucursal, a determinação da tributação no exercício da apuração dos lucros se tornou regra definitiva, isto é, desde aquela data não houve mais alteração na forma de tributação dos lucros auferidos por meio de filiais e sucursais.

Quanto aos lucros auferidos por controladas e coligadas, o parágrafo 2º do artigo 1º enumerava as situações que caracterizavam o pagamento ou crédito, respectivamente nas alíneas “a” e “b”, todas representativas de um ato de distribuição, quais sejam:

- a) crédito em conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior, em favor da investidora no Brasil;
- b) crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
- c) entrega, a qualquer título, do respectivo valor a representante da investidora no Brasil;
- d) remessa do respectivo valor a favor da investidora, para o Brasil ou para qualquer outra praça; e
- e) emprego do valor, pela controlada ou coligada, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada domiciliada no exterior.

De todas as hipóteses definidas na lei, a que mais gerou controvérsia foi a última da lista acima, emprego do valor, que a fiscalização explorou atribuindo-lhe extensão além do seu real significado.

¹³² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. In: (prefácio) ROCHA, Sérgio André. **Tributação de Lucros Auferidos por Coligadas e Controladas no Exterior**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 13.

Destaque-se que todas essas hipóteses estavam previstas na Instrução Normativa SRF nº 38 de 27 de junho de 1996 e que a lei aqui em avaliação não atribuiu fundamentação às hipóteses previstas nos parágrafos 4º ao 9º, artigo 2º, da referida Instrução Normativa. Entre as hipóteses que ficaram fora da fundamentação legal, a que mais chamava a atenção era a prevista pelo parágrafo 9º, o qual determinava que, “na hipótese de alienação da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil”.¹³³

Ademais, cabe salientar que as alterações introduzidas pela lei em questão visavam à compatibilização das regras de tributação dos lucros auferidos no exterior com os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, aspecto temporal da regra matriz do imposto de renda.

Esse entendimento pode ser inferido da leitura da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 1.602 – convertida na Lei nº 9.532 –, segundo a qual “esta definição é importante, do ponto de vista tributário, tendo em vista que o fato gerador do imposto de renda, na hipótese desses rendimentos, ocorre com a disponibilização dos lucros auferidos no exterior”.¹³⁴

Ao fazer a adequação aos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, admitindo, dessa forma, o diferimento do pagamento do imposto, criou-se certa acomodação nos questionamentos dos contribuintes sobre a tributação dos lucros auferidos no exterior.

Por outro lado, deixou-se de atender ao objetivo do Estado, declarado na Lei nº 9.249, de 1995, que era, no entendimento do Fisco brasileiro, evitar a evasão fiscal. Como a lei deixava a critério da investidora brasileira a definição do momento da disponibilização dos lucros, reestabeleceu-se a possibilidade de que os resultados auferidos no exterior nunca fossem tributados.

Por último, destaque-se também que, até o ano de 1998, os lucros auferidos no exterior estavam sujeitos à incidência apenas do IR. Em 1999, na edição da MP nº 1.858-6, criou-se a incidência da CSLL sobre os referidos lucros, como veremos a seguir.

¹³³ BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 38, de 27 de junho de 1996**. Disponível em: [http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=13657&visao=anotado#:~:text=IN%20SRF%20N%C2%BA%2038%20%2D%201996&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20de,pessoas%20jur%C3%ADdicas%20domiciliadas%20no%20Pa%C3%ADs.&text=O%20SEC%20RET%C3%81RIO%20DA%20RECEITA%20FEDERAL,\(CTN\)%20e%20os%20arts](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=13657&visao=anotado#:~:text=IN%20SRF%20N%C2%BA%2038%20%2D%201996&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20de,pessoas%20jur%C3%ADdicas%20domiciliadas%20no%20Pa%C3%ADs.&text=O%20SEC%20RET%C3%81RIO%20DA%20RECEITA%20FEDERAL,(CTN)%20e%20os%20arts). Acesso em: 4 abr. 2021.

¹³⁴ BRASIL. **Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 1.602**. Diário do Congresso Nacional de 2 dez. 1997, p. 18021.

3.2.3 Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999

Até a edição dessa MP, os resultados auferidos no exterior não eram base de incidência da CSLL, porém o artigo 19 da MP nº 1.858-6/1999 determinou a inclusão dos lucros auferidos no exterior também na base de cálculo da CSLL, nos seguintes termos: “os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL”.¹³⁵

Nessa alteração também se criou um litígio entre fisco e contribuinte. À época, o Fisco entendia que a CSLL seria devida sobre os resultados distribuídos a partir da edição da norma, independentemente do período de apuração. Por outro lado, os contribuintes entendiam que a incidência só poderia ocorrer sobre os lucros gerados a partir de setembro daquele ano, portanto, respeitando a anterioridade nonagesimal.

Porém, os argumentos do Fisco não tinham como prosperar, visto que, claramente ofendiam o princípio constitucional da irretroatividade da lei tributária, nos termos do artigo 150, III, “a”, da CF. De sorte que os argumentos dos contribuintes acabaram sendo vitoriosos, como pode ser observado pela leitura dos acórdãos do Carf nº 103-22.718¹³⁶ e 1301-000.131¹³⁷, que trazem a seguinte ementa:

CSLL. LUCROS DO EXTERIOR. IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. O artigo 19 da Medida Provisória nº 1858-6, de 29 de junho de 1999, não incide sobre os lucros que tenham sido gerados antes da anterioridade nonagesimal, contada da publicação do ato normativo em referência, ainda que distribuídos posteriormente ao período de 90 dias de que trata o artigo 195, § 6º, da Constituição da República.

Dessa forma, estava estabelecida a equivalência das normas de incidência dos tributos IR e CSLL sobre os resultados auferidos no Brasil e no exterior. Porém faltava a compatibilização da regra de tributação dos resultados auferidos no exterior com os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, ponto essencial do aspecto temporal da regra matriz dos impostos sobre a renda, nos termos do artigo 43 do CTN.

Em 2001, o Legislativo, por meio de Lei Complementar, acrescentou dispositivo ao artigo 43 do CTN com o objetivo de acabar com o diferimento no pagamento do imposto sobre os resultados auferidos no exterior.

¹³⁵ BRASIL. **Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1858-6.htm. Acesso em: 20 mar. 2020.

¹³⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 103-22.718**. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 21 jul. 2020.

¹³⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1301-000.131**. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 21 jul. 2020.

3.2.4 Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001

No intuito de contornar os obstáculos inerentes ao regime de taxação extraterritorial (*world wide income taxation*), o Poder Executivo propôs, e o Congresso aprovou, a Lei Complementar nº 104/2001, que, em seu artigo 1º, incluiu o parágrafo 2º no artigo 43 do Código Tributário Nacional, que determina:

§ 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. (Parágrafo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001). (Grifo nosso)¹³⁸

A inserção desse dispositivo tinha, claramente, o objetivo de superar o argumento de que a disponibilização no momento da apuração do lucro era incompatível com o conceito de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, contido no *caput* do artigo 43 do CTN. Dessa forma, pretendia-se viabilizar a disponibilização ficta e eliminar a possibilidade de diferimento da tributação dos rendimentos em estudo. Em linha de raciocínio semelhante, Sergio André Rocha afirma “que se pretendeu, com a inclusão deste dispositivo no CTN, delegar ao legislador ordinário a competência para determinar o aspecto temporal da hipótese de incidência do Imposto de Renda no caso de receita ou rendimento oriundo do exterior”.¹³⁹

Em síntese, o objetivo dessa lei foi atribuir ao legislador ordinário a competência para determinar o momento incidência do IR e da CSLL no caso de renda auferida no exterior.

Mesmo persistindo as discussões, em junho de 2001, o governo brasileiro, por Medida Provisória, introduziu nova alteração na sistemática de tributação dos resultados auferidos no exterior, retornando ao modelo de tributação instituído à época da entrada em vigor da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

3.2.5 Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001

Com fundamento na alteração introduzida no CTN pela Lei Complementar nº 104, na reedição de nº 35 da MP nº 2.158, foi introduzida no artigo 74 a figura da distribuição ficta, segundo a qual:

Para fim de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nos termos do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do artigo 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a

¹³⁸ BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020.

¹³⁹ ROCHA, Sérgio André. **Tributação de Lucros Auferidos por Coligadas e Controladas no Exterior**. 2 ed., São Paulo. Quartier Latin, 2016, p. 29.

controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.¹⁴⁰

Ainda em seu parágrafo único, a MP define a regra para a tributação dos lucros, que tinha sido diferida pela regra anterior: “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”.

Dessa forma, a ocorrência do fato gerador da tributação dos lucros auferidos no exterior foi transferida da data da disponibilização econômica ou jurídica para a data de sua apuração em balanço pelas coligadas ou controladas no exterior, retornando-se, portanto, à regra originalmente estabelecida pela Lei nº 9.249, de 1995. Importante destacar que a materialidade da tributação continuava sendo o lucro auferido no exterior pelas investidas das empresas brasileiras, nos termos do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 1995. A regra instituída pelo artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 tratava apenas do momento em que os resultados seriam tributados, isto é, o aspecto temporal da hipótese de incidência.

Para a maior parte dos doutrinadores, o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 era inconstitucional. Defendiam esse entendimento nomes de muita relevância na doutrina brasileira, entre os quais destaca-se Ricardo Mariz de Oliveira, para quem esse artigo era “ilegal, por contrariar o artigo 43 do CTN, e [...] inconstitucional, por prescrever tributação em situação não contida no campo de incidência do imposto de renda previsto no art. 153, inciso III, da Constituição”.¹⁴¹

Já Alberto Xavier afirmava que “considerar que a apuração dos lucros é uma forma de disponibilidade nada mais é que a utilização do expediente jurídico da ficção legal no sentido de considerar equivalente a uma determinada realidade uma outra que lhe é intrinsecamente diferente”.¹⁴² Entendeu o autor que “o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 excedeu a permissão da lei complementar”.¹⁴³

¹⁴⁰ BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158-35**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 8 abr. 2021.

¹⁴¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O imposto de renda e os lucros auferidos no exterior. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**: 7º Volume, São Paulo: Dialética, 2003, p. 354.

¹⁴² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 408.

¹⁴³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 408.

Também defendiam a inconstitucionalidade da referida norma legal, Humberto Ávila¹⁴⁴, Luís Eduardo Schoueri¹⁴⁵ e Sergio André Rocha¹⁴⁶.

Porém, o que parecia um absurdo ainda tinha espaço para piorar muito. Com o pretexto de regulamentar o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, a Receita Federal do Brasil publicou, em 7 outubro de 2002, a Instrução Normativa nº 213.

O objetivo declarado do referido ato administrativo era dispor sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Porém, no parágrafo 1º do artigo 7º, sem a necessária fundamentação legal, pretendeu tributar o resultado de equivalência, ao afirmar que: “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”.¹⁴⁷

Ocorre que essa definição, além de extrapolar os limites da legalidade, era absolutamente frontal ao tratamento fiscal da equivalência determinado pela legislação vigente à época. A própria Lei nº 9.249, de 1995, que inseriu a tributação universal, determinou, no parágrafo 6º do artigo 25, que “os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos parágrafos 1º, 2º e 3º”.¹⁴⁸ Ocorre que a legislação vigente à época, que continua em vigência até hoje, é a do artigo 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.598/77, que determina: “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”.¹⁴⁹ Com relação aos lucros auferidos no exterior, o parágrafo único do artigo em estudo do DL é absolutamente claro, nos seguintes termos:

¹⁴⁴ ÁVILA, Humberto. O Imposto de Renda, a Contribuição Social sobre o Lucro e os lucros Auferidos no Exterior. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 7º Volume. São Paulo: Dialética, 2003, p. 239.

¹⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 7º Volume. São Paulo: Dialética, 2003, p. 328.

¹⁴⁶ ROCHA, Sergio André. Transparência Fiscal Internacional no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 99, dez. 2003, p. 123.

¹⁴⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 213, de 7 outubro de 2002**. Disponível em: [¹⁴⁸ BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. DOU, Seção 1, de 26 dez. 1995. Disponível em: \[¹⁴⁹ BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598/77**. Disponível em:\]\(http://legislacao.planalto.gov.br. Acesso em: 20 mar. 2020.</p>
</div>
<div data-bbox=\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15088&visao=anotado#:~:text=IN%20SRF%20N%C2%BA%20213%20%2D%202002&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20de,pessoas%20jur%C3%ADdicas%20domiciliadas%20no%20Pa%C3%ADs. Acesso em: 20 mar. 2020.</p>
</div>
<div data-bbox=)

Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do *caput* do art. 20, **derivados de investimentos em sociedades estrangeiras que não funcionem no País**. (grifos nossos)¹⁵⁰

Em relação à IN em estudo, Alberto Xavier chama a atenção para a:

[...] distinção (não prevista na lei) entre os investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial, em relação aos quais se aplicaria o regime de tributação automática por ocasião de apuração do lucro (art. 7º), e os investimentos avaliados pelo custo de aquisição, em que a tributação só incidiria por ocasião de disponibilização por pagamento ou crédito (art. 8º).¹⁵¹

De acordo com ele, “trata-se evidentemente de mais uma disposição casuística, *ad hoc*, contendo uma distorção para tentar artificialmente salvaguardar a legitimidade da tributação dos lucros das controladas e coligadas no exterior”¹⁵², considerando-se que, por definição das normas contábeis, a variação cambial dos investimentos fora do País, bem como outras variações do Patrimônio Líquido das investidas não residentes, compõe o valor do ajuste do investimento (equivalência patrimonial), de modo que a IN, por ampliação da base de cálculo, criava tributo sem fundamento legal. Com fundamento na IN, a Administração Tributária, fiscalização da Receita Federal do Brasil, aplicou uma série de autos de infração aos contribuintes, estabelecendo mais um litígio.

Como não poderia ser diferente, o Tribunal Administrativo, antes Conselho de Contribuintes, atualmente Carf, cancelou todos os autos de infração fundamentados na referida IN relacionados à tributação de equivalência patrimonial apurada pela variação patrimonial das investidas não vinculadas ao lucro, bem como sobre a variação cambial do investimento.

3.2.6 Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588/DF

A ADI nº 2.588/DF, ajuizada em 21 de dezembro de 2001 pela Confederação Nacional de Indústria (CNI), requereu a declaração de inconstitucionalidade do artigo 74, *caput* e parágrafo único, da MP 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, bem como do parágrafo 2º, artigo 43, do Código Tributário Nacional, este acrescentado pela Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001. As normas impugnadas têm o seguinte teor:

MP 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 de 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

¹⁵⁰ BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598/77**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 20 mar. 2020.

¹⁵¹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 429-430.

¹⁵² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 404.

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.¹⁵³

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)

Art. 43. [...]

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo (incluído pela LC 104, de 10 de janeiro de 2001).¹⁵⁴

A autora questionava a constitucionalidade do *caput* do artigo 74, o qual determinava a inclusão, nas bases de cálculos do IR e da CSLL da empresa brasileira, dos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, na data do balanço no qual tivessem sido apurados, independentemente de se tornarem efetivamente disponíveis para a controladora ou coligada no Brasil. Argumentava que a apuração do resultado das investidas não representa renda para a empresa investidora. Em síntese, relacionou as seguintes ofensas à Constituição:

- a) violação ao artigo 62 da CF, ante a absoluta falta de urgência para justificar o emprego de medida provisória;
- b) violação aos artigos 153, inciso III, e 195, inciso I, alínea c, da CF, ante a exigência de imposto e contribuição sobre situação que não configura renda ou lucro; e
- c) violação às alíneas “a” e “b” do artigo 150, inciso III, da CF, uma vez que o parágrafo único do artigo 74 da referida MP pretende tributar lucros acumulados relativos a períodos anteriores à sua edição, o que contraria o princípio da anterioridade tributária estabelecido no artigo 150, inciso III, alínea b, da CF/88, e também a regra da irretroatividade da lei tributária contida na alínea a do mesmo dispositivo.

Neste ponto, vale a pena a transcrição do artigo 150 da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

¹⁵³ BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158-35**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 8 abr. 2021.

¹⁵⁴ BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020.

Após 12 anos de litígio entre contribuintes e Fisco, a questão de tributação dos resultados auferidos no exterior através de coligadas e controladas foi finalmente decidida pelo STF nos autos da ADI 2.588/DF, do RE nº 541.090 e do RE nº 611586.

A avaliação da solução dada pelo STF exige a análise em conjunto dos três julgados, já que a matéria foi decidida de forma segmentada em cada um dos processos, considerando-se a participação societária – controlada ou coligada – e o domicílio da sociedade no exterior – país com tributação favorecida ou país com tributação em alíquotas e bases regulares.

A seguir, o acórdão resultante da decisão do STF em relação à ADI 2.588:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE.

MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

A C Ó R D ã O

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

Brasília, 10 de abril de 2013.

JOAQUIM BARBOSA - Presidente e redator p/ o acórdão.

Ficou, pois, definida a inaplicabilidade do artigo 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”, e a aplicabilidade do artigo 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei).

Porém os lucros de controladas de empresas brasileiras com sede em país com tributação regular, que, de fato, são a grande questão para os investidores brasileiros, ficaram pendentes de definição. Além disso, também ficou pendente de decisão a tributação dos lucros auferidos por controladas com sede em países que firmaram acordo de não bitributação com o Brasil.

3.2.7 Análise do resultado do julgamento da ADI nº 2.588/DF e dos REs nº 541.090 e nº 611586

Ao proclamar o resultado do julgamento da ADI, o Plenário declarou, por maioria de votos, a **constitucionalidade** do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001, relativamente à disponibilização dos resultados auferidos no exterior através de empresas controladas situadas em países classificados como “paraísos fiscais”. Declarou também a **inconstitucionalidade** do referido artigo com relação à disponibilização dos resultados auferidos no exterior através de empresas coligadas situadas em países classificados como “não paraísos fiscais”.

Além disso, a Suprema Corte considerou **inconstitucional** a previsão de que os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001 seriam considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, como estabelecido no parágrafo único do artigo 74 da MP nº 2.158-35 de 2001.

Como não foi atingido o número de votos para definir a (in)constitucionalidade com relação aos lucros obtidos por investimentos em controladas não sediadas em paraísos fiscais e

em coligadas sediadas em paraísos fiscais, a Corte deliberou por reservar a análise dessas questões a recursos individuais, não se aplicando a eficácia *erga omnes* e efeito vinculante quanto a esses aspectos.

Dando prosseguimento ao julgamento, o plenário, também por maioria de votos, negou provimento ao RE nº 611.586, interposto por contribuinte, aplicando o entendimento esposado no julgamento da ADI, em vista de o caso versar sobre uma controlada domiciliada em Aruba, considerado paraíso fiscal pela legislação brasileira, de forma que foi negado provimento ao RE apresentado pelo contribuinte. No julgamento desse RE, não se discutiu a questão da retroatividade.

Já no julgamento do RE nº 541.090, que versa sobre controladas localizadas na Itália, nos Estados Unidos, na China e no Uruguai, a Corte Suprema, por maioria, deu parcial provimento ao recurso da União, julgando constitucional a tributação instituída pelo artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 e negando provimento em relação ao parágrafo único do mesmo artigo, que trata da disponibilização retroativa dos lucros apurados até 2001, ficando vencidos os Ministros Joaquim Barbosa, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que negavam provimento ao recurso da União.

Assim, a questão envolvendo os lucros auferidos por empresas brasileiras através de controladas localizadas fora de paraíso fiscal, com relação à qual não foi atingida maioria no julgamento da ADI, foi decidida pelo plenário do Supremo neste RE, ainda que sem repercussão geral, confirmando a **constitucionalidade** do dispositivo em debate, artigo 74 da MP nº 2.158-35, decidindo, portanto, de forma desfavorável ao contribuinte.

Por fim, cabe destacar que o advogado do contribuinte alegou que, em relação a alguns países, o Brasil tinha tratado para evitar a bitributação e que, portanto, tal matéria deveria ser apreciada pela Corte Suprema. Entretanto, tendo em vista que a decisão do Tribunal Regional Federal (TRF) não tinha se manifestado acerca dessa questão específica, os Ministros, por maioria, determinaram o retorno dos autos ao TRF para apreciação da possível incompatibilidade entre o regime interno de tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior em países com os quais o Brasil celebrou tratados para evitar a bitributação e a norma contida no parágrafo 1º do artigo 7º dos Tratados.

Dada a importância desses fundamentos, faremos uma breve análise da decisão de cada um dos ministros. A nossa avaliação será focada no que se refere à questão da disponibilidade dos lucros das coligadas e controladas no exterior, de modo que o interesse é o critério temporal da regra matriz de incidência do IR e da CSLL, relacionado ao momento da disponibilidade jurídica ou econômica da renda para a investidora no Brasil.

Dessa forma, o tema da inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 74, aqui em debate, que envolve aspectos relacionados à retroatividade da aplicação da lei, não será objeto de avaliação. Também não serão objeto de avaliação as questões relacionadas a inconstitucionalidades do parágrafo 2º, artigo 43, do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001.

3.2.7.1 *Ministra Ellen Gracie*

Após afastar as preliminares relativas à ofensa ao artigo 62 da Constituição Federal e à ausência de pertinência temática, a Ministra Ellen Gracie (relatora) iniciou seu voto reconhecendo a constitucionalidade do parágrafo 2º do artigo 43 do CTN. Na análise de mérito, a Ministra afirmou que:

[...] ao remeter à lei ordinária o estabelecimento das condições e do momento em que se dará a disponibilidade jurídica de receita ou de rendimento oriundo do exterior, para fins de incidência do imposto de renda, o parágrafo segundo do art. 43 não deu carta branca ao legislador ordinário para estabelecer um fato gerador diferente daquele estampado *no caput* do artigo.¹⁵⁵

Para ela, a lei ordinária:

[...] não pode fixar hipóteses em que não haja efetiva disponibilidade econômica ou jurídica, sob pena de ferir a regra geral disposta no *caput* do art. 43 do Código Tributário Nacional, que prevê como fato gerador do imposto de renda a aquisição dessa disponibilidade”

Concluiu afirmando: “não vejo, portanto, nenhuma eiva nesse dispositivo¹⁵⁶.”

Na sequência, a Ministra passou a examinar a alegação de vício no *caput* do artigo 74 da medida provisória questionada, que, como visto acima, determinava que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados [...]”. Iniciou sua avaliação sustentando que:

- a) a Constituição, em seu artigo 153, III, outorgou à União competência tributária para criar o imposto sobre a renda, bem como, em seu artigo 146, III, atribuiu à lei complementar (CTN) o estabelecimento da hipótese de incidência do referido imposto;

¹⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>, p. 11. Acesso em: 25 out. 2020.

¹⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>, p. 11. Acesso em: 25 out. 2020.

- b) o CTN, em seu artigo 43, descreveu a hipótese de incidência do IR como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e dos proventos de qualquer natureza;
- c) o parágrafo segundo do artigo 43 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, remeteu à lei ordinária o estabelecimento das condições e do momento em que se dará a disponibilidade das receitas e dos rendimentos oriundos do exterior para fins de incidência do imposto sobre a renda; e
- d) com fundamento no dispositivo acima, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no seu artigo 74, estabeleceu que o momento em que se considera verificada a aquisição da disponibilidade de renda – no caso, lucros auferidos por empresa controlada ou coligada situada no exterior – é a data do balanço, no qual tais lucros tiverem sido apurados.

Ao estabelecer este entendimento, a Ministra deu a entender que decidiria pela constitucionalidade integral do artigo 74, porém passou a avaliar a distinção entre coligadas e controladas, por entender ser necessário distinguir entre as duas categorias que a MP englobou no mesmo artigo. Dessa forma, deu início ao tratamento diferenciado para os lucros auferidos por controladas e/ou por coligadas, avaliando primeiro a situação das controladas:

4.2- No caso das empresas controladoras situadas no Brasil, em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora.

[...]

A disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, assim, depende única e exclusivamente da empresa controladora, **que detém o poder decisório sobre o destino desses lucros**, ainda que não remetidos efetivamente, concretamente pela empresa controlada, situada no exterior, para a controladora localizada no Brasil. Em consequência, a apuração de tais lucros caracteriza aquisição de disponibilidade jurídica apta a dar nascimento ao fato gerador do imposto de renda, não havendo nenhum descompasso entre o disposto no art. 74, caput, da medida provisória em questão com o contido no caput e no parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional (acrescentado pela Lei Complementar n.º 104/2001) e tampouco com os arts. 146, inciso III, alínea a e 153, inciso III, da Constituição Federal.¹⁵⁷ (Grifos nossos)

Do que se depreende que o argumento que suportou o entendimento da Ministra foi o de que o poder de decisão sobre o destino do lucro apurado pela controlada no exterior depende única e exclusivamente da empresa controladora no Brasil, portanto, fundado no poder de decidir.

¹⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 13.

À interpretação dada pela Ministra de que a disponibilização do lucro no caso de controlada seria automática, cabe a observação de que se trata de pessoas jurídicas distintas – investidora e investida. Dessa forma, não havendo confusão de empresas, não há que se considerar disponível o lucro de uma empresa por outra, sem que ocorram fatos de distribuição efetiva do resultado.

Além disso, cabe chamar à atenção o fato de que o poder de decidir é diferente da efetiva decisão. Nesse sentido, vale lembrar as palavras de Humberto Ávila:

A simples contingência de a empresa sediada no país poder decidir sobre o destino dos lucros obtidos por outra empresa no exterior não autoriza presumir que ela vá, efetivamente, decidir sobre a sua distribuição e que, com a tomada dessa decisão, venha a adquirir a disponibilidade sobre eles.¹⁵⁸

Em continuidade, o autor argumenta que “disponibilidade jurídica sobre a renda não é o poder de decidir adquirir o direito à renda; é ter o direito à renda por ter exercido o poder de decidir, mesmo sem ter disponibilidade econômica pelo acesso atual e direto a ela”.¹⁵⁹

Para Sergio André Rocha, os maiores equívocos da linha de interpretação adotada pela Ministra Ellen Gracie são:

- 1) ignorar as distintas personalidades jurídicas das empresas envolvidas, controlada e controladora, as quais não deveriam ser desconsideradas a não ser que houvesse algum indício de abuso; e
- 2) partir da premissa ingênua e empresarialmente injustificável de que, na condução de um negócio, os lucros pelo mesmo gerados seriam sempre integral e imediatamente disponibilizados para o sócio ou acionista, como se não houvesse a necessidade de reinvestimento e mesmo reservas que devessem ser constituídas pela empresa, ou obstáculos legais à distribuição dos mesmos, com a constituição de reservas previstas em lei.¹⁶⁰

Em continuação a seu raciocínio, a Ministra Ellen Gracie apontou que a situação das empresas coligadas seria diferente, pois, de acordo com a Lei das Sociedades Anônimas, não há posição de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada no exterior. Em trecho do seu voto, argumentou:

Diferente, no entanto, é a situação em relação às empresas coligadas. [...] Não havendo posição de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada localizada no exterior, não se pode falar em disponibilidade, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros para a

¹⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Indisponibilidade jurídica da renda por poder de decisão ou por reflexo patrimonial**. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/indisponibilidade-juridica-da-renda-por-poder-de-decisao-ou-por-reflexopatrimonial-parte-1/>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 3.

¹⁵⁹ ÁVILA, Humberto. **Indisponibilidade jurídica da renda por poder de decisão ou por reflexo patrimonial**. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/indisponibilidade-juridica-da-renda-por-poder-de-decisao-ou-por-reflexopatrimonial-parte-1/>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 3.

¹⁶⁰ ROCHA, Sérgio André. **Tributação de Lucros Auferidos por Coligadas e Controladas no Exterior**. 2. ed., São Paulo. Quartier Latin, 2016, p. 47.

coligada aqui localizada ou, pelo menos, antes da deliberação que se faça no âmbito dos órgãos diretores sobre a destinação dos lucros do exercício.¹⁶¹

Nessa parte, a ministra reconheceu que, em relação às coligadas, não deve haver tributação no Brasil do lucro auferido no exterior sem que ocorra um ato de efetiva distribuição do referido lucro. Em seu entendimento, deveria ser aplicada a norma contida no artigo primeiro da Lei nº 9.532, que determina a adição ao lucro líquido dos lucros auferidos no exterior por coligadas, 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.

Com relação às coligadas, o voto da Ministra Relatora foi em consonância com o entendimento doutrinário, que, como visto acima, entende que a Lei nº 9.532 se amolda perfeitamente ao sistema tributário nacional, CF e CTN.

Em seu voto, a Ministra julgou:

[...] procedente em parte a presente ação direta, para o fim de declarar inconstitucional a expressão “ou coligada” duplamente contida no caput do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Para empresas coligadas no exterior e para a tributação dos lucros dela auferidos pela coligada no Brasil (IR e CSLL), seguirá vigorando o disposto na Lei nº 9.532/97.¹⁶²

Em síntese, a Ministra entendeu que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 era constitucional em relação à tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior, pois, na sua visão, a disponibilidade dos referidos lucros depende única e exclusivamente da empresa controladora localizada no Brasil, a quem cabe o poder de decidir. Já para os lucros auferidos por coligadas no exterior, o referido dispositivo era inconstitucional, visto que a participação nas empresas coligadas não outorga liberdade total à investidora brasileira para decidir se repassará ou não os lucros auferidos indiretamente.

3.2.7.2 *Ministro Nelson Jobim*

O voto do Ministro Nelson Jobim abriu divergência em relação ao voto da Ministra relatora ao julgar integralmente improcedente a ADI nº 2.588. Já nos debates preliminares estabeleceu que, em seu entendimento, o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 era norma antielisiva, ao afirmar que:

¹⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em 25 out. 2020, p. 14.

¹⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 16.

- (i) as operações feitas pelas controladas fora do País só seriam tributadas se, e somente se, esse patrimônio viesse efetivamente para cá. Como a empresa tem uma configuração internacional, o patrimônio não vem nunca, exatamente para não se pagar o tributo; o imposto utilizado, então, fica circulando;
- (ii) as empresas começaram a se utilizar dos paraísos fiscais, desde a sua instituição no Brasil e no mundo, exatamente para essas evasões fiscais, por meio da criação desses dois tipos de empresas nesses locais;
- (iii) o conceito de renda não é o ordinário. A lei tem a disponibilidade de estabelecer o seu elenco.¹⁶³

Na análise do mérito, o ponto central do voto do Ministro foi a defesa do Método de Equivalência Patrimonial (MEP) como instrumento de reconhecimento da renda auferida no exterior por coligadas ou controladas das investidoras no Brasil, que, segundo ele, caracteriza a disponibilidade econômica da renda para a investidora brasileira. Fundamentou seu entendimento com uma inovação no conceito de *disponibilidade econômica* para diferenciá-la do que denominou de *disponibilidade financeira*. Em seus termos:

Grande maioria das relações econômicas e jurídicas, pactuadas entre empresas e entre as companhias e seus sócios, é realizada por meio de aquisição e transferência de direitos que somente se concretizam na forma de registros contábeis.

Por isso, a disponibilidade da renda não pode se limitar, para as pessoas jurídicas, ao efetivo recebimento de moeda ou dinheiro.

Em rigor, fala-se de DISPONIBILIDADE ECONÔMICA em um sentido próprio para as pessoas jurídicas em contraposição ao conceito de DISPONIBILIDADE FINANCEIRA, que se constitui, nessa seara, no efetivo ganho de recursos monetários. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA significa acréscimo patrimonial sem o recebimento físico dos ganhos financeiros.

A entrada física de moeda no caixa pode, por motivos comerciais e contábeis, ser livremente postergada pelas sociedades envolvidas.

Contudo, o aumento patrimonial da pessoa jurídica já se deu quando da DISPONIBILIDADE ECONÔMICA, mesmo antes da decisão de realizar a DISPONIBILIDADE FINANCEIRA.

A ideia de DISPONIBILIDADE ECONÔMICA é consequência inarredável do REGIME DE COMPETÊNCIA das pessoas jurídicas e do MEP.¹⁶⁴

O Ministro sustentou a constitucionalidade das normas sob análise argumentando que o acréscimo patrimonial da empresa brasileira já ocorria quando da apuração dos lucros da estrangeira em seu balanço, pela aplicação do MEP. Porém, cabe ressaltar que a norma contábil somente ganha significação própria no Direito quando é juridicalizada, passando a integrar o próprio Direito. Dessa forma, não pode um ato puramente contábil concretizar determinada transação para fins tributários.

Em crítica a esse entendimento, Alberto Xavier afirma que, ainda que o Método de Equivalência Patrimonial possa revelar, para efeitos de avaliação patrimonial, aumento de

¹⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 18.

¹⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588. DISTRITO FEDERAL**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 84-85.

patrimônio dos investidores, mas o que em hipótese alguma pode revelar é a aquisição, pelos sócios, da disponibilidade da renda das sociedades investidas no exterior antes da ocorrência de um ato jurídico de distribuição que caracterize a efetiva transferência patrimonial.¹⁶⁵

Ainda nessa linha de raciocínio, Humberto Ávila chama a atenção para o fato de que, ao partirem do pressuposto de que o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/01 admite ou prevê que a equivalência patrimonial possa ser utilizada para aferir acréscimo patrimonial tributável, alguns julgadores incorreram em erro. E tanto é verdade que a edição de uma Instrução Normativa para prevê-la foi declarada ilegal, por prever o que a lei não prevê.¹⁶⁶

Na sequência do voto se observa que o Ministro Nelson Jobim atribuiu à disponibilidade financeira o conceito de disponibilidade econômica e à disponibilidade econômica, o de disponibilidade jurídica, distanciando-se, dessa forma, dos conceitos estabelecidos pelo artigo 43 do CTN e já consolidados pela doutrina nacional.

Depois o Ministro utilizou a equivalência como exemplo do que seria disponibilidade econômica: “com a DISPONIBILIDADE ECONÔMICA dá-se o acréscimo, mesmo que contábil, desses recursos ao patrimônio do contribuinte”.¹⁶⁷

Observa-se que, para o Ministro, o mero registro contábil, desprovido de qualquer ato jurídico, equivale ao conceito de disponibilidade jurídica (para ele, disponibilidade econômica) estabelecido no artigo 43 do CTN.

Na opinião de Sergio André Rocha, para Jobim, um mero registro contábil, ainda que sem a existência de ato jurídico representando um acréscimo de patrimônio, seria o suficiente para caracterizar o fato gerador do Imposto de Renda.¹⁶⁸

Em continuação, o Ministro voltou a afirmar que o momento da disponibilidade da renda “tanto poderia ser apuração dos resultados (REGIME DE COMPETÊNCIA e DISPONIBILIDADE ECONÔMICA), como a sua distribuição (REGIME DE CAIXA e DISPONIBILIDADE FINANCEIRA)”¹⁶⁹, o que, a nosso ver, seria uma insistência na confusão de conceitos.

¹⁶⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 406.

¹⁶⁶ ÁVILA, Humberto. **Indisponibilidade jurídica da renda por poder de decisão ou por reflexo patrimonial**. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/indisponibilidade-juridica-da-renda-por-poder-de-decisao-ou-por-reflexo-patrimonial-parte-1>. Acesso em: 31 out. 2020.

¹⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 86.

¹⁶⁸ ROCHA, Sérgio André. **Tributação de Lucros Auferidos por Coligadas e Controladas no Exterior**. 2. ed., São Paulo. Quartier Latin, 2016, p. 53.

¹⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 93.

Por último, cabe salientar que o voto do Ministro contraria a neutralidade fiscal do resultado de equivalência patrimonial, estabelecidos pelo parágrafo 6º do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e pelo artigo 23 do DL 1.598/77.

Em síntese, o Ministro Nelson Jobim introduziu no julgamento da ADI nº 2.588 conceitos, como Equivalência Patrimonial, Regime de Competência e de Caixa, combate à evasão fiscal, bem como reescreveu os conceitos de disponibilidades jurídica e econômica, ambos estabelecidos no artigo 43 do CTN.

O posicionamento do ministro pode ser extraído da afirmação:

a apuração dos resultados da BRASILEIRA, pelo MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP) e com a adoção do REGIME DE COMPETÊNCIA, importa em incluir, em seu balanço, os lucros a ela correspondentes na ESTRANGEIRA, o que representa real acréscimo patrimonial da BRASILEIRA.¹⁷⁰

Por fim, julgou integralmente improcedente a ADI nº 2.588.

3.2.7.3 *Ministro Marco Aurélio*

Logo no início de seu voto, o Ministro Marco Aurélio destacou “que a Constituição Federal contém regência inafastável quanto à tipicidade desses tributos”, o que remete ao lucro de uma determinada pessoa jurídica. Com relação à CSLL, o artigo 195, I, “c”, remete ao resultado periódico da pessoa jurídica. Sob o prisma formal, deve-se considerar o resultado apurado no próprio balanço. Quanto ao IR, afirmou:

[...] é da maior importância a própria nomenclatura que o reveste - imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza -, pressupondo haja a integração de riqueza, na forma de renda e de proventos de qualquer natureza, ao patrimônio do contribuinte. Por isso mesmo, o Código Tributário Nacional, a legislação, nas diversas gradações, a doutrina e a jurisprudência consagraram, para dizer-se da incidência do citado imposto, **a disponibilidade econômica ou jurídica**.¹⁷¹ (Grifo nosso)

Em continuidade, afirmou que a:

[...] lei tributária não pode alterar definição, conteúdo e alcance de instrumentos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Carta Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.¹⁷²

¹⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 95-96.

¹⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 129.

¹⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 130.

E, ao tratar do conceito de disponibilidade, destacou a similaridade entre a discussão objeto da ADI nº 2.588 e o caso do Imposto sobre o Lucro Líquido objeto RE nº 172.058-1, este de sua própria lavra. Reafirmou que “colhe-se desse precedente que a Corte assentou, de forma bem clara, a necessidade, para ter-se o fato gerador do imposto de renda, de se contar com a disponibilidade econômica ou jurídica”.¹⁷³

Para o Ministro:

[...] a pretexto de fixar as condições e o momento em que verificada a disponibilidade – e este é o núcleo da questão, considerado o conceito de renda –, acabou-se por ir muito adiante, desprezando-a por completo, tornando-a letra morta. Simplesmente, na medida provisória, em penada única, afastou-se do cenário premissa básica inerente ao próprio tributo.¹⁷⁴

Quanto à disponibilidade, concluiu:

[...] descabida e inconstitucional é a obrigação do pagamento de imposto sem a disponibilidade, sob qualquer das espécies, da renda, porque ainda não repassada, via deliberação do órgão próprio da coligada ou controlada à empresa irmã situada no Brasil [...].¹⁷⁵

O Ministro Marco Aurélio enfrentou, de forma lapidar, todos os pontos fundamentais relacionados à questão da disponibilização dos lucros auferidos no exterior por controladas ou coligadas, inclusive as distorções presentes na manifestação do Ministro Nelson Jobim.¹⁷⁶

Em suma, o voto do Ministro Marco Aurélio foi brilhante, avaliou com a devida profundidade e de todos os ângulos a questão e concluiu pela inconstitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de modo que a regência da matéria nele tratada – fato gerador do imposto de renda – continuaria decorrendo da legislação anterior à citada MP.

Seguiram o voto do Ministro Marco Aurélio os Ministros Sepúlveda Pertence, com uma breve apresentação do voto, e Celso de Mello, sendo que este não apresentou declaração de voto na ADI nº 2.588.

¹⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 136.

¹⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 1 nov. 2020, p. 141.

¹⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 144.

¹⁷⁶ ROCHA, Sérgio André. **Tributação de Lucros Auferidos por Coligadas e Controladas no Exterior**. 2 ed., São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 56.

3.2.7.4 *Ministro Ricardo Lewandowski*

Acompanhando o voto do Ministro Marco Aurélio, o Ministro Ricardo Lewandowski reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/01, considerando que estava, nas palavras dele, “diante de uma exação tributária claramente ilegítima, visto tratar-se da cobrança de imposto de renda sobre lucros ainda não disponibilizados, jurídica ou economicamente, aos contribuintes”¹⁷⁷. Reconheceu que o artigo 74 da MP 2.158-35/01 foi concebido no intuito de combater a evasão e a elisão fiscal internacional proporcionada pelos estímulos fiscais oferecidos pelos chamados paraísos fiscais.¹⁷⁸

Ao tratar das questões relacionadas à disponibilidade econômica ou jurídica da renda, o Ministro recuperou a jurisprudência da Corte Suprema ao citar o julgamento do RE nº 172.058, informando que a Corte, nesse caso, entendeu pela não ocorrência de disponibilidade econômica ou jurídica, uma vez que, para a destinação do lucro dos acionistas, dependeria da deliberação tomada em Assembleia Geral.

Ao discorrer sobre aquele julgamento, citou um trecho exposto pelo Ministro Carlos Velloso, para quem:

[...] a disponibilidade econômica significa a obtenção de renda, significa ingresso real no patrimônio da pessoa, de moeda ou seu equivalente, ou a possibilidade de a pessoa dispor da renda. Já a disponibilidade jurídica significa ou traduz a possibilidade, tendo em vista disposições jurídicas ou contratuais, de o sujeito dispor de uma renda posta a sua disposição.¹⁷⁹

O Ministro declarou ser evidente que as empresas coligadas e controladas no exterior possuem personalidade jurídica que não se confunde com sua investidora no Brasil:

Daí segue-se que aquelas empresas estão jungidas, quanto à distribuição dos lucros, ao disposto nos respectivos estatutos sociais e na legislação local, razão pela qual os resultados apurados no exercício nem sempre se encontram à disposição dos acionistas na data da elaboração do balanço anual.¹⁸⁰

Em sequência, o Ministro Ricardo Lewandowski trouxe à baila que:

[...] o Brasil é signatário de diversos acordos internacionais, que previnem a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda, tais como o Tratado Brasil-

¹⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 160.

¹⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 155-156.

¹⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 159.

¹⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 161.

Dinamarca (Decreto 75.106/1974), o Tratado Brasil-Bélgica (Decreto 72.542/1973) e o Tratado Brasil-Luxemburgo (Decreto 85.051/1980).¹⁸¹

Já o parágrafo 2º do artigo 43 do CTN, incluído pela LC nº 104/2001, ao dispor que a lei estabelecerá as “condições” e o “momento” em que se dará à disponibilidade dos lucros, segundo o Ministro, “deve ser interpretado em consonância com o caput do próprio artigo que estabelece como fato gerador do imposto de renda ‘a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica’”.¹⁸²

Em síntese, o Ministro manifestou a posição no sentido de que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, “a pretexto de apenas alterar o momento da incidência do tributo, veio a criar, por ficção jurídica, nova hipótese de incidência e, consequentemente, nova definição da hipótese de incidência tributária, o que implica, na prática, a instituição de um novo imposto”.¹⁸³

Diante disso, concluiu declarando procedente a ADI nº 2.588 e inconstitucionais o artigo 74 e o parágrafo único da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, emprestando interpretação conforme a Constituição ao parágrafo 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, de maneira a excluir de seu alcance qualquer entendimento que resulte na desconsideração da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica da renda para os fins de incidência do imposto correspondente.

3.2.7.5 *Ministro Ayres Britto*

O Ministro iniciou seu voto reconhecendo que o parágrafo 2º do artigo 43 do CTN não concede à lei ordinária liberdade absoluta para estabelecer as condições e o momento em que ocorre a disponibilidade dos lucros auferidos no exterior, defendendo a necessidade da sua interpretação em conjunto com o *caput* do referido artigo.

Em suas palavras, a “cabeça do art. 43 baliza a interpretação do seu parágrafo 2º, ora impugnado, ao dispor que o fato gerador é a ‘aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica’ de renda ou de proventos de qualquer natureza”¹⁸⁴. Na sequência, passou a analisar se

¹⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 162.

¹⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 162.

¹⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 25 out. 2020, p. 162.

¹⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 176.

a hipótese de tributação prevista no artigo 74 da MP nº 2.158-35 estaria em desacordo com o *caput* do artigo 43 do CTN.

Ao defender a tributação dos lucros não distribuídos, o Ministro Ayres Britto trouxe os conceitos de coligadas, controladas e equivalência patrimonial. Em seguida afirmou que “não há como desconhecer que os lucros obtidos pelas controladas e coligadas estrangeiras repercutem positivamente na empresa brasileira que as controle ou com elas seja coligada”¹⁸⁵.

Nesse ponto o ministro passou o entendimento de que, à medida que a investida no exterior apura o lucro, a investidora no Brasil registra a equivalência patrimonial. Dessa forma, ocorreria a transferência da titularidade do lucro para a investidora brasileira, ainda que sem a ocorrência da distribuição dos resultados, caracterizada pelo ato societário.

Dando continuidade, o Ministro argumentou que a tributação seria possível pela via legal da presunção de ingresso ou de antecipação do fato gerador. Fundamentou seu entendimento no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição. O Ministro enfatizou “que o juízo contrário redundaria em conferir aos próprios contribuintes o poder de definir o momento da ocorrência do fato gerador, por singela deliberação em assembleia geral de acionistas ou previsão dos respectivos contratos sociais”. Para fechar seu entendimento, justificou que não admitir a tributação seria “golpe mortal a qualquer política séria de planejamento e gestão de recursos tributários.”¹⁸⁶

Assim, na interpretação do Ministro, o artigo 74 da MP nº 2.158-35 tributa acréscimo patrimonial da empresa brasileira gerado em decorrência dos lucros das investidas no exterior, controlada ou coligada. Visto que ocorre acréscimo patrimonial da empresa no Brasil, não haveria incompatibilidade com a CF, nem com o artigo 43 do CTN. Esse entendimento pode ser confirmado pelo trecho do voto a seguir:

Os lucros obtidos por empresas controladas e coligadas no exterior repercutem positivamente no balanço da coligada no Brasil, gerando para esta última empíricos acréscimos patrimoniais. Acréscimos patrimoniais que terminam por valorizar as ações da empresa brasileira e por influir na sua decisão de distribuir dividendos a seus acionistas, tanto quanto de receber novos aportes de capital decorrente da venda das ações já valorizadas, sem falar na maior probabilidade de obtenção de crédito e de outras operações financeiras direta ou indiretamente viabilizadas pelos resultados positivos de investimentos no exterior e a consequente ampliação da capacidade de oferecer garantias. Noutros termos, cuida-se de acréscimos patrimoniais que operam

¹⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 181.

¹⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 181.

como indicativo da capacidade contributiva da empresa coligada nacional, tanto quanto da controladora.¹⁸⁷

O Ministro Ayres Brito acrescentou à fundamentação de sua decisão algumas referências ao princípio da capacidade contributiva, passando o entendimento de que a equivalência patrimonial representaria evidência da existência de capacidade contributiva. Nesse sentido, afirmou:

Onde houver manifestação de capacidade contributiva, é lícita, a princípio, a imposição de tributos. E se é lícita a imposição de tributos nessa situação em que se manifesta a capacidade contributiva, a Constituição confere poderes prioritários à Administração Fiscal para concretizar, eficazmente, o objetivo maior que é a justiça tributária”.¹⁸⁸

Depois defendeu que a sistemática de tributação introduzida pelo artigo 74 da MP nº 2.158/2001-35 não atua como fator de inibição da capacidade de concorrência das empresas brasileiras no processo econômico-financeiro de globalização. Justificou seu entendimento afirmando que “parte significativa dos países desenvolvidos e em desenvolvimento, sobretudo membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE – adota alguma forma de mecanismo de tributação em bases universais”.¹⁸⁹

O Ministro Ayres Brito concluiu pela constitucionalidade dos artigos questionados, portanto, pela improcedência da ação direta de inconstitucionalidade. Porém, ressaltou a importância de se verificar que a base de cálculo a ser tributada é o lucro, e não os demais resultados dessas empresas no exterior (como, por exemplo, a variação cambial positiva do investimento).

Por fim, um ponto de extrema importância para as discussões do assunto em pauta: o Ministro Ayres Brito fez ressalva expressa no sentido de que os tratados internacionais tributários celebrados pelo Brasil devem ser respeitados, independentemente de sua posição, no sentido da constitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158/2001-35.

A nosso ver, o voto do Ministro merece algumas críticas: a primeira é por sustentar que o reconhecimento do resultado de equivalência patrimonial representaria a disponibilidade econômica da renda. A segunda é por comparar a sistemática de tributação prevista no artigo 74 da MP nº 2.158/2001-35 com os modelos de tributação previstos em ordenamentos jurídicos de países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE),

¹⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 184.

¹⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 184.

¹⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 185.

visto que as regras estabelecidas por aqueles países visam coibir planejamentos fiscais abusivos, diferentemente dos procedimentos estabelecidos pelo artigo 74 da MP nº 2.158/2001-35, que era de aplicação indistinta.

3.2.7.6 *Ministro Cezar Peluso*

O núcleo da fundamentação do voto do Ministro Cezar Peluso foi semelhante ao que deu suporte à decisão do Ministro Nelson Jobim. Ambos ancoraram suas decisões no suposto acréscimo do patrimônio da empresa brasileira pela contabilização do resultado de equivalência patrimonial. Da mesma forma, decidiram pela constitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158. No início da análise, Peluso afirmou que, “conquanto distintas as pessoas jurídicas, as variações patrimoniais ocorridas nas controladas ou coligadas atingem as controladoras/coligadas, porque registrada, no balanço patrimonial destas, a participação societária naquelas.”¹⁹⁰

Ao concluir, o Ministro trouxe os conceitos da legislação societária para o registro contábil das participações permanentes em outras sociedades, bem como os critérios de avaliação dos investimentos em coligadas e controladas:

6.3. Em resumo, as variações dos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial repercutem no resultado (lucro ou prejuízo) da controladora/coligada já no exercício em que apuradas no exterior, ao passo que, nos investimentos sujeitos à avaliação e reajuste pelo regime de custo, a repercussão somente se dá por ocasião do recebimento da distribuição do lucro ou dividendo.

Há acréscimo patrimonial, em relação aos investimentos relevantes, na época do fechamento do balanço da empresa no exterior (pelo regime de competência), pois a conta em que são registrados no ativo sofre aumento que reflete no resultado do exercício (gerando lucro). Poderia o legislador adotar este momento como aspecto temporal da regra matriz do imposto sobre a renda incidente sobre os lucros auferidos no exterior?

Entendo que sim.

7. Pela equivalência patrimonial, apoiada no art. 248 da Lei 6.404/1976 e no regime contábil (regime de competência), o lucro auferido pela controlada/coligada no exterior repercute no resultado da empresa no Brasil, aumentando até o valor por distribuir aos sócios.

O fato de não ocorrer ingresso no caixa da empresa não desnaturaliza o rendimento. Há aí disponibilidade jurídica, passível de tributação pelo imposto sobre a renda, posto que sem efetiva distribuição dos lucros pela empresa no exterior.¹⁹¹

Percebe-se que o Ministro Peluso, assim como o Ministro Nelson Jobim, fundamentou sua interpretação da constitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158 no aumento do valor

¹⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 199.

¹⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 208.

contábil do Patrimônio Líquido da empresa brasileira, investidora no exterior, em decorrência do registro do resultado da equivalência patrimonial.

Além disso, o Ministro apoiou seu voto no princípio da capacidade contributiva, ao sustentar que, “como o lucro produzido no exterior pela controlada/coligada repercute no resultado da controladora/coligada no Brasil, aumentando-lhe o patrimônio, atende-se ainda ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º, da CF/88)”.¹⁹² Isso porque, no entendimento do Ministro, os lucros apurados no exterior aumentariam a capacidade de distribuição de dividendos da investidora no Brasil.

Já quanto ao parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, diferentemente do Ministro Jobim, o Ministro Peluso decidiu pela sua inconstitucionalidade. Julgou a ADI improcedente. Em seus termos:

Entendo, em interpretação conforme, que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 se aplica apenas em relação aos investimentos considerados relevantes (em coligada ou controlada no exterior), nos termos dos arts. 247, 248 e ss. da Lei nº 6.404/76, e, como tais, sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, porque existente o elemento de conexão entre o eventual lucro produzido no exterior e a pessoa jurídica situada no Brasil, sujeita à tributação pelo imposto sobre a renda.¹⁹³

Ao voto do Ministro Cezar Peluso devem ser atribuídas as mesmas críticas feitas ao voto do ministro Nelson Jobim. Além disso, observa-se no voto do Ministro Cezar Peluso, assim como apareceu no voto do Ministro Ayres Brito, certa distorção da aplicação do princípio da capacidade contributiva, visto que o lucro das empresas com sede no exterior pode representar aumento da capacidade contributiva delas próprias e não da investidora brasileira.

3.2.7.7 *Ministro Joaquim Barbosa*

Tendo em vista que o Ministro Gilmar Mendes se declarou impedido, o Ministro Joaquim Barbosa, à época presidente da Corte, foi o último a votar na ADI nº 2.588.

Antes de iniciar seu voto, o Ministro fez breve resumo dos votos dos demais ministros, separando-os em grupos de acordo com suas votações. Na sequência, emitiu sua opinião no sentido de que inexistia qualquer relação necessária entre o dia 31 de dezembro de cada ano e a disponibilização de recursos provenientes de participações nos lucros e nos resultados de investimentos. Para o Ministro, “nem mesmo os tortuosos jogos de palavras com as expressões

¹⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 208.

¹⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 217.

‘disponibilidade econômica’ e ‘disponibilidade jurídica’ são capazes de escamotear essa dissociação”¹⁹⁴.

O Ministro refutou o suposto uso antielísivo do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Atacou frontalmente os motivos que levaram alguns outros votos a entender devida a tributação baseada no ajuste de equivalência patrimonial, citando a Lei de Sociedades por Ações para descrever o objetivo do Método de Equivalência Patrimonial (MEP): é o registro contábil do lucro ou prejuízo auferido, pela coligada ou controlada, na perspectiva patrimonial da empresa investidora:

O MEP está previsto na Lei das Sociedades por Ações e ele tem por objetivo registrar contabilmente o reflexo do lucro auferido ou do prejuízo sofrido pela empresa em que se investiu (a estrangeira controlada ou coligada) na perspectiva patrimonial da empresa investidora (a contribuinte controladora ou coligada). Trata-se de uma forma de avaliação de investimentos.

Essa avaliação de investimentos não reflete alterações definitivas nos ingressos patrimoniais do contribuinte investidor. Por exemplo, a legislação tributária proíbe que o prejuízo apurado pela empresa estrangeira em que se investiu reduza o imposto de renda devido pelo contribuinte investidor (art. 25, § 5º, da Lei 9.249). Se o lucro da empresa estrangeira é suficiente para representar acréscimo patrimonial para o contribuinte brasileiro, a contrapartida de senso comum é o prejuízo representasse decréscimo relevante para efeitos tributários.¹⁹⁵

Do trecho acima fica clara a discordância do ministro da utilização do ajuste decorrente da equivalência patrimonial como fato gerador dos tributos, IRPJ e CSLL.

Em ponto seguinte do seu voto, Barbosa afirmou que “a utilidade do MEP à avaliação do quadro patrimonial da empresa é insuficiente para afastar o requisito constitucional da disponibilidade jurídica da renda proveniente da participação de lucros cuja expectativa é de futura distribuição”.¹⁹⁶

Em outro trecho do voto, o Ministro sustentou que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 contraria o princípio do devido processo legal. Em sua interpretação, não pode o Fisco, com o objetivo de controlar planejamentos tributários abusivos, se valer de ficções genericamente aplicáveis. O Ministro entendeu ser “plenamente possível conciliar a garantia de efetividade dos instrumentos de fiscalização aos princípios do devido processo legal, da proteção à propriedade privada e do exercício de atividades econômicas lícitas”. Acrescentou que “a presunção do intuito evasivo somente é cabível se a entidade estrangeira estiver

¹⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 21 de nov. de 2020, p. 229.

¹⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 21 de nov. de 2020, p. 231.

¹⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 21 nov. 2020, p. 235.

localizada em países com tributação favorecida, ou que não imponham controles e registros societários rígidos (‘paraísos fiscais’).¹⁹⁷

Em conclusão, Joaquim Barbosa julgou parcialmente procedente a ação, dando interpretação conforme a Constituição ao artigo 74 da MP 2.158-35, de modo a limitar sua aplicação à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil, cujas coligadas ou controladas no exterior estiverem localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados.

3.2.8 Metodologia da decisão e efeitos do julgamento da ADI nº 2.588

Depreendem-se da leitura da ata de encerramento do julgamento as dificuldades da Corte Suprema em proclamar o resultado. Após dez anos de apreciação da ADI nº 2.588, seis ministros que haviam votado já tinham se aposentado e não mais podiam fazer adequação aos respectivos votos.

Para unificar a decisão, a Corte utilizou a metodologia do voto médio pela continência, que consiste em considerar que o voto menos abrangente está contido no mais abrangente. Assim, o voto do Ministro Joaquim Barbosa, reconhecendo a constitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35 nos casos em que a controlada estivesse sediada em país com tributação favorecida, estaria contido nos votos dos ministros Elen Gracie, Nelson Jobim, Eros Grau, Ayres Brito e Cezar Peluso. Desse modo, foi alcançado o número mínimo de seis votos para definir a constitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35 no que se refere à tributação na controladora dos lucros apurados por controladas sediadas em paraísos fiscais, na data da apuração, independentemente de distribuição.

Pelo mesmo raciocínio, o voto da Ministra Elen Gracie, no que se refere a coligadas com sede em país com tributação normal, não paraíso fiscal. O voto da Ministra reconhecendo a inconstitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35, nessas situações, estaria contido nos votos dos Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski e Joaquim Barbosa, atingindo-se, dessa forma, também o número mínimo de seis votos para considerar a inconstitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35 nas hipóteses em que a investida tenha sede em país com tributação regular.

¹⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 21 de nov. de 2020, p. 237.

Segundo a decisão da Corte, apenas nessas duas situações – controladas com sede em paraísos fiscais e coligadas com sede em países com tributação normal – foi atingida a maioria de seis votos para a determinação da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade do dispositivo sob discussão.

Sérgio André Rocha faz interpretação relevante da decisão acima, segundo a qual não foi considerado pelo STF parte do voto do Ministro Ayres Britto, em que ele “chamou atenção ‘para o cumprimento dos mecanismos internos e dos tratados internacionais que têm por finalidade evitar a bitributação’”.¹⁹⁸ Para o autor, pelo sistema de aplicação do voto médio, haveria seis votos pela prevalência dos tratados internacionais, conforme decisão dos ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa e Ayres Britto.

Ressalte-se, entretanto, que a Corte não teve o mesmo entendimento, pois não declarou expressamente a inconstitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158 quando da existência de tratado internacional.

3.2.9 Decisões nos Recursos Extraordinários nº 611.586 e nº 541.090

Após a proclamação do resultado da ADI nº 2.588, a Corte julgou os Recursos Extraordinários (RE) nº 611.586, interposto pelo contribuinte, e nº 541.090, interposto pela União. No primeiro foi reconhecida a repercussão geral: tratava-se de uma controlada com sede em Aruba, país classificado como paraíso fiscal. Portanto, situação abarcada pela decisão da ADI, de sorte que foi negado provimento ao recurso do contribuinte.

Por sua vez, no RE nº 541.090, não foi reconhecida a repercussão geral. O Tribunal deparou-se com a questão das controladas localizadas em países com tributação normal, exatamente uma das situações não abrangidas pelo efeito vinculante da ADI nº 2.588, e, mais especificamente, países com os quais o Brasil celebrou tratado para evitar a dupla tributação.

Nesse processo discutia-se a tributação de controladas com sede na China, nos Estados Unidos, no Uruguai e na Itália, todos países com tributação regular, não paraíso fiscal. Além disso, nos casos da China e da Itália, o Brasil tinha celebrado tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda e do capital.

¹⁹⁸ ROCHA, Sergio André. **Tributação de Lucros Auferidos no Exterior**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2016, p. 67.

Para os lucros auferidos pelas controladas com sede nos Estados Unidos e Uruguai, a Corte decidiu a favor da constitucionalidade da aplicação do *caput* do artigo 74 da referida Medida Provisória, dando, dessa forma, provimento ao recurso da União.

Já com relação aos lucros auferidos pelas controladas com sede na China e na Itália, países com os quais o Brasil tinha celebrado Tratados Internacionais para evitar a dupla tributação da renda e do capital, que no julgamento da ADI nº 2.588 foram tratados apenas pelo Ministro Ayres Brito, a Corte decidiu por devolver o processo para o Tribunal de Origem. Segue ementa da decisão neste processo:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001.

1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados “paraísos fiscais”); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados “paraísos fiscais”).

Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação.

2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do *caput* do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002.

3. Recurso extraordinário provido, em parte.

Ficou então decidido, no julgamento do RE nº 541.090, que o *caput* do artigo 74, da MP nº 2.158-35/2001, é aplicável para determinar a tributação na controladora dos lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tenha tratamento fiscal favorecido. A decisão foi por maioria de votos, sendo cinco votos pela constitucionalidade da referida norma (Teori Zavascki, Carmen Lúcia, Rosa Weber, Dias Toffoli e Gilmar Mendes). Ficaram vencidos na ocasião os ministros Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello e Marco Aurélio de Melo. O Ministro Luiz Fux estava impedido e Roberto Barroso ainda não tinha ocupado a vaga aberta com a aposentadoria do Ministro Ayres Brito.

Como a decisão não atingiu a maioria absoluta de seis votos, não pôde ser atribuído o efeito *erga omnes*. Dessa forma foi aplicável apenas ao caso em concreto, o que em tese significa que o assunto poderia ser apreciado novamente pela Corte Suprema.

Quanto aos lucros auferidos por coligadas ou controladas com sede em países que celebraram acordos de não bitributação com o Brasil, a Corte Suprema decidiu devolver o

processo ao tribunal de origem para que se posicionasse especificamente sobre a questão da vedação à bitributação constante nos referidos tratados. A evolução desse processo será tratada no capítulo cinco, no item relacionado à jurisprudência.

3.2.10 Posição consolidada do tema na Corte Suprema

Após o julgamento da ADI nº 2.588, do RE nº 611.586 e do RE nº 541.090, a questão ficou decidida no STF, nos seguintes termos:

- a) Pela inconstitucionalidade, com efeitos *erga omnes*, ou seja, com efeitos válidos para todos, não apenas para as partes do processo, do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 em relação aos lucros auferidos no exterior por empresas coligadas localizadas em países de tributação regular (não paraísos fiscais), tendo em vista os votos dos Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello, Ellen Gracie e Joaquim Barbosa. Decisão na ADI.
- b) Pela constitucionalidade, com efeitos *erga omnes*, do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001/2001 em relação aos lucros auferidos no exterior por empresas controladas localizadas em paraísos fiscais, em razão dos votos dos ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Ayres Britto, Cezar Peluso, Ellen Gracie e Joaquim Barbosa. Decisão na ADI.
- c) Pela constitucionalidade, sem efeitos *erga omnes*, do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 em relação aos lucros auferidos no exterior por empresas controladas localizadas em não paraísos fiscais, sem acordo de não bitributação, em razão dos votos dos Ministros Teori Zavascki, Carmen Lúcia, Rosa Weber, Dias Toffoli e Gilmar Mendes). Decisão no RE nº 541.090.
- d) Com relação aos lucros auferidos no exterior por empresas com sede em país com os quais o Brasil celebrou tratados para evitar a bitributação, a Corte Suprema determinou o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que se pronuncie sobre a questão atinente à vedação da bitributação baseada nos referidos tratados. Decisão no RE nº 541.090. Desse modo, o assunto permanece sem decisão final.
- e) Pela inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 74 da MP nº 2158, tendo em vista que a lei não poderia ser aplicada retroativamente, neste caso por ampla maioria. Decisão na ADI.

O quadro a seguir resume a Decisão do STF na ADI nº 2.588 e nos REs nº 611.586 e 541.090.

Quadro 1 – Resumo da Decisão do STF na ADI nº 2.588 e nos REs nº 611.586 e 541.090

Empresa Investida	Sede da Investida	Art. 74 da MP nº 2.158-35	Eficácia <i>erga omnes</i> e efeito vinculante
Coligada	País SEM Tributação favorecida	Inconstitucional (Decisão na ADI)	Sim
	País COM Tributação favorecida	Constitucional (não alcançada a maioria no julgamento da ADI)	Não
Controlada	País SEM Tributação favorecida	Constitucional (não alcançada a maioria no julgamento da ADI, decisão no RE nº 541.090)	Não
	País COM Tributação favorecida	Constitucional (Decisão na ADI)	Sim
Coligada ou Controlada	País com tratados internacionais para evitar a bitributação celebrados com o Brasil	Determinado o retorno dos autos ao Tribunal de origem. Decisão no RE nº 541.090	Não houve decisão final

Fonte: Adaptação da Solução de Consulta Cosit nº 18/2013

Em síntese, permanecem pendentes de avaliação judicial as questões envolvendo os resultados auferidos por controladas com sede em países com os quais o Brasil tenha assinado tratado para evitar dupla tributação, tema central dessa dissertação.

Após essas considerações, passaremos a avaliar a modalidade de tributação dos lucros auferidos no exterior instituída pela Lei nº 12.973, de 2014.

3.2.11 Análise do resultado e da condução do processo pela Corte Suprema

Na argumentação e na fundamentação, a Corte revela algumas deficiências de coerência e de consistência, tanto na condução processual quanto na decisão final.

A primeira delas está relacionada à negação da existência do conceito constitucional de renda, por admitir que a definição deste termo jurídico poderia ser realizada pela lei, o que conflita com o fundamento de validade da repartição de competência e com o princípio da capacidade contributiva, além de contrariar a jurisprudência do próprio Tribunal, que historicamente reconhecia a existência do conceito constitucional de renda como sendo “acréscimo patrimonial”, conceito este tratado no capítulo 2 deste trabalho, passagem em que citamos o RE nº 117.887-6/SP.

Também não foram levados em consideração os sentidos que os organismos internacionais apresentam sobre os acordos para evitar a dupla tributação. Ainda que alguns Ministros tenham feito referências às diretrizes das regras de *Controlled Foreign Corporation* CFC, apenas o Ministro Ayres Brito fez ressalva expressa no sentido de que os tratados internacionais tributários celebrados pelo Brasil devem ser respeitados.

Além disso, a maioria dos Ministros tratou a norma insculpida no artigo 74 da MP nº 2.158/2001-35 como sendo antielisiva, porém os conceitos de elisão e evasão fiscal foram

ignorados ou, ao menos, pouco aprofundados, pela decisão majoritária, e até mesmo, em certas ocasiões, utilizados como sinônimos pelo órgão julgador, apesar de constituírem categorias diferentes¹⁹⁹ e como tal devam ser utilizados em razão de suas peculiaridades.

Outra questão central nos debates da Corte foi se o registro contábil da equivalência patrimonial, correspondente aos lucros auferidos pela controlada fora do País, representaria disponibilidade econômica ou jurídica da renda. No julgamento do RE nº 541.090, o argumento central do voto condutor da decisão foi que a norma questionada, artigo 74 da MP nº 2.158, apenas alterou o regime de reconhecimento das receitas de caixa para competência e que os registros da equivalência patrimonial revelam acréscimo patrimonial disponível. Nesse julgamento, o Tribunal considerou constitucional a referida norma, ainda que sem conferir eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes, firmando um precedente ao reconhecer a constitucionalidade da tributação dos lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido, algo que não tinha sido alcançado no julgamento da ADI nº 2.588. Isso, a nosso ver, foi um equívoco, uma vez que o registro contábil da equivalência patrimonial não se presta a essa finalidade. Além disso, não havia e não há qualquer norma legal com tal definição.

Outro ponto passível de críticas foi o tempo gasto pela Corte para finalizar os processos, sem, contudo, pacificar o assunto. A ação direta de inconstitucionalidade foi proposta em 2001 e o julgamento foi concluído apenas em 2013, portanto após 12 anos. Ainda que seja de amplo conhecimento que as questões jurídicas demandam tempo para exame dos seus impactos, também é sabido que a demora excessiva leva à perda da orientação específica para a tributação em função da falta de conexão entre os votos proferidos.

Dessa forma, trata-se de um dos mais lamentáveis episódios do Poder Judiciário brasileiro a solução jurisdicional dada pelo STF à controvérsia sobre a constitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35. Tendo durado ao todo mais de dez anos, o processo culminou com uma confusão de entendimentos dos ministros da Corte Suprema. Proferidos ao longo do tempo, muitos desses entendimentos eram subjetivos e dissonantes entre si. Durou tanto tempo, que a

¹⁹⁹ Os conceitos são distintos e há diversos meios pelos quais se enquadram em um ou outro, além da diversidade dos graus. Apenas para elucidar: “A ilicitude da conduta é o principal critério distintivo entre a evasão e a elisão. Mas podemos afirmar que existem graus de ilicitude; a ilicitude meramente administrativa, como a desobediência quanto ao prazo fixado na lei ou no lançamento para o adimplemento da prestação tributária, que conduz a uma penalidade pecuniária, punitiva, e a ilicitude penal, geralmente relacionada à prática de fraude, mais grave, portanto, como a adulteração de dados contábeis para a finalidade de obter a redução de base de cálculo de tributo e que gera como consequência a persecução e a punição de natureza criminal”. MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 31.

maioria dos ministros se afastou do Tribunal antes do seu término²⁰⁰. Ao final, as questões relacionadas à tributação dos lucros auferidos por controladas em países com tributação normal e a aplicação dos tratados para evitar a dupla tributação, que são os assuntos mais relevantes do tema, ficaram pendentes de decisão. Além disso, naquilo que foi decidido, não foi criado jurisprudência consistente em função da disparidade de votos. Em síntese, a nosso ver, a Corte Suprema ficou aquém do esperado no deslinde do assunto em questão.

3.2.12 Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014

Logo após a decisão do STF sobre a constitucionalidade parcial do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, foi introduzida nova sistemática de tributação dos lucros auferidos no exterior pela MP nº 627, de novembro de 2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, que revogou o artigo 74 da referida MP e que, nos capítulos VIII e IX, denominados “Disposições gerais sobre a tributação em bases universais” – artigo 76 – e “Da Tributação em bases universais das pessoas jurídicas” – artigos 77 a 92 –, estabeleceu nova sistemática sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas.

O artigo 76 determina que a controladora domiciliada no Brasil registre em subcontas vinculadas à conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, a participação nos resultados auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, diretas ou indiretas. Além disso, os registros deverão ser segregados em resultados auferidos no Brasil e no exterior, relativos ao ano-calendário em que foram apurados em balanço.²⁰¹

²⁰⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *In*: (prefácio) ROCHA, Sérgio André. **Tributação de Lucros Auferidos por Coligadas e Controladas no Exterior**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 17.

²⁰¹ BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020. “Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.”

Os artigos 77²⁰², 81²⁰³ e 82²⁰⁴ da Lei nº 12.973 acolhem o posicionamento do STF, criam regimes diferenciados para tributação na investidora brasileira dos lucros auferidos por controladas e dos auferidos por coligadas, sendo que o regime para as coligadas também é diferenciado em função da tributação do país de origem dos lucros. Em relação aos lucros auferidos no exterior por controladas, estes deverão ser adicionados ao lucro líquido da controladora no Brasil em 31 de dezembro do ano-calendário em que tenham sido apurados, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.

Dessa forma, em relação às controladas, alteraram-se a lei e a metodologia de controle contábil, porém os encargos tributários serão exatamente os mesmos que eram devidos pela sistemática anterior, artigo 74, MP nº 2.158–35, de 24 de agosto de 2001.

Já com relação às coligadas com sede em país que não seja paraíso fiscal, houve uma mudança efetiva. Deslocou-se o aspecto temporal da hipótese de incidência da data de apuração em balanço para a data da efetiva disponibilização econômica ou jurídica, em estrita obediência ao julgamento do STF na ADI nº 2.588, retornando-se, portanto, à regra estabelecida pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Assim, a inclusão na determinação do lucro real e da base de cálculo CSLL da coligada brasileira passou a ocorrer no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros auferidos tiverem sido *disponibilizados* para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

No entanto, quando a coligada no exterior tiver a sua sede em país que seja paraíso fiscal – submetida a regime de subtributação –, os lucros por ela obtidos serão adicionados ao lucro líquido da coligada no Brasil em 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados.

²⁰² BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020. “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.”

²⁰³ BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020. “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: [...]”

²⁰⁴ BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020. “Art. 82. Na hipótese em que se verifique o descumprimento de pelo menos uma das condições previstas no caput do art. 81, o resultado na coligada domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela apurados deverá ser computado na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica investidora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas: [...]”

Em síntese, os lucros auferidos através de controlada no exterior serão considerados disponibilizados para a investidora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. No caso das coligadas com sede em país que não seja paraíso fiscal, o fato gerador da tributação passou a ser a data do balanço do ano-calendário em que os lucros tiverem sido *disponibilizados* para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Por outro lado, nas hipóteses em que as investidas estiverem estabelecidas em países com os quais o Brasil celebrou tratados para evitar a bitributação, situação em que a Corte Suprema não decidiu, mas determinou o retorno dos autos ao Tribunal de origem, a Lei nº 12.973 não trouxe qualquer definição, considerou os lucros das empresas nessa situação tributáveis, tratamento idêntico ao dos lucros apurados por empresas sediadas em países sem tratados.

Assim, permanece a insegurança jurídica em relação à tributação dos resultados auferidos no exterior por investidas com sede em países com os quais o Brasil tenha celebrado tratado para evitar dupla tributação. Há muita controvérsia nesse aspecto, por isso no capítulo 5 serão analisados os pontos controvertidos da tributação e apresentado posicionamento sobre a lide.

O quadro 2 traz um resumo do processo legislativo, desde a introdução da sistemática de tributação universal até a aprovação da Lei nº 12.973 de 2014, última alteração legal, com ênfase na tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior.

Quadro 2 – Resumo do processo legislativo

PROCESSO LEGISLATIVO DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADAS	
Fundamento Legal	Núcleo Material e Temporal
1) Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, artigo 25, instituiu o regime de tributação dos lucros auferidos no exterior.	Aspecto material: lucros auferidos por controladas no exterior Aspecto temporal: 31 de dezembro do ano de apuração dos lucros pelas controladas.
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 .	
2) Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, artigo 1º alterou a data da disponibilização.	Aspecto material: lucros auferidos por controladas no exterior Aspecto temporal: 31 de dezembro do ano em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.
Art. 1º 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 .	
3) Medida Provisória nº 2.158-35, DE 24 DE AGOSTO DE 2001, artigo 74 alterou a data da disponibilização.	Aspecto material: lucros auferidos por controladas no exterior Aspecto temporal: 31 de dezembro do ano de apuração dos lucros pelas controladas.
Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nos termos do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do artigo 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.	
4) Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, artigos 76 e 77, alterou a forma de escrever, mas manteve tanto o objeto material quanto e temporal da legislação anterior.	Aspecto material: lucros auferidos por controladas no exterior Aspecto temporal: 31 de dezembro do ano de apuração dos lucros pelas controladas.
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. (Vigência) § 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.	

Fonte: Elaboração própria

Em síntese, o aspecto material da hipótese de incidência – lucros auferidos no exterior – permanece inalterado desde a sua introdução no sistema tributário nacional, através da Lei nº 9.249, de 1995. Já no aspecto temporal – momento da tributação – ocorreram algumas mudanças, porém, na atualidade vigora a data de 31 de dezembro do ano de apuração dos lucros pelas controladas, que é o mesmo momento definido na legislação que instituiu o regime de tributação universal.

4 DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Nas hipóteses de ocorrência de fatos econômicos envolvendo territórios de diferentes Estados, ao se aplicar a lei tributária interna, podem-se atingir fatos econômicos ocorridos em países fora da sua competência. Nas situações em que há aplicação de ordens jurídicas diferentes sobre o mesmo fato econômico, surge a necessidade de aplicação do Direito Tributário Internacional. Para melhor compreensão do que é essa área do Direito, são apresentados alguns conceitos sobre ela.

4.1 CONCEITOS

Para Antônio de Moura Borges, “O Direito Tributário Internacional é essencialmente o conjunto de normas materiais, de Direito interno e de Direito Internacional, destinadas a delimitar a competência tributária internacional dos Estados”.²⁰⁵ Já nas lições de Alberto Xavier, “o Direito Tributário Internacional surge precisamente porque uma ou alguma das características ou aspectos da situação internacional pode funcionar como conexão suscetível de desencadear a incidência e a aplicação das leis tributárias de mais do que um Estado”.²⁰⁶

Cabe destacar que existe controvérsia no que diz respeito à denominação Direito Tributário Internacional ou Direito Internacional Tributário. Essa controvérsia surge por conta das relações entre o Direito interno e o Direito Internacional. Para explicar as especificidades dessas relações, há fundamentalmente duas doutrinas: a dualista e a monista.

De acordo com a doutrina dualista, o ordenamento jurídico interno e o ordenamento jurídico internacional são absolutamente secantes e independentes. Portanto, normas internacionais só podem vigorar no ordenamento jurídico interno se forem expressamente transformadas em ordenamento interno, isto é, se forem expressamente adotadas pelos Estados. Portanto, nessa concepção não há conflitos de leis e a terminologia adequada para a matéria seria Direito Internacional Tributário. Dessa forma, o Direito Internacional Tributário seria um sub-ramo do Direito Internacional, formado por normas internacionais e dirigidas a pessoas do Direito Internacional, que são os Estados, as organizações internacionais e a Santa Sé. Nesse sentido, afirma Heleno Tôrres:

[...] há normas exclusivamente de Direito Internacional, dirigida precipuamente a regular a atuação dos vários Estados no âmbito da comunidade internacional, com

²⁰⁵ BORGES, Antônio de Moura. SABER DIREITO – FORMULÁRIO. Disponível em: <www.stf.jus.br/cmsportalTvJusticaNoticia/anexo/DOC>. Acesso em: 12 set. 2020.

²⁰⁶ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 4.

específicas diferenças em face das normas do direito interno destinadas à tributação de rendimentos transnacionais, por conterem nas respectivas hipóteses de incidência, ou consequentes, a descrição de fatos com elementos de estraneidade, identificados por: i) regras de qualificação, que tipificam as categorias retributivas e os sujeitos envolvidos: ‘residentes’ e ‘não-residentes’; e ii) regras de localização, que possibilitam o virtual alcance ultraterritorial da regra-matriz de incidência, pela definição do local de produção dos rendimentos (‘dentro’ ou ‘fora’ do território).²⁰⁷

Já na concepção da doutrina monista, há um único ordenamento jurídico, embora as normas possam ter níveis diferentes de validade. Há normas que vigoram apenas no plano local, outras no plano regional, aquelas que vigoram no Estado como um todo e ainda aquelas que vigoram no âmbito internacional. Para esta doutrina, a monista, pode haver conflitos entre as leis e a terminologia adequada para a matéria seria Direito Tributário Internacional, formado por normas internas, mas com projeção internacional. Trata-se de normas internas concernentes a residentes que obtêm rendimentos no exterior, bem como a pessoas não residentes que auferem rendimentos no País. Para Tórres:

[...] verifica-se a existência no interior do sistema tributário de cada ordem jurídica de um grupo de enunciados: a) à qualificação e localização dos elementos de estraneidade dos fatos descritos (normas de comportamento), e b) a definir as conexões com os próprios sistemas, para ulterior incidência de tais normas impositivas específicas, nos permite concluir pela existência de um Direito Tributário Internacional como um setor de estudos específico.²⁰⁸

Entendemos que o Direito Tributário Internacional é o conjunto de normas que visam a regulamentar fatos jurídicos que têm conexão com mais de um ordenamento jurídico. Dessa forma, considerando-se que as questões de arrecadação de tributos estão relacionadas ao direito interno, utilizaremos a terminologia Direito Tributário Internacional.

4.2 AS FONTES DO DIREITO INTERNACIONAL

As fontes de Direito Internacional são veículos introdutórios de regras jurídicas ao sistema do Direito Positivo constituídas em âmbito internacional. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, o sistema tem órgãos habilitados para produzir normas e suas próprias atividades. São esses órgãos que constituem as fontes do Direito²⁰⁹. Essas fontes, no plano internacional, abrangem os documentos ou pronunciamentos de que advêm os direitos e os

²⁰⁷ TÓRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 47-48.

²⁰⁸ TÓRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 59.

²⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: 26. ed. São Paulo. Saraiva, 2014, p. 69.

deveres das pessoas²¹⁰. Ressalte-se que as normas de Direito Internacional não são elaboradas por um único Estado que seja considerado soberano em relação aos outros – não há Estado que ocupe esta posição. Nesse sentido, afirma Alberto Xavier: “as fontes internas do Direito Tributário Internacional não apresentam qualquer especialidade em relação às fontes do Direito Tributário em geral, notadamente no que concerne aos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação”.²¹¹

A Corte Internacional de Justiça (CIJ), órgão da Organização das Nações Unidas, tem a função de decidir, de acordo com o Direito Internacional, as controvérsias que lhe forem submetidas. Com o objetivo de estruturar um corpo de regras a ser utilizado em suas atribuições, o artigo 38 de seu Estatuto relaciona como fontes formais de Direito Internacional Público, tecnicamente, veículos introdutórios:

- a) as convenções internacionais, quer gerais, quer especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes;
- b) o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o Direito;
- c) os princípios gerais de Direito, reconhecidos pelas nações civilizadas; e
- d) as decisões judiciais e a doutrina dos juristas mais qualificados das diferentes nações, sob ressalva da disposição do seu artigo 59, como meio auxiliar para a determinação das regras de Direito.

A tais instrumentos devem ser acrescentados os atos unilaterais dos Estados e as decisões de organizações internacionais.

No segundo parágrafo do artigo em estudo, o Estatuto esclarece que, além das fontes acima listadas, a CIJ tem a faculdade de decidir uma questão *ex aequo et bono*, ou seja, mediante a aplicação da equidade, “se as partes com isto concordarem”. Cabe observar que a CIJ não tem competência para julgar questões relacionadas à tributação de qualquer país.

Para Hildebrando Accioly, Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva e Paulo Borba Casella, o artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça “teve e tem papel sistematizador, para determinar o que sejam as fontes do direito internacional”²¹².

Entre as fontes do Direito Internacional Público, é incontestável a preponderância atual dos tratados ou convenções, em substituição ao primado do costume até meados do século XX.

²¹⁰ ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional Público**. 20. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 144.

²¹¹ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 186.

²¹² ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional Público**. 20. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 146.

Nesse sentido, afirma Celso Duvivier de Albuquerque Mello: “os tratados são considerados atualmente a fonte mais importante do DI, não só devido à sua multiplicidade, mas também porque geralmente as matérias mais importantes são regulamentadas por eles”.²¹³

Porém essa caracterização de fonte não conta com unanimidade na doutrina. Há autores – entre eles nomes de peso como Paulo de Barros Carvalho²¹⁴ e Tárek Moysés Moussallem²¹⁵ – que consideram que a lei, o costume, a doutrina e a jurisprudência são enunciados que foram inseridos dentro do sistema jurídico e que, portanto, não devem ser classificados como fontes do Direito, pois não demonstram a origem da norma jurídica ou o ato de vontade do legislador.

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho: “O estudo das fontes do direito está voltado primordialmente para o exame dos fatos enquanto enunciação, que fazem nascer regras jurídicas introdutoras, advertindo que tais eventos só assumem esta condição por estarem previstos em outras normas jurídicas [...]”.²¹⁶

Já Tárek Moysés Moussallem afirma que “toda a produção de um enunciado (seja descritivo, seja prescritivo) subjaz a atividade de enunciação”.²¹⁷

Por esse ponto de vista, as convenções internacionais e as decisões judiciais não seriam fontes do Direito Internacional, pois representariam o resultado do processo de enunciação, já inseridas no sistema normativo. O mesmo ocorreria com o costume, os princípios e a doutrina, que nada modificariam juridicamente. Para ser caracterizado como fonte do Direito, seria necessária a existência de uma atividade enunciativa que constituísse um enunciado prescritivo.

Portanto, nessa linha de raciocínio, as fontes do Direito Internacional seriam a atividade enunciativa de produção de normas no âmbito internacional, bem como os atos preparativos para o estabelecimento e a provação das convenções internacionais.

A despeito desse entendimento, considerando-se que este trabalho não tem como objetivo o aprofundamento sobre as fontes do direito, passaremos a tratar das fontes de Direito Internacional mencionadas pelo artigo 38, do Estatuto da Corte Internacional de Justiça.

²¹³ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. vol. I. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 191.

²¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 72.

²¹⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 78.

²¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 72.

²¹⁷ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 78.

4.2.1 Convenções Internacionais

A Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, assinada em 1969, com vigência internacional a partir de 1980, é reconhecida como uma das mais importantes normas do Direito Internacional. Nessa Convenção, regras costumeiras foram codificadas de modo perfeito. Na concepção de Accioly, Silva e Casella, quando as codificações refletem de forma adequada algo que já era aceito como expressão da juridicidade no plano internacional, elas geralmente são bem-sucedidas.²¹⁸

A referida Convenção foi complementada pela Convenção sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais, em 1986, tendo como objetivo reconhecer o direito de as organizações internacionais também firmarem tratados e convenções.

Os tratados internacionais são uma das fontes mais importantes do Direito Internacional e, especialmente, do Direito Tributário Internacional, cujos aspectos específicos são tratados a seguir.

4.2.1.1 Conceito e nomenclatura das convenções internacionais

A Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, de 1969, que se aplica aos Estados signatários, conceitua tratado como “[...] um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”.²¹⁹

Substituindo Estados e Organizações Internacionais por sujeitos de Direito Internacional Público, e a forma escrita pelo termo formal concluído, Francisco Resek conceitua tratado como sendo: “[...] todo acordo formal concluído entre pessoas jurídicas de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos”.²²⁰

Por tratado se entende o ato jurídico por meio do qual se manifesta o acordo de vontades entre dois ou mais sujeitos de Direito Internacional. As Convenções de Viena sobre direito dos tratados de 1969 e de 1986 tiveram o grande mérito de estabelecer que o direito de firmar

²¹⁸ ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional Público**. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 154.

²¹⁹ BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. **Convenção de Viena sobre Tratados Internacionais**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm. Acesso em: 20 abr. 2020. Art. 2º, 1, “a”.

²²⁰ RESEK, Francisco. **Direito internacional público**: curso elementar, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 14.

tratados deixou de ser atributo exclusivo dos Estados, podendo ser exercido também pelas demais pessoas internacionais, sobretudo as organizações internacionais.

Assim, as palavras “acordo” e “compromisso” são alternativas – ou juridicamente sinônimas – da palavra Tratado, e se prestam, como esta última, à livre designação de qualquer avença formal, concluída entre personalidades de direito das gentes e destinada a produzir efeitos jurídicos.

4.3 DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Segundo Sergio André Rocha, em razão da acentuada globalização das atividades econômicas, é cada vez mais comum pessoas físicas ou jurídicas estarem sujeitas à potestade tributária de países distintos, o que representa a tributação em duplicidade.²²¹ Em linha de raciocínio semelhante, Agostinho Toffoli Tavoraro afirma que, com a globalização, aumentou a preocupação com o Direito Tributário Internacional e o modo de evitar a múltipla incidência de tributação, prejudicial ao comércio internacional e ao fluxo de capitais entre os países, ao mesmo tempo em que é desfavorável a seus interesses arrecadatários.²²²

A dupla tributação ocorre quando um mesmo fato jurídico se submete às hipóteses de incidência previstas em duas normas tributárias distintas. Em regra, a dupla incidência tributária sobre a renda auferida pelos agentes econômicos ocorre pela vinculação dos elementos de conexão em países diferentes.

Em raciocínio aproximado, Manoel Pires define:

[...] a dupla tributação é o fenômeno que ocorre quando um mesmo facto tributário corresponde a uma pluralidade de normas dando origem a mais de um imposto (a identidade de pressuposto conduz à identidade ou similitude de imposto e do mesmo modo, com essa identidade, idêntico será o aspecto temporal).²²³

Para Gerd Willi Rothmann, “no Direito Tributário Internacional, a expressão ‘elemento de conexão’ refere-se a determinado evento a partir do qual a norma vincula a atribuição da competência tributária a determinado Estado”.²²⁴ Afirma, ainda, que os principais elementos de conexão são: domicílio e residência, sede e direção, estabelecimento permanente, situação do

²²¹ ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 54.

²²² TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Tratados para Evitar a Dupla Tributação Internacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 551.

²²³ PIRES, Manuel. **Dupla não tributação**. Estudos em homenagem ao professor Perez de Ayala – Derecho Tributario – Derecho Tributario Comunitario e Internacional. Disponível em: http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/duplan-39013267?e10=true&utm_exp=6072114-15.wkYviiCHQw-2rOIOMla-dQ.1. Acesso em: 20 abr. 2020.

²²⁴ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma Nova Modalidade do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário** – 10º Volume. São Paulo: Dialética, 2006, p. 110.

bem, fonte do rendimento, país de origem ou do destino. Já para Alberto Xavier, “o elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinado à ‘localização’ de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação”.²²⁵ A doutrina costuma classificar a dupla tributação internacional em jurídica e econômica.

No entendimento de Sergio André Rocha:

A dupla tributação jurídica por países distintos é identificada pela aplicação da *regra das quatro identidades*: o mesmo sujeito passivo, sobre um mesmo suposto fático, mediante a imposição de tributos *com materialidades comparáveis* e em relação a um mesmo período de tempo.²²⁶ (Grifo no original)

Em sentido semelhante vem a definição trazida pela Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE) nos comentários à sua Convenção Modelo para evitar a dupla tributação da renda e a evasão fiscal. Para a OCDE, a dupla tributação internacional jurídica seria “a imposição de tributos comparáveis em dois (ou mais) Estados sobre o mesmo contribuinte em relação ao mesmo objeto e em períodos idênticos”.²²⁷

Já a dupla tributação econômica ocorre quando um mesmo rendimento é tributado em dois ou mais Estados durante o mesmo período fiscal, porém com sujeitos passivos diferentes. A diferença em relação à dupla tributação jurídica ocorre especificamente em relação à sujeição passiva. Seria exemplo da dupla tributação econômica o caso de uma empresa sediada no país “A”, investidora de outra empresa sediada no país “B”. Na hipótese de lucro obtido pela investida ser tributado no país de origem da fonte produtora e novamente tributado no país da residência da investidora, quando houvesse a distribuição desse lucro, pessoas jurídicas diferentes seriam tributadas duas vezes com relação ao mesmo objeto.

Segundo Gerd Willi Rothmann, a dupla tributação jurídica distingue-se da bitributação econômica, também chamada de dupla imposição. Por exemplo, esta ocorre quando o mesmo objeto é tributado em relação a diferentes sujeitos passivos: na bitributação do lucro da empresa pelo imposto de renda da pessoa jurídica e pelo imposto de renda da pessoa física, no caso de sua distribuição.²²⁸

²²⁵ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.213.

²²⁶ Cf. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 33; SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. **Revista Direito Tributário**. Atual, São Paulo, n. 17, 2003, p. 26; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação Internacional e Elementos de Conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 45. ROCHA, Sergio André. **Interpretação dos Tratados para evitar a Bitributação da Renda**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 25-26.

²²⁷ OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. v. I, p. I-1. Paris: OECD, 2000.

²²⁸ ROTHMANN, Gerd Willi. Bitributação Internacional. In: **Enciclopédia Saraiva do Direito**. V. 11. São Paulo: Saraiva, 1978, p. 450.

Preocupados com os efeitos negativos provocados pela bitributação internacional, os Estados, a partir do início do século passado, ampliaram as discussões a respeito de mecanismos que pudessem ser adotados para evitar a ocorrência de tal evento, a bitributação.

4.4 OS ELEMENTOS DE CONEXÃO

Os elementos de conexão estão diretamente relacionados com a eficácia da norma jurídica no que se refere à sua extraterritorialidade, visto que são eles, os elementos de conexão, que possibilitarão a vinculação do sujeito à obrigação tributária. O Direito Tributário Internacional depende de elementos que estabeleçam ligação da norma tributária aos eventos econômicos e vinculem os sujeitos à tributação no âmbito internacional.

4.4.1 Conceito e espécies de elementos

A solução de conflitos entre dois ou mais ordenamentos jurídicos é, sem dúvida, um dos pontos fundamentais e talvez um dos mais complexos no estudo do Direito Tributário Internacional. É aí que se encaixam os elementos de conexão. Nas lições de Alberto Xavier, “o elemento de conexão é um dos instrumentos nucleares em torno do qual se articula toda a estrutura da norma de conflitos”.²²⁹

As normas de conexão ou normas de conflito têm por objetivo delimitar o âmbito de incidência de cada uma das leis internas dos diferentes ordenamentos jurídicos, por meio da enunciação de normas que serão aplicadas para solucionar o problema aparente da concorrência de duas ou mais normas incidindo sobre o mesmo fato.

Cabe aqui registrar os ensinamentos de Alberto Xavier, que aplica os conceitos gerais de Direito Internacional ao Direito Tributário Internacional:

Elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a ‘localização’ de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação.

Os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários, distinguindo-se em **subjetivos**, se se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência), ou **objetivos**, se se reportam às coisas e aos fatos (como a fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar de celebração de um contrato).²³⁰ (Grifo nosso).

²²⁹ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 187.

²³⁰ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 187-188.

4.4.2 Os elementos de conexão nos impostos sobre a renda

Considerando-se a definição de que elementos de conexão podem ser: subjetivos, quando se reportam às pessoas – físicas ou jurídicas – e às suas qualidades, ou objetivos, quando se referem a coisas e fatos, é possível detectar a existência dos princípios da territorialidade e da universalidade, ambos com aplicação direta aos impostos sobre a renda. Diretamente associados a esses princípios, colocam-se os elementos de conexão: da fonte e da residência, os quais, neste trabalho, chamaremos de princípios.

Na hipótese de transferência internacional de capital, é importante a identificação do país-sede da investida, receptor do investimento, onde se obtém a renda produzida pelo investimento – país da fonte –, bem como a do país de residência do investidor que auferir a renda dos recursos investidos no exterior.²³¹

4.4.2.1 *Os princípios da fonte e da residência*

Na aplicação do princípio da fonte, tributa-se a renda no Estado em que ela for produzida, ainda que a pessoa beneficiária da renda, o contribuinte, não seja residente no território. Nesse caso, a competência tributária pertence ao Estado produtor, critério da fonte produtora, ou ao Estado em que for obtida a disponibilidade da renda, critério da fonte pagadora. Este princípio faz par com o princípio da territorialidade, visto que, com a sua aplicação, o Estado exerce plenamente a soberania sobre os atos praticados em seu território.

Porém, não é comum a aplicação rigorosa desse princípio, uma vez que a legislação da maioria dos Estados – bem como o Modelo de Convenção da OCDE – condicionam a tributação fundamentada no critério da fonte apenas no caso da existência de estabelecimento permanente.

Por outro lado, com a aplicação do princípio da residência, todos os rendimentos auferidos por residentes devem ser tributados, ainda que produzidos por fontes não residentes. Ao contrário do critério da nacionalidade, o conceito de residência é amplamente utilizado e adotado pela maioria dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação internacional sobre renda.

²³¹ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 190.

Alberto Xavier reconhece a legitimidade de os países da residência se arrogarem também o direito de tributar os rendimentos auferidos no exterior pelos seus residentes. Aponta essencialmente cinco razões:

- a) Talvez o mais forte dos argumentos seja o que decorre da aplicação do princípio da igualdade, em regra constitucionalmente gravado. Não tributar os rendimentos auferidos no exterior seria injusto com contribuintes que apenas auferissem rendas no interior do Estado.
- b) Se é justa a concessão de benefícios fiscais pelo país da fonte produtora, parece justo também que o país da residência possa outorgar proteção e vantagens aos que nele residem, o que por si só justificaria uma tributação da totalidade dos seus rendimentos auferidos.
- c) De certa forma representa um procedimento de se evitar a dupla não tributação, visto ser frequente que o país da fonte, para atrair capitais de países estrangeiros, lhes conceda significativos estímulos fiscais ou até isenções.
- d) A não tributação dos rendimentos originários do estrangeiro pode representar significativa perda de arrecadação para os Estados de residência das empresas.
- e) Por último, a isenção dos rendimentos provenientes do exterior poderia caracterizar estímulo à exportação de capitais.²³²

Em suma, os Estados têm legitimidade para qualificar as pessoas físicas ou jurídicas como residentes em seu território, bem como há consenso quanto à legitimidade dos dois critérios de conexão: o da fonte do rendimento ou o da residência do contribuinte, para justificar a tributação por um Estado. As discussões remanescem apenas quanto à abrangência do conceito de fonte.

4.4.2.2 *Os princípios da universalidade e da territorialidade*

As conexões relevantes para fundamentar o poder tributário de um Estado são informadas pelos princípios da fonte e da residência, porém eles não solucionam diretamente a pergunta: qual a extensão desse poder, ou seja, até onde se estende o âmbito de incidência das leis tributárias internas?²³³ Como alternativa para esclarecer esse questionamento, os Estados adotam os princípios da universalidade e da territorialidade.

²³² XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 190-191.

²³³ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 192.

Em regra, os Estados que adotam o princípio da universalidade tendem a tributar ilimitadamente os ganhos auferidos pelas pessoas, físicas ou jurídicas, residentes em seu território, independentemente de os lucros ou rendimentos terem origem de fonte interna ou externa. Dessa forma, esse princípio tem uma relação de associação com o princípio da residência.

Já aqueles Estados que adotam como fundamento o princípio da territorialidade tendem a ter seu limite territorial como critério para o alcance da tributação, sendo que esse princípio, em regra, faz associação com o princípio da fonte dos rendimentos.

Dessa forma, de acordo com o princípio da territorialidade, os Estados soberanos limitam-se a tributar, pelos impostos sobre o lucro, única e exclusivamente, aqueles fatos ocorridos dentro do seu território, pouco importando se as pessoas, físicas ou jurídicas, são residentes ou não nesse Estado. Portanto, restringe a amplitude do poder de tributar do Estado a seu espaço territorial, impedindo que as normas de seu direito positivo tenham eficácia extraterritorial. Nesse sentido, ao tratar da territorialidade, Heleno Tôrres afirma:

[...] todas as situações jurídicas formadas com a produção de rendimentos, por sujeitos residentes ou nacionais, localizadas, total ou parcialmente, fora do território nacional, não geram qualquer obrigação tributária, internamente, ou geram, apenas parcialmente; ficando o legislador tolhido quanto à produção de normas tributárias com eficácia (de localização) ultraterritorial, pela delimitação do alcance do exercício do Poder de Tributar do Estado aos seus angustos limites.²³⁴

Na mesma perspectiva, Alberto Xavier, ao tratar da sistemática de tributação da renda externa das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, introduzida pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, afirma:

De harmonia com o princípio da territorialidade, anteriormente vigente no Brasil, nenhuma renda cuja fonte de produção se localize no exterior recai no âmbito de incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas: nem a renda obtida diretamente através de uma atividade funcional (o exercício do próprio objeto social) ou de uma atividade jurídica (o exercício de direitos a rendimentos, tais como juros, *royalties* e dividendos), nem a renda obtida indiretamente através de uma organização de pessoas e bens localizada no exterior, quer se trate de filiais ou sucursais, sem personalidade jurídica, quer se trate de sociedades controladas ou coligadas, com individualidade jurídica própria.²³⁵

Por outro lado, de acordo com o princípio da universalidade, os Estados têm liberdade para tributar com impostos sobre a renda todos os rendimentos dos seus residentes, quer esses rendimentos sejam originários de fonte interna ou do exterior, bastando que o contribuinte tenha, com o Estado, vínculo pessoal para fins fiscais. Tal vínculo é revelado por algum

²³⁴ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 71.

²³⁵ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 192.

elemento de conexão entre o sujeito passivo (contribuinte) e o sujeito ativo (Estado). Nas palavras de Heleno Tôrres:

Pelo princípio da universalidade (ou territorialidade 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.²³⁶

A tendência dos sistemas fiscais modernos é, ao adotarem como elemento de conexão a residência, estabelecer uma imposição tributária sem limitação, na perspectiva de que todos os rendimentos auferidos, seja de fonte interna, seja externa, por residentes de um determinado país, tanto pessoa física quanto pessoa jurídica, são tributáveis, o que leva a se considerar, dessa forma, um princípio da universalidade. Em simetria, esses sistemas fiscais procuram exigir obrigação tributária limitada aos não residentes, sujeitando a imposto somente os rendimentos derivados de fontes localizadas no seu território.²³⁷

Destaque-se que, ao contrário do que alguns afirmam, a aplicação do princípio da universalidade não exclui o princípio da territorialidade, de modo que os dois princípios podem coexistir perfeitamente em um sistema jurídico.

Quanto a essa possibilidade de convivência dos referidos princípios, vale a pena trazer, mais uma vez, os ensinamentos de Heleno Tôrres:

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.

Dessa forma, configuram-se os princípios da universalidade e da territorialidade, em conjunto com os elementos de conexão, como base da fiscalidade internacional.

4.5 O PAPEL DA OCDE NO COMBATE À BITRIBUTAÇÃO E À EVASÃO FISCAL

Com o fenômeno da globalização, que gerou um aumento do volume das transações econômicas além das fronteiras, os países tiveram que buscar uma harmonização de seus modelos políticos e econômicos de forma a permitir os investimentos das empresas mundiais.²³⁸

²³⁶ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 87-88.

²³⁷ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 367.

²³⁸ BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 16.

Assim surge a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Em funcionamento desde 1961, é uma organização internacional que tem como objetivo a promoção de políticas públicas de qualidade entre os países que contribuam para o desenvolvimento, o crescimento econômico e o bem-estar social mundiais. Funciona como um importante fórum de debates, busca de soluções e troca de experiências entre os países no tratamento dos temas que lhes sejam comuns e mais urgentes de regulação no cenário internacional.

Os assuntos de natureza tributária são destaques entre os temas de grande relevância tratados pela OCDE, uma vez que os tributos constituem a maior fonte de arrecadação de receitas ao orçamento público estatal e, portanto, são os principais financiadores dos custos do Estado e de políticas públicas de bem-estar social. Políticas tributárias bem estruturadas podem incentivar o desenvolvimento econômico, o comércio internacional e investimentos estrangeiros.

Especialmente em matéria de investimentos e comércio internacional que envolvam hipóteses de tributação transfronteiriça, a organização tem desenvolvido trabalhos para evitar as hipóteses de dupla tributação ou de dupla não tributação.

A atuação da OCDE em temas tributários é anterior à sua própria criação, tendo se iniciado ainda durante a vigência da antiga Organização que a precedeu, a Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OEEC), de 1948. A OEEC já possuía um Comitê Fiscal que, com a criação da OCDE, foi incorporado à estrutura da nova Organização e, posteriormente, renomeado como Comitê sobre Assuntos Tributários (*Committee on Fiscal Affairs* - CFA), em 1971.

Dentre as atividades da OCDE relacionadas a temas tributários, está a elaboração de “modelos de convenção destinados a evitar as duplas tributações”, que inicialmente, em 1963, tratavam apenas do Imposto sobre a Renda e o capital e que, a partir de 1966, passaram a tratar também dos impostos sobre sucessões e doações. Uma nova Convenção Modelo, com comentários atualizados, foi publicada inicialmente em 1992, e depois mais dez vezes: em 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 e, a última, em 2017.

Embora, inicialmente, os trabalhos do Comitê Fiscal da OCDE tenham focado na questão da dupla tributação, depois a agenda foi expandida para outros assuntos tributários, com planejamentos tributários agressivos, evasão fiscal, hipóteses de dupla não tributação, paraísos fiscais, *transfer pricing*, cooperação entre administrações tributárias e trocas de informações tributárias, conflitos entre tratados e legislações domésticas, conceito de

estabelecimento permanente, solução de conflitos, tributação sobre herança e doação, tributação e crime, regras de tributação sobre consumo e economia digital.

4.6 MEDIDAS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

Considerando-se que a dupla tributação internacional prejudica o desenvolvimento econômico das nações, os Estados costumam adotar medidas para atenuar ou eliminar tais efeitos. Via de regra, tais medidas são: unilaterais, bilaterais ou multilaterais. Sergio André Rocha afirma que, na discussão para se evitar a dupla tributação da renda, levam-se em conta basicamente as medidas unilaterais com base na legislação interna adotada por cada Estado e as medidas bilaterais ou multilaterais por intermédio da celebração de tratados internacionais adotados pelos Estados. Mais recentemente, também tem se discutido a utilização da harmonização tributária.²³⁹ A doutrina, majoritariamente, classifica as medidas para evitar a dupla tributação em bilaterais ou multilaterais.

4.6.1 Medidas unilaterais

Relativamente às medidas unilaterais, Heleno Taveira Torres²⁴⁰ identifica quatro métodos:

- a) Método da isenção, que consiste na renúncia fiscal, total ou parcialmente, por parte de um Estado à tributação dos rendimentos provenientes do exterior, tendo em vista o princípio de que a renda já foi tributada no Estado da fonte.
- b) Método do crédito de imposto, de acordo com o qual o Estado de residência, em regra, tributa normalmente os rendimentos obtidos por residentes no exterior, porém permite a dedução do imposto pago no Estado da fonte. Este método admite duas modalidades: a de crédito do valor integral dos impostos pagos no exterior, sem qualquer limitação, inclusive com direito ao reembolso do excesso de crédito; e a de crédito do imposto ordinário, modalidade em que ele é limitado ao valor do imposto devido ao Estado de Residência – é este último o sistema adotado por grande parte dos países, inclusive pelo Brasil.

²³⁹ ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 56.

²⁴⁰ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 425.

- c) Método de dedução de impostos como despesa: o imposto pago no exterior (Estado da Fonte) é considerado despesa dedutível para fins de cálculo da base imponible do imposto de renda no Estado da Residência. Trata-se de método voltado à mitigação dos efeitos da dupla tributação internacional, mas tão somente uma forma de atenuar seus efeitos e não a sua integral eliminação.
- d) Método de crédito de imposto societário: neste caso, visa-se evitar a dupla imposição econômica. O Estado da Residência permite que o acionista se utilize do imposto pago pela sociedade no exterior. Trata-se de fenômeno tipicamente de Direito interno, em que pese poder ocorrer em âmbito internacional.

Salientamos que, mesmo sendo de grande importância, as medidas unilaterais muitas vezes não são suficientes para evitar a dupla tributação, porque lhes falta a mutualidade entre os Estados. Nesse sentido são as lições de Gerd Rothmann, ao apontar que as medidas unilaterais atingem somente o Direito Tributário interno do respectivo Estado, ficando sem efeito sobre o Direito Tributário dos outros Estados, e dessa forma não se prestam a impedir que determinado Estado “estenda demasiadamente sua pretensão fiscal”.²⁴¹

4.6.2 Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação – Medidas bilaterais

Como abordado, um dos instrumentos utilizados para evitar os efeitos indesejados da dupla tributação é a celebração de Tratados ou Convenções bilaterais para evitar a dupla tributação da renda, os quais vêm sendo pactuados por diversos países, entre os quais, o Brasil.

Segundo Sergio André Rocha, tais convenções almejam restringir o campo de exercício da competência tributária de cada um dos signatários e proteger os contribuintes contra a dupla imposição.²⁴² Trata-se, na essência, de um acordo de repartição da competência tributária entre os Estados contratantes, de sorte que cada uma das partes fique com uma fatia da tributação e o contribuinte não seja duplamente penalizado com a imposição tributária.

Para Luís Eduardo Schoueri, as Convenções Internacionais:

[...] são instrumentos de que se valem os Estados para, através de concessões mútuas, diminuir ou impedir a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional em matéria de imposto sobre a renda, além de meio para o combate à evasão fiscal.²⁴³

²⁴¹ ROTHMANN, Gerd W. Bitributação Internacional. In: **Enciclopédia Saraiva de Direito** (vol. XI). São Paulo: Saraiva, 1978, p. 454.

²⁴² ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 57.

²⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed., São Paulo: Dialética, 2006, p. 260.

Em determinadas situações, os Tratados para evitar a Dupla Tributação (TDT) extraem das pessoas políticas de Direito Constitucional interno a competência para expedir normas individuais e concretas relativas à tributação.²⁴⁴ Ao mesmo tempo, essas TDTs estabelecem critérios de tributação no que diz respeito à fonte de produção do rendimento ou do Estado de residência ou às regras que dividem a competência tributária entre os Estados.

Para Alberto Xavier:

[...] nas hipóteses em que a convenção atribui competência tributária cumulativa ao Estado da residência e ao Estado da fonte, a este cabe a tributação primária, devendo o Estado da residência limitar-se a extrair as consequências dessa tributação, outorgando isenção ou crédito do imposto – tributação secundária.²⁴⁵

Das convenções internacionais, apenas interessam para análise os aspectos relacionados ao IR e à CSLL, os denominados acordos de bitributação, os quais, segundo Luis Eduardo Schoueri, pertencem ao direito internacional público e, uma vez incorporados ao direito interno, devem ser observados na aplicação da legislação interna, sem, entretanto, perder sua natureza internacional.²⁴⁶

Ainda que não figure entre os membros da OCDE, o Brasil tem celebrado diversas TDTs, as quais seguem a estrutura da Convenção Modelo editada pela Organização, e acompanha, em linhas gerais, as orientações fornecidas por essa Convenção.

4.6.3 O surgimento e o histórico das convenções internacionais para evitar a dupla tributação

O surgimento das TDTs foi motivado, fundamentalmente, por dois eventos: o crescimento da relevância da tributação sobre renda e a internacionalização dos negócios. A tributação da renda ganha relevância em fins do século XIX e início do XX, à medida que os Estados ampliam suas funções sociais e precisam de novas fontes de financiamento, passando o IR a ser uma das principais. Com a internacionalização dos negócios, as entidades passam a obter rendas em Estados diferentes, sendo essa a origem do conflito de competência da tributação. Como alternativa para minimizar os referidos conflitos, surgem os TDTs para partilhar a competência tributária e evitar a dupla tributação, bem como para evitar a erosão das bases fiscais.

²⁴⁴ LIMA, Larissa Pimentel de. **A tributação de lucros auferidos por controladas no exterior e a interpretação do artigo 7º dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação**. Orientador: Paulo Carvalho. 2017. Dissertação de Mestrado Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017, p. 50.

²⁴⁵ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 152.

²⁴⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação. **Treaty Shopping**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 1995, p. 31-39.

Ainda que a ocorrência da dupla tributação seja antiga, com surgimento no século XIII, após a implementação de novas formas de tributação em cidades italianas e francesas, a celebração das TDTs passou a ganhar importância apenas no século XX, sendo citado o acordo celebrado entre a Prússia e o Império Austríaco, em 22 de junho de 1899, como o da primeira TDT. A baixa relevância do Imposto de Renda no período anterior ao século XX é apontada como a causa do surgimento tardio das TDTs.²⁴⁷

Após a Segunda Guerra Mundial, com a forte recuperação europeia, o volume de celebração de novas convenções foi significativamente maior que no período anterior. Diversos estudos foram elaborados para desenvolver os acordos objetivando evitar a dupla tributação e garantir aos contribuintes segurança jurídica na realização de suas tratativas comerciais internacionais. Sérgio André Rocha, citando Manuel Pires, destaca três diferentes estágios de desenvolvimento das TDTs: um primeiro, antes da Primeira Guerra Mundial; um segundo no entre Guerras e um terceiro após a Segunda Guerra, destacando, entretanto, que os desenvolvimentos mais significativos sobre a matéria ocorreram apenas nesta terceira fase.²⁴⁸

No Brasil, a celebração da primeira convenção para evitar a dupla tributação ocorreu em 1967, com o Japão.

4.6.4 Os objetivos das convenções internacionais para evitar a dupla tributação

O objetivo primário das convenções internacionais para evitar a dupla tributação é afastar a sobreposição das pretensões tributárias decorrentes da adoção de distintos elementos de conexão utilizados por diversos países.

Além de afastar a dupla tributação internacional, são várias as finalidades de tais convenções, destacando-se, entre elas:

- a) combate à evasão fiscal;
- b) segurança jurídica e estabilidade da tributação sobre inversões estrangeiras; e
- c) concretização do princípio da não discriminação.

Ao lado da vedação à dupla tributação, o combate à evasão fiscal é uma das principais finalidades das convenções internacionais, sendo que a busca desse objetivo é realizada por meio da troca de informações, prevista no artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE. Nesse sentido, Victor Uckmar e os demais autores do Manual de Direito Tributário Internacional

²⁴⁷ ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 58-59.

²⁴⁸ ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 58.

afirmam que “a colaboração entre dois ou mais Estados para prevenir e reprimir a evasão fiscal pode assumir a forma da troca de informações ou aquela das fiscalizações simultâneas”.²⁴⁹

Assim, se por um lado os negócios com vinculação a mais de um Estado estão sob o risco da dupla imposição tributária, por outro lado, os Estados que hospedam esses negócios correm o risco da dupla não tributação. Este também é um dos objetivos das convenções internacionais sobre matéria tributária.

Outra finalidade importante das TDTs é a segurança jurídica dos investimentos estrangeiros, o que, de certa forma, contribui para o incremento dos fluxos de recurso, visto que nenhum investidor se dispõe a aportar recursos em um Estado que não lhe ofereça segurança jurídica quanto ao seu regime de tributação dos rendimentos, bem como quanto aos fluxos de remuneração ou desinvestimentos. Para Heleno Taveira Torres, as convenções internacionais geram a segurança jurídica dos investimentos estrangeiros, mediante a previsibilidade das regras aplicáveis para impedir a bitributação da renda.²⁵⁰ Nesta perspectiva, Sérgio André Rocha afirma: “uma vez que têm como efeito a segurança quanto à tributação de operações com não residentes, as TDTs viabilizam a realização de investimentos, reduzindo os riscos fiscais relacionados às operações transnacionais”.²⁵¹

Dessa forma, na celebração das convenções internacionais para evitar a dupla tributação, os Estados procuram, além de combater a evasão fiscal através do desenvolvimento de uma relação harmoniosa entre os contratantes, assegurar maior segurança jurídica aos contribuintes quanto aos efeitos fiscais sobre suas operações.

Além dos objetivos já citados, as convenções internacionais visam à concretização do princípio da não discriminação, o qual estabelece que os nacionais de determinado Estado não tenham qualquer vantagem tributária em relação aos estrangeiros. Nos dizeres de Heleno Taveira Torres, “[...] mostra-se, o princípio da não discriminação, como um preceito vinculante para os Estados que o contemplem, quanto à criação ou aplicação de normas que tenham por finalidade entabular restrições de natureza tributária para os nacionais de outro Estado”.²⁵²

Para impedir a tributação discriminatória, foi inserido o artigo 24 na Convenção Modelo da OCDE, proibindo qualquer tratamento desigual fundado na nacionalidade do contribuinte.

²⁴⁹ UCKMAR, Victor, *et al.* **Manual de Direito Tributário Internacional**. 1. ed., São Paulo: Dialética, 2012, p. 155.

²⁵⁰ TORRES, Heleno Taveira. A Convenção Brasil-Alemanha e sua Aplicação em Face do Direito Brasileiro. In: **Revista de Direito Tributário**, nº 83. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 33.

²⁵¹ ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 65.

²⁵² TORRES, Heleno Taveira. Capital estrangeiro e o princípio da não discriminação tributária no direito interno e nas convenções internacionais. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 87. São Paulo: Dialética, 2002, p. 45.

Em suma, as convenções internacionais contra dupla tributação, ao atingirem os objetivos aqui relacionados, contribuem de modo relevante na promoção do desenvolvimento das relações internacionais entre os Estados contratantes.

4.6.5 Convenções contra dupla tributação celebradas pelo Brasil

Todas as convenções celebradas pelo Brasil seguem o modelo de Convenção da OCDE, publicado em 1992, a partir dos trabalhos desenvolvidos pelo Comitê Fiscal da Organização Europeia de Cooperação Econômica.

Tais convenções são relativamente recentes, visto que até 1995 o Brasil adotava o modelo territorial de tributação da renda, não fazendo sentido ao país assinar um acordo de não bitributação, uma vez que a sua competência tributária ficava limitada ao território nacional.

Após aquela data, houve certa aceleração na celebração de novas convenções. Ao todo, o Brasil celebrou 33 tratados gerais seguindo o Modelo da OCDE, a saber: com a África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Eslováquia, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Tcheca, Suécia, Suíça, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela. Havia também um tratado com a Alemanha²⁵³, que depois foi denunciado.

Saliente-se que, apesar de os tratados celebrados pelo Brasil seguirem, em linhas gerais, a Convenção Modelo OCDE, muitas vezes têm particularidades diante de alterações no processo de negociação. Vale também destacar que o Brasil não integra a OCDE e, com isso, tem maior autonomia para não adotar seu regramento.

4.6.6 As relações das convenções internacionais em matéria tributária com o Direito interno

As convenções internacionais que versam sobre matéria tributária, na maioria quase absoluta das vezes, são estabelecidas sobre acordos para evitar a bitributação. Conhecer as relações entre Direito Internacional e Direito interno é de extrema relevância para continuação dessa dissertação, uma vez que há, na doutrina nacional, frequente discussão quanto à forma de

²⁵³ O Tratado Brasil-Alemanha foi denunciado em 7 de abril de 2005 e sua vigência foi suspensa em 1º de janeiro de 2006.

admissão do Direito Internacional ao Direito positivo brasileiro, bem como quanto ao modo de relacionamento e especialmente quanto à hierarquia sistêmica de tais normas.

4.6.6.1 *Competência para celebrar tratados internacionais no Brasil*

O inciso VIII, artigo 84 da Constituição Federal, concede competência privativa ao Presidente da República para celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitando-os ao referendo do Congresso Nacional, na forma do artigo 49, inciso I, da Constituição Federal.²⁵⁴

Como bem descrito por José Francisco Resek, o procedimento para celebração de tratados internacionais contempla três fases:

- (i) a fase preparatória ou das negociações, a qual inicia-se com a intervenção de agentes do Poder Executivo e termina com a autenticação. Nesta fase, os estados signatários deliberam e fixam o texto que será submetido a ratificação;
- (ii) a fase constitutiva ou da celebração, que se inicia com o referendo do Congresso Nacional, o qual deve aprovar ou realizar modificações no texto do tratado; e
- (iii) a fase integrativa de eficácia ou da promulgação, na qual o Presidente da República ratifica o Tratado e declara que este deve produzir os seus devidos efeitos (promulgação por decreto do Presidente da República e publicação no diário Oficial).²⁵⁵

Os procedimentos domésticos para a aprovação dos TDTs obedecem à sequência dos eventos acima descritos, sendo que se encerra com a promulgação pelo Poder Executivo do texto convencional.

É por meio dos tratados internacionais que os Estados estabelecem os limites de suas jurisdições, determinando como e quando as leis nacionais podem ser aplicadas. Nessa linha de raciocínio, Luís Eduardo Schoueri afirma que: “Por meio de tratados internacionais, o País firma, na comunidade internacional, compromisso quanto até onde vai sua jurisdição. Portanto, os tratados em matéria tributária visam a delimitar os contornos nos quais se admitira que o legislador tributário doméstico atue”.²⁵⁶

Dessa forma, os Estados precisam primeiro determinar as suas jurisdições, para depois definir o âmbito de incidência de suas leis. Trata-se de pressuposto inafastável para a aplicação interna. Especialmente quando se trata de aplicação do Direito Tributário Internacional, visto que os Tratados Internacionais são considerados os únicos instrumentos capazes de eliminar a dupla tributação ou a dupla não tributação, devendo prevalecer sobre a norma interna.

²⁵⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 fev. 2021. “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.”

²⁵⁵ RESEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 102.

²⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 109.

Em suma, a competência para firmar convenções internacionais no Brasil é do Presidente da República, porém sujeitando-se ao referendo do Congresso Nacional.

4.6.6.2 Relação entre as Convenções Internacionais em matéria tributária e a legislação doméstica à luz da Constituição e da Lei Complementar

O texto constitucional não traz qualquer dispositivo explicitamente predisposto à recepção do Direito Internacional pela ordem jurídica interna. Também não há definição quanto ao lugar que deve ocupar na hierarquia das fontes do direito.²⁵⁷ Porém, observando-se sistematicamente as normas que, de forma indireta, se reportam aos tratados internacionais, é possível verificar que eles são contemplados na própria Constituição. Em seu preâmbulo, que é o vértice de toda a força normativa, proclama ser a sociedade brasileira “comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias [...]”.²⁵⁸

Também seu artigo 5º, parágrafo 2º, em reconhecimento à legitimidade das fontes de produção jurídica do Direito Internacional, listou os tratados e convenções internacionais em meio às fontes normativas que asseguram os direitos e as garantias fundamentais dos cidadãos, nos seguintes termos:

[...]

§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

O parágrafo 2º, acima transcrito, abre no subsistema de direitos e garantias fundamentais, em reconhecimento à legitimidade das fontes de produção jurídica de Direito Internacional, a possibilidade para ulteriores integrações dos tratados internacionais em que o Brasil venha a figurar como parte.

Já no âmbito da Lei Complementar, temos um dispositivo específico para definir as relações das convenções do Direito Internacional Tributário e o ordenamento doméstico. Trata-se do artigo 98 do CTN, que assim dispõe: “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.²⁵⁹

²⁵⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 569-570.

²⁵⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 fev. 2021.

²⁵⁹ BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020. Norma geral em matéria de legislação tributária, recepcionado como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988.

Segundo Heleno Tôrres, “a natureza da mencionada regra é de declaração da recepção normativa, quanto à incorporação das disposições contidas no texto dos tratados ao sistema tributário brasileiro”.²⁶⁰ Após a incorporação, as referidas convenções passam a ter aplicabilidade infrassistema pela conexão com a norma que a recepcionou, o artigo 98 do CTN. Ainda nas lições de Heleno Tôrres:

Assim, são demarcadas as duas funções do art. 98 do CTN: recepção sistêmica das normas convencionais e, quanto a execução destas um comando comportamental – modalizado deonticamente como “proibido” – destinado ao legislador ordinário, de veto a qualquer pretensão de alteração *in fieri*, por via unilateral, do que fora pactuado, nos termos do princípio do *pacta sunt servanda intra pars* – o que confirma o princípio da prevalência de aplicabilidade das normas internacionais sobre o direito interno, como decorrência da aplicação do art. 4º da CF. Mas se ele (art. 98) não existisse, pelas características do sistema brasileiro, supradescritas, em nada se alteraria o mecanismo de recepção.²⁶¹

Com relação à posição hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento jurídico interno, a parcela majoritária da doutrina entende pela prevalência dos instrumentos do direito internacional em relação às normas internas.²⁶²

Nessa linha de raciocínio, Luís Eduardo Schoueri afirma:

[...] ainda que não houvesse - como há - mandamento constitucional exigindo a observância, pelo legislador interno, das garantias decorrentes de acordos internacionais, o disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional continuaria aplicável, prevalecendo o acordo de bitributação sobre a lei interna, quando esta não dispusesse expressamente sua intenção de se sobrepor ao que foi contratado internacionalmente.²⁶³

Ainda nessa linha de entendimento, Heleno Tôrres conclui sua avaliação sobre a eficácia do artigo 98 do CTN:

Em homenagem ao princípio do *pacta sunt servanda*, uma convenção internacional vincula os Estados que a tenham celebrado, internacionalmente, no limite temporal fixado para sua vigência, ou *sine die*, caso não se decrete sua inaplicabilidade (denúncia), motivo pelo qual este princípio deve ser aceito como o pressuposto essencial para a prevalência de aplicabilidade dos acordos internacionais, haja vista a sua carga semântica fazer supor que, uma vez incorporado um acordo ao ordenamento jurídico, nenhuma norma interna poderá decidir sobre sua inaplicabilidade. Ou seja,

²⁶⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 578.

²⁶¹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 579.

²⁶² Fazem parte dessa parcela majoritária: Aberto Xavier (**Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 132); Antônio de Moura Borges (**Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992. p. 141/142); Hugo de Brito Machado (**Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 98-99); Heleno Tôrres (**Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 578-582); José Souto Maior Borges (**Teoria geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 290-292); e Antônio Carlos Rodrigues do Amaral, *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 39-44), entre outros.

²⁶³ 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 nº 2.158-35 – Parecer. *In*: **Direito Tributário Atual** nº 16. São Paulo: IBDT/Dialética, 2001, p. 198.

quando as relações entre os signatários são mantidas em forma de reciprocidade, põe-se como inconcebível qualquer desrespeito unilateral.²⁶⁴

No Superior Tribunal de Justiça (STJ) também já está consolidado o entendimento no sentido da prevalência dos tratados e convenções internacionais em matéria tributária sobre as normas internas. Nesse sentido foi a decisão do Recurso Especial nº 1.618.897 – RJ, de Relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS SOBRE A NORMA DE DIREITO INTERNO. [...]

1. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno, em razão da sua especificidade, ressalvada a supremacia da Carta Magna. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedentes: REsp. 1.272.897/PE, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 9.12.2015; REsp. 1.161.467/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 1.6.2012.²⁶⁵

No âmbito do STF, a questão da hierarquia dos Tratados sobre a lei interna em matéria tributária não foi analisada pelo colegiado. O único caso pautado para decisão do plenário foi o RE 460.320, “Caso Volvo”, em que a Corte analisou a aplicabilidade da isenção do Imposto de Renda para residentes no Brasil, em relação aos dividendos distribuídos a sócio de pessoa jurídica brasileira residente na Suécia.

A controvérsia envolveu a interpretação da Convenção Internacional para evitar Dupla Tributação, pactuada entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Suécia, referendada pelo Decreto Legislativo nº 93/1975 e pelo Decreto nº 77.053/1976.

Em 2011, o julgamento teve início na Corte Suprema, porém foi interrompido por pedido de vista do Ministro Dias Toffoli. Naquela ocasião, o Ministro relator, Gilmar Mendes, consignou em seu voto que as convenções e os acordos internacionais, quando cotejados com a legislação tributária interna infraconstitucional, devem prevalecer, devendo submeter-se apenas à Constituição Federal.

O julgamento foi retomado apenas em 2020, em ambiente virtual, com a apresentação do voto-vista do ministro Dias Toffoli. A posição do Ministro, que abriu divergência em relação ao Relator, foi no sentido de que não seria possível analisar o recurso extraordinário da União, pois, para tanto, seria necessário “reexaminar o caso à luz da própria convenção, do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária de regência”. Acompanharam a divergência os

²⁶⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 581-582.

²⁶⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (REsp) nº 1.618.897 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 26 maio 2020. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/855192816/recurso-especial-resp-1618897-rj-2016-0208110-5/inteiro-teor-855192826?ref=feed>. Acesso em: 3 jun. 2021.

Ministros Marco Aurélio, Rosa Weber, Carmen Lúcia e Ricardo Lewandowski, o que deixou o julgamento terminar empatado.

Com isso, prevaleceu o entendimento do Ministro Dias Toffoli no sentido de que a antinomia entre Tratados Internacionais em matéria tributária e legislações internas tem cunho infraconstitucional e, por isso, não deve ser apreciada pela Suprema Corte. Assim, tornou definitiva a decisão do tribunal superior, que também era pela prevalência dos Tratados em relação às normas internas.

Dessa forma, não é possível afirmar que o STF voltará a decidir sobre essa questão. Ao que tudo indica, será do STJ a palavra final sobre a prevalência ou não dos Tratados Internacionais em matéria tributária sobre a legislação interna. Destaque-se que a jurisprudência da Corte Superior é amplamente favorável à prevalência dos Tratados Internacionais.

Ainda que não tenha sido vencedor, vale mencionar o voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes no RE 460.320/PR, por defender que os tratados internacionais predominam sobre a legislação interna, como pode ser observado no informativo do *site* do STF:

[O ministro Gilmar Mendes] reiterou que a possibilidade de afastamento da incidência de normas internacionais tributárias por meio de legislação ordinária (*treaty override*), inclusive em sede estadual e municipal, estaria defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual panorama internacional. Concluiu, então, que o entendimento de predomínio dos tratados internacionais não vulneraria os dispositivos tidos por violados. Enfatizou que a República Federativa do Brasil, como sujeito de direito público externo, não poderia assumir obrigações nem criar normas jurídicas internacionais à revelia da Constituição. Observou, ainda, que a recepção do art. 98 do CTN pela ordem constitucional independeria da desatualizada classificação em tratados-contratos e tratados-leis. RE 460320/PR, rel. Min. Gilmar Mendes, 31.8.2011.²⁶⁶

Em suma, o STF, nesse Recurso Extraordinário, reconheceu ser do STJ a competência para dirimir conflito normativo entre Tratados Internacionais em matéria tributária e legislação interna, visto que têm cunho infraconstitucional. A Corte Superior já consolidou o entendimento de que tratado internacional afasta a norma geral, lei interna.

4.6.7 A interpretação das Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação

Como visto, as Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação têm como objetivo principal o desenvolvimento de uma relação harmônica entre os Estados contratantes.

²⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo STF nº 638, de 29 de agosto a 2 de setembro de 2011. **Recurso Extraordinário nº 460.320/PR**. Rel. Gilmar Mendes. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo638.htm>. Acesso em: 12 jun. 2021.

Porém, conflitos podem surgir da interpretação pelas partes envolvidas, nas hipóteses em que há busca de soluções que mais favoreçam seus próprios interesses.²⁶⁷

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados dispõe sobre a regra geral de interpretação em seu artigo 31, nos seguintes termos:

1. Um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.
2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos:
 - a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado;
 - b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado.
3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto:
 - a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições;
 - b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação;
 - c) quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes.
4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes.²⁶⁸

Segundo Alberto Xavier, “os tratados deverão ser interpretados de boa-fé, de harmonia com o significado comum a ser dado ao tratado ‘no seu contexto’ e ‘à luz do seu objeto e propósito’”.²⁶⁹

Em suma, para se estabelecer os critérios específicos de interpretação de um Tratado, deve-se partir do contexto de sua elaboração, dos motivos que fundamentaram sua edição, de seus objetivos e, principalmente, de seu inteiro teor.

²⁶⁷ Nesse sentido, Klaus Vogel destaca que as convenções internacionais são interpretadas em diversas esferas, seja pelos contribuintes, pelas autoridades administrativas, e, ainda, pelas cortes nacionais. Confira-se: “Como qualquer preceito de Direito Administrativo ou Tributário, devem ser diferenciados, do ponto de vista sistemático, três níveis no procedimento interpretativo. Em primeiro lugar, o contribuinte e seu consultor interpretam o acordo, no momento em que eles entregam a declaração de imposto de renda, ou mesmo antes, quando eles planejam seus negócios do ponto de vista tributário. O segundo intérprete é, então, a administração tributária; sua interpretação será decisiva, caso não se preveja qualquer meio jurídico contra a sua decisão, caso o contribuinte fique resignado com ela, ou caso a administração tributária e o contribuinte consigam chegar a um acordo. No caso de ele se valer de um meio jurídico contra a decisão, então cabe às cortes a decisão, como terceiros intérpretes”. VOGEL, Klaus. Problemas na Interpretação dos Acordos de Bitributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: Homenagem à Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 966.

²⁶⁸ BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. **Convenção de Viena sobre Tratados Internacionais**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm. Acesso em: 20 abr. 2020.

²⁶⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 135.

5 A CONTROVÉRSIA ENTRE A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS COM SEDE NO EXTERIOR E A APLICAÇÃO DOS TRATADOS CELEBRADOS PELO BRASIL

Ainda que evidente, como será demonstrado adiante, a Receita Federal do Brasil (RFB) não tem reconhecido a incompatibilidade entre o regime interno de tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior, em países com os quais o Brasil celebrou Tratados para evitar a bitributação, e a norma contida no parágrafo 1º do artigo 7º dos Tratados.

O regime doméstico foi instituído pelo artigo 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, alterado, quanto ao momento da disponibilização, pelo artigo 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e posteriormente pelo artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e, por último, pelo artigo 77 da Lei nº 12.973, de 2014.²⁷⁰

Exceto quanto ao período de 1997 a 2001, o regime nacional sempre determinou que os lucros auferidos por controladas no exterior deverão ser tributados no Brasil em 31 de dezembro do ano-calendário em que tenham sido apurados pelas empresas domiciliadas fora do país.

Por outro lado, o parágrafo 1º do artigo 7º dos TDTs atribui competência tributária exclusiva ao país de residência da entidade geradora dos lucros, de modo que o Brasil abre mão de sua competência tributária em prol do país de residência da controlada.

Porém, referido órgão público tem sustentado que o tributo é devido nos termos da lei interna, independentemente da existência de TDTs.

5.1 DELIMITAÇÃO DO CONFLITO DE NORMAS

Como já dito, nos termos do regime nacional de tributação, os lucros auferidos por controladas no exterior deverão ser adicionados ao lucro líquido da controladora no Brasil em 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pelas empresas domiciliadas no exterior, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil. Não há qualquer exceção para os lucros auferidos por controladas com sede em país que tenha celebrado acordo para evitar a dupla tributação com o Brasil.

²⁷⁰ Neste capítulo, o termo “regime de tributação dos lucros auferidos no exterior por controlada” significa regime de tributação instituído pelos artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973/2014 – anteriormente artigo 74 da MP 2158, em que ambos determinam que os lucros auferidos por controladas no exterior deverão ser adicionados ao lucro líquido da controladora no Brasil em 31 de dezembro do ano-calendário, em que os lucros tenham sido apurados pelas empresas domiciliadas no exterior, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora domiciliada no Brasil.

Em contraposição, encontram-se atualmente em vigor 33 TDTs celebrados pelo Brasil com diversos países. Esses tratados seguem, em regra, a estrutura do modelo de convenção da OCDE, que em seu artigo 7º, parágrafo 1º, atribui competência tributária exclusiva ao país de residência da pessoa jurídica geradora dos lucros.

Ainda que cada TDT tenha sido firmado em contexto próprio e levando-se em conta a peculiaridade dos países envolvidos, o referido artigo 7º de cada um dos referidos tratados inspira-se na redação do parágrafo 1º do artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE:

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 ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.²⁷¹

Do comparativo das duas normas em debate – o regime interno da tributação e o parágrafo 1º do artigo 7 – , tem-se a chamada incompatibilidade genérica. Além disso, há também incompatibilidades específicas com cláusulas especiais dos tratados celebrados com certos países, que contêm regras destinadas a evitar a tributação de lucros não distribuídos. São exemplos dessa modalidade os acordos celebrados com Dinamarca, República Tcheca e República Eslovaca, os quais trazem no item 5 do artigo 23:

Os lucros não distribuídos de uma sociedade de um Estado Contratante, cujo capital pertencer ou for controlado total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do outro Estado Contratante, não serão tributáveis nesse último Estado.²⁷²

Nas lições de Alberto Xavier: “[...] são, com efeito, invocáveis tanto a incompatibilidade genérica com o artigo 7º dos tratados que seguem o artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE quanto às incompatibilidades específicas com cláusulas especiais de tratados celebrados pelo Brasil com certos países”.²⁷³

Em suma, a norma nacional que determina a tributação em 31 de dezembro do ano de apuração dos lucros auferidos no exterior por controladas é incompatível com o parágrafo 1º do artigo 7º dos TDTs, que atribui competência exclusiva ao país da residência da entidade geradora do lucro.

²⁷¹ Segundo a OCDE, as expressões “empresa de um Estado contratante” e “empresa do outro Estado contratante” significam, respectivamente, uma empresa explorada por um residente de um Estado contratante e uma empresa explorada por um residente do outro Estado contratante.

²⁷² BRASIL. **Decreto nº 43, de 25 de fevereiro de 1991**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/Eslovaquia/decreto-no-43-de-25-de-fevereiro-de-1991>. Acesso em: 25 jan. 2021.

²⁷³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 416.

5.2 ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Como citado, o entendimento do Fisco Federal foi manifestado em duas soluções de consultas: na primeira, a SC Cosit nº 18²⁷⁴, de 8 de agosto de 2013, e na segunda, a SC nº 400²⁷⁵, de 5 de novembro de 2017.

A SC Cosit nº 18, de 2013, que definiu o entendimento do órgão arrecadador, parte do pressuposto de que a avaliação do investimento pelo Método de Equivalência Patrimonial torna válida a tributação na controladora brasileira dos lucros auferidos no exterior pela controlada. Esse entendimento pode ser extraído dos seguintes trechos da referida SC:

15. Conforme a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, os investimentos em coligadas e controladas devem ser avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP). O MEP consiste em atualizar o valor contábil do investimento ao valor equivalente à participação societária da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida e no reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício. Portanto, o valor do investimento é determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social, sobre o patrimônio líquido de cada sociedade coligada ou controlada.

16. Ao registrar contabilmente o resultado da equivalência patrimonial, a investidora reconhece a parcela dos lucros de suas coligadas e controladas. Sendo assim, verifica-se o acréscimo patrimonial correspondente a sua participação no lucro total das investidas.

17. Ressalte-se que o art. 74 da MP nº 2.158/35, de 2001, se aplica a investimentos avaliados pelo MEP, pois só se pode falar de disponibilidade econômica e acréscimo patrimonial, decorrente de lucro apurado na investida, mas ainda não pago ao investidor, se esse investimento for avaliado pela equivalência patrimonial, já que no

²⁷⁴ “ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Dispositivos Legais: art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts. 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e Artigo 7 da Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).” BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021.

²⁷⁵ “ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO DE CONTROLADAS. INTERPRETAÇÃO DA ISENÇÃO SOBRE PAGAMENTO DE DIVIDENDOS. A isenção prevista no art. XXIII, parágrafo 2, da Convenção Brasil-Argentina deve ser interpretada de forma literal. Assim, refere-se ao pagamento de dividendos por sociedade residente na Argentina a uma sociedade residente no Brasil detentora de mais de 10% (dez por cento) do capital da primeira, desde que estes dividendos tenham sido tributados de acordo com as disposições da convenção em tela. Portanto, não se aplica ao pagamento do IRPJ devido no Brasil pela consulente, referente à parcela equivalente do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada na Argentina.” BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 400, 12 de setembro de 2017.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=86088>. Acesso em: 25 de jan. 2021.

caso de investimentos avaliados pelo custo de aquisição só há disponibilidade econômica após o recebimento de lucros ou dividendos pela investidora.²⁷⁶

Em continuidade, a SC 18/2013 faz referência ao voto do Ministro Dias Toffoli no RE nº 541.090, utilizando-se do trecho em que o Ministro afirma que, com a aplicação do MEP, obtém-se a disponibilidade econômica dos lucros. Em sequência, no item 19, traz o argumento de que “os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente distribuídos, representam um acréscimo patrimonial para a investidora, uma vez que já podem ser pagos aos seus acionistas”. O item é concluído com a afirmação de que “há, portanto, a disponibilidade econômica da renda, fato gerador do IRPJ e da CSLL”.²⁷⁷

Dessa forma, a SC nº 18/2013 deixa claro o entendimento de que, para a RFB, o registro contábil de avaliação do investimento pelo MEP, acréscimo ao patrimônio contábil da investidora, representa disponibilidade econômica da renda em valor equivalente. Frise-se: desde que positivo. Porém, é importante destacar, desde logo, que esse argumento não foi utilizado para suportar a conclusão da referida SC.

Já no item 21, a SC Cosit nº 18 de 2013 traz o argumento de que:

Há, ainda, a possibilidade de compensar o imposto pago no exterior com o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil sobre a mesma base de cálculo (**os lucros auferidos por investidas no exterior**), independentemente da existência de tratados para evitar a dupla tributação, segundo o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995. Assim, só haverá imposto a pagar se a alíquota adotada na jurisdição for inferior à adotada no Brasil.²⁷⁸ (Grifo nosso)

Ao analisar a aplicação dos Tratados, a partir do parágrafo 23, a RFB reconheceu a prevalência dos TDTs sobre a legislação doméstica, inicialmente ao afirmar que “as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira”. Depois, ao reforçar o entendimento da prevalência: “mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica”. O item é concluído com a afirmação de que “os acordos podem

²⁷⁶ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021, p. 6.

²⁷⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021, p. 6.

²⁷⁸ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021, p. 5.

ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados”.²⁷⁹

No item 25, a referida SC reproduz, de forma cristalina, a norma contida no artigo 7º, parágrafo 1º dos Tratados:

As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual **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 ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.²⁸⁰ (Grifo nosso)

Porém, na sequência, com o intuito de defender a compatibilidade entre o regime brasileiro de tributação dos lucros auferidos no exterior e a norma contida no parágrafo 1º do artigo 7º dos Tratados, transcrita acima, a RFB constrói o argumento de que o Brasil tributa o lucro da empresa brasileira auferido por meio da controlada ou coligada no exterior e não o lucro auferido pela controlada ou coligada no exterior.

Para sustentar tal argumento, utilizou o comentário da OCDE sobre o parágrafo 1º do artigo 7º à sua Convenção Modelo, em seu item 10.1:

10.1 O propósito do § 1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros.

Fundamentada no comentário acima, a RFB, através da SC nº 18/2013, parágrafo 27, afirma que: “[...] 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”.²⁸¹

²⁷⁹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021, p. 6.

²⁸⁰ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021, p. 6.

²⁸¹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021, item 27, p. 6.

No parágrafo 28, afirma que “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”.²⁸²

Já no parágrafo 29, volta a destacar a possibilidade de compensação dos impostos pagos no exterior, pois no seu entendimento eliminaria a dubla tributação.

Já na parte final, no parágrafo 32, a SC nº 18/2013 traz entendimento que, a nosso ver, destrói os argumentos de que a norma doméstica alcança o rendimento do contribuinte brasileiro e não o lucro da investida no exterior:

Quando um Estado Contratante opta por abrir mão de tributar o seu próprio residente, ele o faz expressamente nos acordos, como se verifica em algumas convenções internacionais assinadas pelo Brasil, a exemplo dos tratados celebrados com a Dinamarca (Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974) e com as Repúblicas Tcheca e Eslovaca (Decreto nº 43, de 25 de fevereiro de 1991), em que foi estabelecida cláusula mediante a qual não são tributáveis os lucros não distribuídos.²⁸³

Cita na sequência o parágrafo 1º do artigo 23 dos referidos Tratados com a afirmação de que “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”.²⁸⁴ E, então, fecha o raciocínio do item com a afirmação de que “tais acordos impedem que haja tributação no Brasil **dos lucros de controladas e coligadas** constituídas sob a forma de sociedade anônima, enquanto não efetivamente distribuídos à investidora brasileira”²⁸⁵. (Grifo nosso). Porém, não há nas normas nacionais qualquer definição que possa fundamentar o tratamento defendido pela RFB para a tributação dos lucros auferidos por controladas nos referidos países.

Destaque-se que, nesse item, a RFB, ao se referir à não tributação, utilizou, de modo correto, a expressão “lucros de controladas e coligadas” e não “renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior”.

Ao final, o órgão público assim se manifesta:

34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

²⁸² BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021, p. 7.

²⁸³ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021, item 27, p. 6.

²⁸⁴ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021, item 27, p. 6.

²⁸⁵ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021, itens 32 e 33, p. 6.

- 34.1. a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros;
 34.2. o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e
 34.3. 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 tratado.²⁸⁶

Em síntese, os argumentos da RFB expressos na SC Cosit nº 18/2013 são:

- a) Quanto ao momento da disponibilização dos lucros – direcionado aos investimentos no exterior com sede em qualquer país:
 - a avaliação do investimento no exterior pelo método de equivalência patrimonial (MEP) representaria para a investidora brasileira a aquisição da disponibilidade econômica do acréscimo patrimonial, portanto, o registro da equivalência patrimonial representaria a aquisição da disponibilidade econômica da renda; e
 - a possibilidade de compensação do imposto pago no exterior com o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil eliminaria a possibilidade de dupla tributação; e
- b) quanto à aplicação dos tratados de bitributação – direcionamento específico às investidas sediadas em países com os quais o Brasil celebrou acordos de bitributação:
 - não há incompatibilidade entre o regime brasileiro de tributação dos lucros auferidos no exterior e o parágrafo 1º do artigo 7º dos Tratados celebrados pelo Brasil;
 - a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do Tratado que versam sobre a tributação de lucros. Assim, não ocorre a bitributação da renda na aplicação do regime brasileiro de tributação dos lucros auferidos no exterior, uma vez que os sujeitos passivos são distintos, pois a norma local incide sobre a pessoa jurídica residente no Brasil, enquanto a norma estrangeira incide sobre a pessoa domiciliada no exterior;
 - a tributação no Brasil recai sobre um lucro brasileiro, reconhecido por equivalência patrimonial, e não sobre o lucro auferido pela investida no exterior;
 - os comentários da própria OCDE sobre o parágrafo 1º do artigo 7º à sua Convenção Modelo suportariam a não aplicação do referido artigo; e
 - a possibilidade de compensação dos impostos pagos no exterior com o IR e a CSLL devidos no Brasil eliminaria a possibilidade de dupla tributação.

²⁸⁶ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021, item 27, p. 6.

Analiseemos cada um dos argumentos utilizados pela autoridade fiscal para sustentar a não aplicação do parágrafo 1º do artigo 7º dos Tratados celebrados pelo Brasil, bem como os argumentos com aplicação geral. Apenas para facilitar o entendimento, será obedecida a sequência em que os referidos argumentos apareceram no texto em análise.

5.3 ANÁLISES E CRÍTICAS AOS ARGUMENTOS APRESENTADOS NA SC COSIT Nº 18 DE 2013

A SC Cosit nº 18, de 2013, apresenta os argumentos para a não aplicação do parágrafo 1º do artigo 7º dos TDTs, de modo a possibilitar a aplicação da norma do regime interno de tributação dos lucros auferidos no exterior e, portanto, tributar os lucros auferidos por controladas no exterior no encerramento do exercício de sua apuração. Porém, a nosso ver, os referidos argumentos são passíveis de críticas.

Ressalte-se que os comentários aqui apresentados são direcionados ao regime de tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas, seja o regime originalmente implementado pela Lei nº 9.249, de 1995, o do artigo 74 da MP nº 2.158, ou ainda o mais recente, com as alterações introduzidas pelo artigo 77 da Lei nº 12.973, de 2014. O regime atual utiliza o termo “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”, para determinar a base tributável do IR e da CSLL no Brasil.

Cabe dizer que, ainda que a SC Cosit nº 18, de 2013, trate dos resultados de coligadas e controladas, o nosso foco será somente o resultado das controladas. Isso porque o tratamento tributário dos resultados de coligadas foi decidido pelo STF, com efeito *erga omnes*, no julgamento da ADI nº 2.588, como acima tratado.

De modo a facilitar o entendimento, os nossos argumentos serão divididos em dois blocos: o primeiro quanto ao momento da disponibilização dos lucros; e o segundo quanto à aplicação do parágrafo 1º, artigo 7º dos Tratados de bitributação.

5.3.1 Quanto ao momento da disponibilização dos lucros

As questões relacionadas ao conceito de disponibilização econômica ou jurídica, previstas no artigo 43 do CTN, foram discutidas no capítulo dois, porém aqui surge um elemento novo, o registro do ajuste MEP como originador da disponibilidade.

5.3.1.1 *A equivalência patrimonial como aquisição da disponibilidade econômica da renda*

O tema central da SC nº 18/2013, como definido no próprio relatório introdutório, era examinar “a compatibilidade de aplicação do artigo 74 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com o disposto nos acordos para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil”²⁸⁷, o que, em princípio, não tinha correlação com a aplicação do MEP. Contudo, ao relacionar os fundamentos do caso, a partir do item 16, a SC Cosit nº 18, de 2013, passou a reproduzir o argumento apresentado ao mundo jurídico pelo Ministro Nelson Jobim, nos autos da ADI nº 2.588, segundo o qual o reconhecimento, pela empresa brasileira, por meio do MEP, evidenciaria a disponibilidade econômica do resultado, já que: “Ao registrar contabilmente o resultado da equivalência patrimonial, a investidora reconhece a parcela dos lucros de suas coligadas e controladas. Sendo assim, verifica-se o acréscimo patrimonial correspondente a sua participação no lucro total das investidas”.²⁸⁸

A tese de que o resultado da avaliação dos investimentos no exterior pelo MEP evidenciaria a disponibilidade jurídica ou econômica na investidora de valor equivalente ao lucro da investida foi apresentada nos autos da ADI nº 2158 pelo Ministro Nelson Jobim. Apesar de ter ganhado a adesão dos ministros Eros Grau, Ayres Britto²⁸⁹ e Cezar Peluso, ao final do julgamento, não foi vencedora.

Todavia, na decisão do RE nº 541.090, a tese foi novamente defendida pelo relator, no caso o Ministro Teori Zavascki, que resumidamente concluiu não haver ofensa à Constituição por considerar que:

- a) o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 apenas alterou o sistema de aferição, no momento em que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados” do regime de caixa para o regime de competência, nos limites da permissão concedida pela Lei Complementar nº 104 de 2001; e
- b) os resultados de equivalência patrimonial revelam acréscimo patrimonial disponível.

²⁸⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021.

²⁸⁸ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021.

²⁸⁹ O Ministro Ayres Brito chama atenção “para além da necessidade de não tributar resultados que não signifiquem propriamente lucro (a variação cambial positiva, por exemplo), chamo a atenção para o cumprimento dos mecanismos internos e dos tratados internacionais que têm por finalidade evitar a bitributação”.

Aderiram ao voto de Teori Zavaski os Ministros Cármen Lúcia, Rosa Weber, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Ficaram vencidos, neste caso, os Ministros Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello e Marco Aurélio de Melo. O Ministro Luiz Fux estava impedido, por ter atuado no julgamento, no STJ, do Recurso Especial do mesmo caso, e o Ministro Roberto Barroso ainda não tinha ocupado a vaga aberta com a aposentadoria do Ministro Ayres Brito.

Dessa forma, a decisão tornou-se um precedente desfavorável à questão da tributação dos lucros de controladas auferidos no exterior em país com tributação normal, não paraíso fiscal. Porém, considerando-se que o RE nº 541.090 não foi julgado no sistema de repercussão geral, a decisão é materialmente passível de reversão. Além disso, claramente não aplicável aos lucros auferidos por controladas com sede em países com os quais o Brasil celebrou acordos de não bitributação.

A nosso ver, o argumento de disponibilização dos lucros fundamentado no MEP deve ser questionado, visto tratar-se de mera técnica contábil. Na avaliação de Luís Eduardo Schoueri, sustentar que a aplicação do MEP equivale à disponibilização dos lucros “revela ignorar o fato de que o MEP não tem a função de apontar qualquer disponibilidade de renda para os acionistas. O MEP, enquanto técnica contábil, apenas avalia investimentos em coligadas e controladas sem implicar, por isso, disponibilização”.²⁹⁰

Ao tratar do assunto em estudo, o prof. Paulo Ayres Barreto apresenta relevantes considerações, que vão ao encontro do nosso ponto de vista:

Quando da apuração, há lucro passível de disponibilização, mas não efetivamente disponibilizado. Há, para a controlada ou coligada estrangeira, o direito de tornar disponível o lucro. Nada obstante, possuir esse direito não implica dizer que o lucro foi disponibilizado à empresa brasileira.

O que se tributa, pois, é o lucro da empresa estrangeira que, por não fazer parte do lucro da empresa brasileira, é, por determinação legal, adicionado ao lucro líquido desta, como se dela fosse. Trata-se de inequívoca ficção. O lucro de terceiros não é valor efetivamente ingressado no patrimônio da empresa brasileira; aliás, nem mesmo configura para a controladora ou coligada no Brasil um direito de crédito contra a investida.

[...]

O método da equivalência patrimonial não se mostra adequado à identificação da renda e do lucro passível da incidência do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro. Trata-se de método utilizado para fins societários, com o escopo de tornar transparente, para os acionistas e investidores, o patrimônio estimado da pessoa jurídica controladora. Por meio do referido método, busca-se a avaliação do investimento em controladas ou coligadas diante das expectativas de valorização ou perda.²⁹¹

²⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no exterior e acordo de bitributação: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013. **RDDT**, 2019, p. 69.

²⁹¹ BARRETO, Paulo Ayres. A Tributação por empresas brasileiras dos lucros auferidos no exterior por suas controladas ou coligadas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2013. v. 17, p. 222 e 228.

Ricardo Mariz de Oliveira corrobora com esse entendimento ao afirmar que, “na verdade, o Método de Equivalência Patrimonial não reflete disponibilidade de renda, mas renda futura, ou expectativa de renda. Antes da efetiva distribuição de lucros da investida, o valor refletido pelo método não passa de renda virtual e escritural na investidora”.²⁹²

Diante disso, nos parece incorreto admitir que o MEP, criado como mero mecanismo de reconhecimento contábil dos reflexos das variações patrimoniais da investida, possa ser considerado elemento de disponibilidade econômica ou jurídica do lucro, se esta não existir nos termos do ordenamento jurídico da sede da empresa controlada.

5.3.1.2 *A compensação do imposto pago no exterior*

Em seu parágrafo 21, a SC Cosit nº 18, de 2013, argumenta ser possível “compensar o imposto pago no exterior com os tributos devidos no Brasil sobre a mesma base de cálculo (os lucros auferidos por investidas no exterior), independentemente da existência de tratados para evitar a dupla tributação, segundo o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995”²⁹³, o que deixa subentendido que, no entendimento do órgão consultado, o direito à compensação eliminaria a dupla tributação do lucro, visto que só haveria imposto a pagar se a alíquota adotada na jurisdição da controlada fosse inferior à adotada no Brasil.

Ainda que não mereça reparo a afirmação de que o imposto pago no exterior pela investida poderia ser compensado com o devido no Brasil, em decorrência da adição do lucro auferido no exterior, a Solução não apresentou alternativa para os investidores que não tinham os lucros distribuídos imediatamente após a sua apuração e eram obrigados a pagar o imposto no Brasil.

A legislação brasileira daquela época não contemplava o tratamento do imposto cobrado pela jurisdição estrangeira, anos depois, quando houvesse a efetiva distribuição dos lucros. Nesta situação, o imposto brasileiro já teria sido pago e em valor maior que o devido, uma vez que teria sido calculado sem a dedução daquela tributação no Estado da fonte dos rendimentos,

²⁹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos Inconstitucionais da Lei 12.973 em Matéria de Tributação de Lucros de Controladas e Coligadas no Exterior (Segundo Alberto Xavier). In: ROCHA, Sergio André e TÔRRES, Heleno (Coordenadores). **Direito Tributário Internacional**. Homenagem ao Professor Alberto Xavier. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 769.

²⁹³ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021.

de modo que poderia haver dificuldade para a recuperação do imposto recolhido antes da distribuição.²⁹⁴

Destaque-se que, com a edição da Lei nº 12.973, de 2014, tal hipótese passou a ser prevista no parágrafo 7º do artigo 87 da referida lei:

§ 7º Na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, ou em ano-calendário posterior, e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 4º e 8º deste artigo.²⁹⁵

Saliente-se que, mesmo após a introdução da norma reguladora, remanesce para o investidor nacional o custo financeiro da antecipação do imposto e risco da inexistência de limite para a compensação futura.

5.3.2 Quanto à aplicação do parágrafo 1º do artigo 7º dos Tratados de Bitributação

Segundo Renata Emery: “Nas relações internacionais o Brasil deve observar com precedência as disposições dos tratados em relação àquelas da legislação interna, quer seja em razão do disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional, quer em função do princípio da especialidade”.²⁹⁶

Além do questionamento quanto à inconstitucionalidade, o regime brasileiro de tributação de lucros auferidos no exterior por controladas de empresas brasileiras também enfrenta, desde sua instituição pela Lei nº 9.249, de 1995, forte oposição dos contribuintes nos tribunais administrativos e judiciais fundamentados na alegada incompatibilidade com o parágrafo 1º do artigo 7º e com certas cláusulas dos TDTs.

Por isso, na sequência, serão avaliados os fundamentos da SC Cosit nº 18, de 2013, quanto à aplicação dos Tratados.

²⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Lucros no exterior e acordo de bitributação**: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013. RDDT, 2019, p. 71.

²⁹⁵ BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020.

²⁹⁶ EMERY, Renata. Os vícios do Regime de Tributação dos Lucros de Controladas e Coligadas no Exterior Previsto na Lei nº 12.973/14. In: ROCHA, Sergio André e TÔRRES, Heleno (Coordenadores). **Direito Tributário Internacional. Homenagem ao Professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 661.

5.3.2.1 *Da incompatibilidade do regime interno de tributação com o parágrafo 1º do artigo 7º dos TDTs*

Os 33 tratados celebrados pelo Brasil, que objetivam evitar a dupla tributação da renda e do capital, incorporam parágrafo 1º do artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE, que adota o princípio do estabelecimento permanente. Esse princípio estabelece o critério de residência como principal regra para a repartição do poder tributário entre os países signatários. Assim, apenas o país de residência da pessoa jurídica geradora dos lucros tem competência para cobrar tributos sobre os lucros nele gerados, salvo nos casos de existência de estabelecimento permanente ou de regra adversa no tratado.

Para Sergio André Rocha, “considerando que o Brasil incorporou, em suas convenções, o artigo 7 do Modelo OCDE, aceitou a introdução, em seu sistema convencional, do tal ‘princípio’ do estabelecimento permanente”.²⁹⁷ Portanto, para o referido autor, “não deveriam as autoridades fiscais brasileiras buscar, pela via hermenêutica, alcançar tributação ‘não prevista na convenção internacional, sob pena de sua violação’”.²⁹⁸

Em linha com o raciocínio acima, João Francisco Bianco e Ramon Tomazela Santos afirmam que “os rendimentos obtidos com o exercício da atividade econômica no Estado da fonte, por uma pessoa situada no Estado de residência, somente poderão ser tributados pelo Estado da fonte se nele a pessoa mantiver um estabelecimento permanente (artigo 7º)”.²⁹⁹

O parágrafo 1º do artigo 7º da Convenção Brasil-Bélgica, assim como os demais TDTs, segue o Modelo OCDE e determina que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”.³⁰⁰

²⁹⁷ ROCHA, Sergio André. **País tem seu próprio caminho na tributação internacional**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-set-03/sergio-rocha-importacao-doutrinas-forma-critica#:~:text=Fala%2Dse%20no%20%E2%80%9Cprinc%C3%ADpio%20b%C3%A1sico,certos%20interesses%20dos%20pa%C3%ADses%20desenvolvidos.&text=E%20n%C3%A3o%20um%20princ%C3%ADpio%20fundamental%20de%20Direito%20Internacional%20Tribut%C3%A1rio>. Acesso em: 31 jan. 2021.

²⁹⁸ ROCHA, Sergio André. **País tem seu próprio caminho na tributação internacional**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-set-03/sergio-rocha-importacao-doutrinas-forma-critica#:~:text=Fala%2Dse%20no%20%E2%80%9Cprinc%C3%ADpio%20b%C3%A1sico,certos%20interesses%20dos%20pa%C3%ADses%20desenvolvidos.&text=E%20n%C3%A3o%20um%20princ%C3%ADpio%20fundamental%20de%20Direito%20Internacional%20Tribut%C3%A1rio>. Acesso em: 31 jan. 2021.

²⁹⁹ BIANCO, João Francisco e SANTOS, Ramon Tomazela. Mudança de Paradigma: o Artigo 7º dos Acordos de Bitributação e a Superação da Dictomia Fonte Versus Residência. In: ROCHA, Sergio André e TÔRRES, Heleno (Coordenadores). **Direito Tributário Internacional**. Homenagem ao Professor Alberto Xavier. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 343.

³⁰⁰ BRASIL. Convenção Brasil-Bélgica. **Decreto nº 72.542, de 30 de Julho de 1973**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/belgica/decreto-no-72-542-de-30-de-julho-de-1973>. Acesso em 20 jun. 2021.

Enquanto o regime de tributação dos lucros auferidos no exterior adotado pelo Brasil determina a inclusão dos lucros auferidos no exterior pela controlada nas bases de cálculos de IR e CSLL (tributação) da controladora brasileira, na data do balanço em que tiverem sido apurados, o parágrafo 1º artigo 7 dos TDTs atribui competência exclusiva ao país de residência. Portanto, claramente conflitantes nas hipóteses em que a controlada tenha sede em país com o qual o Brasil tenha celebrado acordos para evitar a bitributação da renda e do capital. Essa linha de raciocínio também é reforçada pelo parágrafo 6º do artigo 5º da Convenção Modelo OCDE, que consta nos TDTs celebrados pelo Brasil. Essa Convenção deixa claro que o mero fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante não a caracteriza como estabelecimento permanente, de acordo com o referido artigo do Tratado com a Áustria:

O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante, ou que exerça sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento permanente quer de outro modo) não será, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.³⁰¹

Portanto, da confrontação das normas aqui apresentadas fica bem caracterizada a incompatibilidade do regime de tributação dos lucros auferidos no exterior adotado pelo Brasil com a norma contida no parágrafo 1º do artigo 7º dos TDTs, o que também é defendido por parcela significativa da doutrina.

Alberto Xavier afirma que, “em sua opinião, a norma do art. 7º que atribui competência exclusiva ao Estado de domicílio, na hipótese de inexistência de estabelecimento permanente, é o ‘coração’ de um tratado contra dupla tributação”.³⁰²

Entre as finalidades dos tratados internacionais referentes à matéria tributária, é primordial a de se evitar a eventual dupla tributação ou tratamento discriminatório, o que é alcançado pelo impeditivo que advém da combinação dos artigos 7º e 10º da TDT, que não permitem a tributação dos lucros ou dividendos antes da sua efetiva distribuição.³⁰³

Para André Martins de Andrade, o Brasil celebrou acordos com muitos países para evitar a bitributação da renda. Nessa situação, é necessário que prevaleça a norma estabelecida

³⁰¹ BRASIL. **Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976**. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Áustria. Disponível em: <https://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: 13 fev. 2021.

³⁰² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 567

³⁰³ TÔRRES, Heleno Taveira. Tributação de Controladas e Coligadas no Exterior e seus Desafios Concretos. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**: VI Volume. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 435-436.

em cada acordo, visto que o Brasil, na qualidade de país-sede da investidora, abre mão da competência tributária em favor do país-sede da investida.³⁰⁴

Já no entendimento de André Mendes Moreira e Fernando Daniel de Moura Fonseca, “a Convenção Modelo OCDE fixa, de forma exclusiva, a competência do Estado de residência para tributação dos lucros das empresas. A dicção do dispositivo não deixa margem a dúvidas”.³⁰⁵

Como avaliado no capítulo 4 acima, esse entendimento encontra fundamentação constitucional no artigo 5º, parágrafo 2º, da CF e legal no artigo 98 do CTN.

O STJ também compartilha desse entendimento, ao declarar: “a jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN”.³⁰⁶

Recentemente, em 2020, o STJ reanalisou a questão no Recurso Especial nº 1.618.897 – RJ, relatado pelo Min. Napoleão Nunes Maia, e decidiu que devem prevalecer os tratados internacionais sobre as normas brasileiras internas. O relator se inspirou no voto do Ministro Gilmar Mendes, proferido no RE nº 460.320, discutido no capítulo 4. Ainda que, neste caso, a contenda fosse sobre a retenção na fonte do imposto de renda sobre os pagamentos por serviços prestados, o relator parte do pressuposto de que a prevalência dos tratados sobre a norma doméstica já está pacificada, afirmando que “o cerne da questão é interpretar a expressão lucros prevista no art. 7º do Decreto 70.506/1972 (Convenção Brasil-França), se esta engloba ou não o termo rendimento”.³⁰⁷

Diante do exposto, podemos afirmar que deixar de reconhecer a competência tributária exclusiva do país de residência da controlada, nos termos do parágrafo 1º do artigo 7º dos Tratados, para tributar os lucros de controladas no exterior, sob o argumento de que a tributação no Brasil recai na pessoa jurídica aqui domiciliada, é desrespeitar a primazia dos tratados sobre

³⁰⁴ ANDRADE, André Martins de. Por uma interpretação da tributação em bases universais conforme a Constituição. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário e Ordem Econômica**: Homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 688.

³⁰⁵ MOREIRA, André Mendes e FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior sob a Perspectiva Brasileira. Uma Análise Crítica da Doutrina e da Jurisprudência. In: ROCHA, Sergio André e TÔRRES, Heleno (Coordenadores). **Direito Tributário Internacional**. Homenagem ao Professor Alberto Xavier. São Paulo: Quatier Latin, 2016, p. 105.

³⁰⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (REsp) nº 1.325.709** – RJ, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2021.

³⁰⁷ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (REsp) nº 1.618.897** – RJ, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 26 maio 2020. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/855192816/recurso-especial-resp-1618897-rj-2016-0208110-5/inteiro-teor-855192826?ref=feed>. Acesso em: 3 jun. 2021.

a legislação interna. A recusa de aplicação da regra de competência exclusiva, prevista no art. 7º do Tratado, abriria caminho para a dupla tributação da renda, sendo que o objetivo da convenção é justamente evitá-la.

Nos termos do artigo 31 da Convenção de Viena: “um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade”.³⁰⁸ Seguir a interpretação da Solução de Consulta Interna nº 18/2013 descumpre o disposto no art. 31 da Convenção de Viena, deixando, pois, ineficaz o artigo 7º do TDT, tornando-o sem objetivo.

5.3.2.2 Dos argumentos específicos para a não aplicação do parágrafo 1º do artigo 7º dos Acordos de Bitributação

Talvez o ponto mais controvertido no posicionamento da RFB, expresso na SC Cosit nº 18, de 2013, seja o engenhoso raciocínio apresentado a partir do parágrafo 25, no qual o órgão procura demonstrar que o regime brasileiro, ao prever a tributação dos lucros das controladas com sede no exterior na data do balanço de apuração, não ultrapassaria os limites estabelecidos pelo parágrafo 1º do artigo 7º dos acordos de não bitributação assinados pelo Brasil. A RFB desenvolve o raciocínio de que o sujeito passivo da obrigação fiscal é o contribuinte brasileiro, a investidora. Na sequência, afirma que a tributação no Brasil recai sobre um lucro brasileiro, o que se subentende seria o reconhecido pela equivalência patrimonial, e não sobre o lucro auferido pela investida no exterior.

Parte da argumentação previamente exposta no parágrafo 23 reconhece, de forma acertada, que o objeto do referido parágrafo 1º do artigo 7º é afastar da tributação, por um Estado Contratante, os lucros auferidos por empresas situadas em outro Estado Contratante, exceto na hipótese de existência de um estabelecimento permanente localizado em outro Estado Contratante. Dessa forma, a Receita Federal reconhece de fato a primazia dos TDTs.

No entanto, em raciocínio completamente adverso, a referida SC, em seu parágrafo 27, afirma que referido dispositivo – parágrafo 1º do artigo 7º dos Tratados – não tem o condão de impedir um Estado de tributar “os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros

³⁰⁸ BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. **Convenção de Viena sobre Tratados Internacionais**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm. Acesso em: 20 abr. 2020.

auferidos pela sociedade sediada no outro Estado”³⁰⁹. Nesse ponto, a RFB constrói seu argumento no sentido de que – como já abordado anteriormente – o Brasil tributa o lucro da empresa brasileira auferido através da controlada no exterior, reconhecido pelo MEP, e não o lucro auferido pela controlada no exterior. Para sustentar tal argumento, o referido órgão público utilizou o comentário da OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7º à sua Convenção Modelo, em seu item 10.1:

10.1 O propósito do § 1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros.³¹⁰

Ocorre que os comentários da OCDE no âmbito das ações de *Base erosion and profit shifting* (BEPS) têm perfil de normas antielisivas com foco na identificação das rendas movediças, também chamadas de “rendas passivas”, ou nos planejamentos fiscais considerados abusivos e não aplicáveis aos rendimentos obtidos em atividades produtivas, as chamadas “rendas ativas”, diferentemente da regra brasileira de tributação dos lucros auferidos no exterior, que tributa no balanço de apuração o lucro da controlada qualquer que seja a sua composição.

André Mendes Moreira e Fernando Daniel de Moura Fonseca, ao tratarem do assunto, argumentam que “um primeiro relevo cabe ser atribuído às regras que incidem exclusivamente sobre as rendas auferidas em jurisdições que tributam a renda abaixo de determinado patamar”.³¹¹ Na sequência, afirmam que, “em segundo lugar, merece ênfase a exclusão das chamadas rendas ativas (*active income*), que seriam aquelas vinculadas ao exercício de uma atividade econômica ‘real’, ligada a fatores de produção menos móveis”.³¹² Depois concluem o raciocínio afirmando que:

³⁰⁹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021.

³¹⁰ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021, p. 6.

³¹¹ MOREIRA, André Mendes e FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior sob a Perspectiva Brasileira. Uma Análise Crítica da Doutrina e da Jurisprudência. In: ROCHA, Sergio André e TÔRRES, Heleno (Coordenadores). **Direito Tributário Internacional**. Homenagem ao Professor Alberto Xavier. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 92-93.

³¹² MOREIRA, André Mendes e FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior sob a Perspectiva Brasileira. Uma Análise Crítica da Doutrina e da Jurisprudência. In: ROCHA, Sergio André e TÔRRES, Heleno (Coordenadores). **Direito Tributário Internacional**. Homenagem ao Professor Alberto Xavier. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 92-93.

As regras CFC devem ser vistas como medidas de prevenção [...], cujo propósito não é o aumento da competência tributária para imposição do imposto de renda, mas sim a tributação de rendimentos artificialmente transferidos para outra jurisdição ou que seja fruto de um diferimento indesejado de longo prazo.³¹³

Luís Eduardo Schoueri, desconsiderando o contexto dos comentários da OCDE, entende que:

O raciocínio assim desenvolvido peca, entretanto, ao não perceber que não é verdade que o artigo 7º se limita a proteger do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior. O escopo do artigo 7º não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas). Assim, é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto: a limitação do artigo 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante. Pouco interessa, *in casu*, indagar quem suporta o encargo. Seja a empresa estrangeira, seja a nacional, o que importa é que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior. Nos termos do referido artigo 7º, portanto, estão fora da jurisdição brasileira os lucros auferidos por uma empresa situada em outro Estado Contratante. Resta ver, daí, qual o alcance objetivo da legislação brasileira.³¹⁴

Contudo, a SC em estudo vai em outra direção quando de forma textual afirma em seu parágrafo 28:

[...] 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.³¹⁵

Ao que parece, o raciocínio apresenta a seguinte lógica: o registro da equivalência representaria os lucros na própria investidora brasileira, o qual seria objeto da tributação e não os lucros das controladas no exterior. Porém cabe averiguar se a legislação brasileira alcança lucros de uma empresa brasileira ou lucros de uma empresa estrangeira.

Como já definido, a regra de tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas de empresas brasileiras, que foi instituída pelo artigo 25 da Lei nº 9.249, de 1995³¹⁶, em seu

³¹³ MOREIRA, André Mendes e FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior sob a Perspectiva Brasileira. Uma Análise Crítica da Doutrina e da Jurisprudência. In: ROCHA, Sergio André e TÔRRES, Heleno (Coordenadores). **Direito Tributário Internacional**. Homenagem ao Professor Alberto Xavier. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 92-93.

³¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no exterior e acordo de bitributação: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013. **RDDT**, 2019, p. 74.

³¹⁵ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 jan. 2021, p. 6-7.

³¹⁶ BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. DOU, Seção 1, de 26 dez. 1995. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020. “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: 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; III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento; IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei

aspecto material – tributação dos lucros auferidos no exterior –, permanece inalterada. Já no aspecto temporal, no que se refere ao momento da disponibilização, passou por algumas alterações.

Pela leitura atenta do dispositivo, artigo 25 da Lei nº 9.249, não se encontra qualquer referência à tributação do valor do ajuste de equivalência patrimonial ou dos lucros auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior. Ao contrário, todos os mandamentos relacionados a controladas dizem respeito aos lucros auferidos por elas no exterior.³¹⁷

Quanto às alterações legislativas, a primeira ocorreu com a promulgação da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que em seu artigo primeiro traz:

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.³¹⁸

Nesse caso, a tributação dos lucros foi transferida para o ano da disponibilização efetiva e, a nosso ver, foi criado o diferimento do imposto em perfeita harmonia com as normas dos tratados.

A próxima alteração ocorreu com a inclusão do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35. Dessa vez, retomando o conceito original, o lucro auferido no exterior voltou a ser considerado disponibilizado e conseqüentemente oferecido à tributação em 31 de dezembro do ano de apuração.³¹⁹

A última alteração legislativa do regime ocorreu com a promulgação dos artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973, de 2014,³²⁰ que alterou a forma de escrever, mas manteve tanto o aspecto

nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. [...] § 6º **Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.**”

³¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no exterior e acordo de bitributação: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013. **RDDT**, 2019, p. 75-76.

³¹⁸ BRASIL. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm. Acesso em: 3 abr. 2021.

³¹⁹ BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158-35**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 8 abr. 2021. “Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nos termos do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do artigo 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.” (Grifo nosso).

³²⁰ BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020. “Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta. Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta

material – tributação dos lucros auferidos no exterior –, quanto o aspecto temporal – tributação em 31 de dezembro do ano de apuração dos lucros pelas controladas.

Dessa forma, fica claro que o aspecto material da tributação é o lucro auferido no exterior pela controlada. Em nenhum momento a legislação doméstica faz qualquer referência à tributação da equivalência ou do investidor brasileiro.

Nessa linha de raciocínio, Luís Eduardo Schoueri afirma:

O legislador brasileiro é claro quanto ao que será aqui tributado: não se trata de lucro da própria pessoa jurídica brasileira. No caso de controladas e coligadas no exterior, o objeto da tributação são os próprios lucros auferidos pelas controladas e coligadas. Exatamente aquilo que, nos termos do citado artigo 7º dos acordos de bitributação, está fora do alcance da lei brasileira.³²¹

Para finalizar, de modo a não deixar qualquer dúvida sobre o alcance da legislação interna relativa à tributação dos lucros auferidos no exterior, é fundamental observar que o parágrafo 6º do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 1995, assegura que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, anterior à implantação do regime de tributação em bases universais. Além disso, a neutralidade fiscal da aplicação do MEP continua sendo reconhecida pelo parágrafo único do artigo 23 do DL nº 1.598, de 1977, com a redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014.

Dessa forma, pode-se afirmar que, se tivesse o legislador a intenção de tributar o MEP, não teria sentido a manutenção dos dispositivos legais aqui referidos, que afirmam exatamente o contrário.

Em linha com esse pensamento estão as palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, que, ao se referir ao MEP, afirma que “sua neutralidade tributária em geral está consagrada no Decreto-Lei nº 1.598 e, especificamente quanto aos investimentos no exterior, está reiterada na Lei 9.249.”³²²

Em suma, não há na lei brasileira qualquer dispositivo determinando a tributação do MEP do exterior, muito pelo contrário. Há, sim, dois dispositivos determinando a não

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.”

³²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no exterior e acordo de bitributação: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013. RDDT, 2019, p. 76.

³²² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos Inconstitucionais da Lei 12.973 em Matéria de Tributação de Lucros de Controladas e Coligadas no Exterior (Segundo Alberto Xavier). In: ROCHA, Sergio André; TÔRRES, Heleno (Coords). **Direito Tributário Internacional**. Homenagem ao Professor Alberto Xavier. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 769.

tributação. Também não há qualquer referência legislativa determinando a incidência tributária sobre o investidor brasileiro ou sobre qualquer receita auferida no exterior através de controladas. Portanto, em nosso entendimento, a argumentação da RFB, expressa na SC Cosit nº 18 de 2013, carece de fundamentação legal.

5.3.3 Observações específicas à SC COSIT nº 18, de 2013

Além dos aspectos gerais, há alguns pontos específicos na referida Solução de Consulta que devem ser observados.

5.3.3.1 *Da contradição entre a conclusão e alguns dos parágrafos*

A conclusão da SC Cosit nº 18/2013 é contraditória em relação a alguns dos seus parágrafos. Na conclusão firmou-se o entendimento de que: “A aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação porque a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros”.³²³

Bem como que “o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros”.³²⁴

Por outro lado, nos parágrafos 32 e 33, a SC Cosit nº 18/2013 reconhece a impossibilidade de o Fisco brasileiro tributar **os lucros não distribuídos** de controladas ou coligadas, constituídas sob a modalidade de sociedade anônima, com sede na Dinamarca e nas Repúblicas Tcheca e Eslovaca, uma vez que, nos acordos celebrados com aqueles países (Dinamarca, Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974, e Repúblicas Tcheca e Eslovaca, Decreto nº 43, de 25 de fevereiro de 1991), foi estabelecida cláusula mediante a qual não são tributáveis os lucros não distribuídos. Na conclusão, traz a SC: “desse modo, tais acordos impedem que haja tributação no Brasil dos **lucros de controladas e coligadas constituídas** sob

³²³ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021

³²⁴ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021

a forma de sociedade anônima, enquanto não efetivamente distribuídos à investidora brasileira”.³²⁵

Portanto, é forçoso estabelecer que ou a regra brasileira de tributação dos lucros auferidos no exterior incide sobre o contribuinte brasileiro (lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros), como afirmado na conclusão da referida SC, ou incide sobre os lucros auferidos no exterior pelas controladas ou coligadas, como afirmado no parágrafo acima transcrito.

Renata Emery faz questionamento importante:

Ora, se a regra brasileira incide sobre os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros, como afirma a SC nº 18/13, então como reconhecer que a tributação pelo art. 74 não se aplica às sociedades domiciliadas em Dinamarca, República Tcheca e Eslovaca, cujos tratados apenas inibem a tributação dos “lucros não distribuídos” por controladas em seu território, mas já não impedem a tributação dos sócios brasileiros?³²⁶

Em suma, as conclusões da SC Cosit nº 18, de 2013, são contraditórias em relação ao afirmado nos parágrafos 32 e 33, bem como contrárias aos objetivos dos TDTs, o que de certa forma fragiliza o posicionamento do órgão público consultado.

5.3.3.2 *Da não distinção entre controladas e filiais ou sucursais*

O parágrafo 14 da SC em estudo, afirma que o artigo 74 da MP nº 2.158-35: “[...] uniformizou o conceito de disponibilização dos lucros apurados no exterior para coligadas e controladas, considerando-os como disponibilizados para a empresa brasileira na data do balanço na qual forem apurados, seguindo o modelo previsto na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, para as filiais e sucursais”.³²⁷

Dessa forma, induz à confusão entre Controlada e Coligadas, pessoas jurídicas com personalidade jurídica própria, e filiais ou sucursais, entidades sem personalidade jurídica própria. Pretende, assim, atribuir às controladas, entes personificados, o mesmo tratamento atribuído às filiais ou sucursais, entes sem personalidade própria. Sem contar que o lucro das filiais ou sucursais é reconhecido diretamente no balanço da matriz, ao passo que o lucro das

³²⁵ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, 8 de agosto de 2013.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 25 de jan. 2021.

³²⁶ EMERY, Renata. Os vícios do Regime de Tributação dos Lucros de Controladas e Coligadas no Exterior Previsto na Lei nº 12.973/14. In: ROCHA, Sergio André e TÔRRES, Heleno (Coordenadores). **Direito Tributário Internacional.** Homenagem ao Professor Alberto Xavier. São Paulo: Quatier Latina, 2016, p. 676.

³²⁷ BRASIL. **Solução de Consulta Interna nº 18 Cosit, 8 de agosto de 2013.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50774&visao=anotado>. Acesso em: 3 abr. 2021, parágrafo 14, p. 3.

controladas ou coligadas é reconhecido em balanços das referidas entidades. Portanto, apenas isso seria suficiente para se afirmar que a interpretação da RFB, apresentada na SC em debate, é contrária ao sentido dos tratados.

5.4 A JURISPRUDÊNCIA

No judiciário, as poucas decisões encontradas são favoráveis aos contribuintes, porém, no tribunal administrativo, há muitos julgados, e a esmagadora maioria das decisões é favorável ao Fisco. É o que passamos a avaliar.

5.4.1 A posição do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.325.709

A decisão proferida pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.325.709/RJ, interposto pela Vale S.A., representa o único, mas muito importante, precedente para os contribuintes. Neste caso, discutia-se a compatibilidade da tributação instituída pelo artigo 74 da MP 2.158-35, mas que pode ser ampliada para toda a regra de tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas, com o artigo 7º dos Tratados celebrados pelo Brasil com Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo. Na ocasião foi proferido acórdão no sentido de dar provimento ao recurso especial para que os lucros auferidos pelas empresas controladas sediadas naqueles Estados fossem tributados apenas nos seus territórios.

In verbis:

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ ECSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

[...]

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012). (Grifo nosso)

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé nas relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.

8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

9. O art. 7º, § 1º da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigorante é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.³²⁸

O REsp teve como relator o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho e foi julgado em 24 de abril de 2014. A decisão foi por maioria de votos. Os Ministros Ari Pargendler e Arnaldo Esteves Lima votaram com o Ministro Relator. Vencido o Ministro Sérgio Kukina. Impedido o Ministro Benedito Gonçalves.

O acórdão foi muito claro ao reconhecer a prevalência dos TDTs celebrados pelo Brasil com a Bélgica (Decreto nº 72.542/73), com a Dinamarca (Decreto nº 75.106/74) e com Luxemburgo (Decreto nº 85.051/80) sobre a legislação interna, em razão da sua especialidade.

Destaque-se que a Corte Superior, última instância na interpretação de tratados, confirmou a existência de conflitos entre a norma doméstica e o parágrafo 1º do artigo 7º dos

³²⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ca>. Acesso em: 20 mar. 2021.

TDTs, reconhecendo a prevalência deste último e confirmando, dessa forma, competência exclusiva dos Estados da residência para tributar os lucros das entidades lá domiciliadas, nada sendo tributável no Brasil. Diga-se, ainda, que todos os argumentos desenvolvidos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, apresentados também pela RFB, através da SC Cosit nº 18, de 2013, acima referidos, foram cabalmente rechaçados pelo STJ.

Depois, instado a se manifestar novamente, desta vez em sede de Embargos de Declaração, o STJ reafirmou seu posicionamento:

3. O acórdão embargado abordou dois pontos substanciais: o primeiro, concernente à compatibilidade da legislação interna que prevê a tributação dos lucros de empresas controladas no exterior com o art. VII dos Tratados contra a dupla tributação que seguem o Modelo OCDE; o segundo, afastada a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/01, questão já apreciada pelo STF, relativo à compatibilidade do art. 7º, § 1º da IN 213/02 com aquele dispositivo.

4. Quanto ao primeiro ponto, aduziu o voto condutor do acórdão embargado que, no caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.³²⁹

Na sequência, analisaremos cada um dos votos proferidos neste Recurso Especial.

5.4.1.1 *Ministro Napoleão Nunes Maia Filho*

De início o Ministro afastou os argumentos consequencialistas que buscavam extrapolar as questões técnicas em função do impacto econômico para os cofres públicos, ao afirmar que:

1. Antes de proferir o meu voto, quero ressaltar que a interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica (valor), por mais expressivo que seja, atribuído à demanda; a especificidade hermenêutica do Direito Tributário não deriva das peculiaridades evidentes da matéria – tradicionalmente conflitiva – por ele regulada, mas também – e talvez mesmo sobretudo – pelas altas singularidades dos seus princípios; as lides tributárias sempre tiveram – e por certo continuarão a ter – a participação veemente e mesmo aguerrida, como se diz, de atores altamente empenhados na defesa de suas correspondentes posições.

[...]

6. Sob essa perspectiva analítica – aliás, a única compatível com a concepção constitucional do Estado Democrático – sequer se cogita de sacrificar aos altos interesses da arrecadação, ou aos diligentes esforços dos seus gestores para inibir a evasão fiscal, as garantias fundamentais dos contribuintes; nem mesmo a superação ou a obsolescência de certas normas tributárias poderá justificar a quebra de garantias

³²⁹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2021. EDcl no REsp1325709/RJ, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, primeira turma, julgado em 26/08/2014, DJe de 04/09/2014.

subjéticas, como também a alegação de ser urgente a consecução de certos objetivos fiscais justificará aquela quebra.³³⁰

Em sequência, no parágrafo 18, o Ministro expressou de forma cristalina o objeto da discussão, ao afirmar:

18. A argumentação a ser enfrentada por este Colegiado diz respeito à alegada incompatibilidade do regime de tributação de lucros de controladas e coligadas da recorrente no Exterior, previsto no art. 25, § 2º, II da Lei 9.249/95 e no art. 74 da MP 2.158-35/01, com o art. VII dos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação, firmados entre o Brasil e a Bélgica (Decreto 72.542/73), o Brasil e a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Brasil e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), todos eles seguindo o Modelo OCDE.³³¹

O Ministro tratou com profundidade as questões relacionadas ao artigo 98 do CTN e da eficácia dos tratados internacionais, e concluiu afirmando que “o art. 98 do CTN traz a disposição que põe a eficácia dos Tratados Internacionais a salvo das alterações normativas internas, implementadas pela legislação comum ou ordinária, [...]”.³³²

Ao analisar os efeitos da dupla tributação na concorrência internacional, no parágrafo 46, o Ministro reconheceu a legitimidade das pretensões arrecadatórias, mas chamou atenção para os efeitos negativos em relação à concorrência internacional:

46. Importante destacar a legitimidade das pretensões arrecadatórias do Fisco Nacional em vista do crescimento da atividade internacional de empresas nacionais; **todavia, é preciso considerar que a dupla tributação de empresas controladoras brasileiras e as suas controladas no Exterior pode gerar o indesejável efeito de, no plano econômico, prejudicar, em termos concorrenciais, o natural embate pela conquista de mercados, com outras controladoras internacionais de outros países e, a longo prazo, diminuir drasticamente a competitividade e os benefícios que esse tipo de empreendimento pode acarretar para o desenvolvimento do Brasil.**³³³ (Grifo nosso)

Em continuidade, no parágrafo 56 expôs o seu entendimento de que a ocorrência do fato gerador do IR e da CSLL está condicionada à existência da disponibilidade jurídica, pois a disponibilidade econômica fora subestimada:

56. Ao meu sentir, para que se tenha como ocorrido o fato gerador do tributo, deve-se exigir que estejam presentes todos os elementos que caracterizam a disponibilidade

³³⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2021.

³³¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2021.

³³² BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2021.

³³³ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2021.

jurídica – já que a disponibilidade econômica fora subestimada – para que se consolide a hipótese de incidência do IRPJ/CSSL, **não havendo como se criar uma ficção jurídica para o fim de considerar disponíveis recursos que não o são, de fato.**³³⁴ (Grifo nosso)

Ao analisar a aplicabilidade do parágrafo 1º do artigo 7º dos TDTs celebrados pelo Brasil, no contexto de aplicação do artigo 74 da MP nº 2.158 e do inciso II do parágrafo 2º do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 1995, o Ministro sustentou que, “na contramão desse dispositivo, o art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países, inclusive pelo Brasil, por sua vez, afirma que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse Estado [...]”.³³⁵ Em continuidade, afirma que “a sistemática adotada pela Fazenda Pública, de adicionar o lucro obtido pela empresa controlada no Exterior para cômputo do lucro real da empresa controladora, importa na tributação daquele mesmo lucro, **em contraste com o disposto nas referidas Convenções Internacionais**” (Grifo nosso).³³⁶

Já na parte final do seu voto, o Ministro sustentou enfaticamente que “o regime fiscal vigente é o do art. 23 do DL nº 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultados de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial”.³³⁷

O Ministro decidiu no sentido de “que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa”.³³⁸

³³⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2021.

³³⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2021.

³³⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 de mar. 2021.

³³⁷ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2021.

³³⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2021.

5.4.1.2 *Ministro Arnaldo Esteves Lima*

O Ministro Arnaldo Esteves Lima acompanhou o voto do relator e não apresentou considerações relevantes a respeito da controvérsia em debate, aplicação do parágrafo 1º do artigo 7º dos TDTs em relação ao regime brasileiro de tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior.

5.4.1.3 *Ministro Ari Pargendler*

O Ministro delimitou a questão a respeito dos Tratados celebrados pelo Brasil destacando que “a existência desses tratados internacionais remete à questão de saber se eles inibem a legislação brasileira de criar para a empresa controladora aqui estabelecida hipótese de tributação sobre lucros apurados por controlada com sede no exterior, sob pena de bitributação”.³³⁹ Em suas palavras:

O imposto de renda tributa riqueza.

Do ponto de vista econômico, a norma jurídica, que dispõe que os lucros auferidos por empresas controladas com sede no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das controladoras aqui estabelecidas (L. 9.249/95, art. 25), tributa riqueza já submetida a imposto de renda, ou a imposto da mesma espécie, em outro país.

Sob o viés jurídico, essa dupla tributação está vedada pelo art. 7º, item 1, do Modelo OCDE, a cujo teor ‘os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só serão tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado’.

Trata-se do ‘princípio da residência’, a teor do qual o país do domicílio da empresa, e só ele, tem competência para tributar os lucros desta.

Esmiuçando a norma, tem-se:

- a regra geral, que proíbe a tributação em mais de um Estado Contratante, com os seguintes elementos:

(i) os lucros de uma empresa; (ii) o respectivo domicílio em um dos Estados Contratantes; e (iii) a competência tributária exclusiva do Estado Contratante em que a empresa tem domicílio.

- a regra de exceção, que admite a tributação em mais de um Estado Contratante, com estes componentes:

(i) os lucros de uma empresa, (ii) o respectivo domicílio em dos Estados Contratantes, e (iii) a existência de um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante.³⁴⁰

Na sequência o Ministro enfrentou diretamente um dos argumentos da Procuradoria da Fazenda para a não aplicação do parágrafo 1º do artigo 7º, o mesmo apresentado pela RFB no

³³⁹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2021.

³⁴⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2021.

parágrafo 27 da SC Cosit nº 18 de 2013, consistente na alegação de que os próprios comentários da OCDE, relativos ao parágrafo 1º, não visam a impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior. Nas palavras do Ministro:

Dir-se-á que o Modelo OCDE não é incompatível com as medidas antielisivas inspiradas pela legislação CFC (*Controlled Foreign Corporation*).

Acontece que essa legislação antielisiva visa coibir a má concorrência ocasionada pelos Estados conhecidos como paraísos fiscais em que a tributação é mínima.

A celebração de tratados internacionais para evitar a dupla tributação tem como pressuposto Estados Contratantes com regimes fiscais assemelhados, a se concluir que – salvo disparatada decisão das nossas autoridades (diplomáticas e fazendárias) – Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo implementam esse requisito.³⁴¹

Na parte final de seu voto, o Ministro apresenta comentários específicos a respeito do tratado Brasil-Dinamarca, chamando atenção de que, neste caso, há regras específicas, no artigo 23, vedando a tributação dos lucros não distribuídos.

No caso em concreto, votou, no sentido de conhecer do recurso especial, dando-lhe provimento para, concedendo a ordem em parte, declarar que:

Os lucros apurados por Rio Doce International S/A - RDI, domiciliada na Bélgica, Rio Doce Comércio International, domiciliada na Dinamarca, Brasilux, domiciliada em Luxemburgo e Rio Doce Europa S.A.R.L., domiciliada em Luxemburgo, não podem ser aditados aos lucros de sua controladora Vale S/A para serem tributados no Brasil.³⁴²

Dessa forma, em abstrato conclui-se que os lucros apurados por controladas com sede em países com os quais o Brasil celebrou contatos para evitar a dupla tributação não devem ser adicionados aos lucros de sua controladora para serem tributados no Brasil.

5.4.1.4 Ministro Sérgio Kukina

O Ministro Sérgio Kukina foi o único a votar pela não aplicação do parágrafo 1º do artigo 7º dos Tratados no caso em estudo. Em uma breve explanação, transcreveu a legislação e em sequência expôs que, “da conjugada exegese dos dispositivos acima transcritos, não vejo a ocorrência de contrariedade à sobredita cláusula internacional e, conseqüentemente, qualquer

³⁴¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2021.

³⁴² BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2021.

resquício de indevida bitributação”³⁴³. Em seguida trouxe o seu efetivo entendimento, afirmando que:

Ao invés dessa tese, compreendo ser legítima a exação reclamada pela Fazenda Nacional, consoante o Método de Equivalência Patrimonial, porquanto possível se faz ao Estado brasileiro tributar o lucro de empresa sediada no Brasil, mesmo quando oriundo de suas controladas ou coligadas estabelecidas no exterior.³⁴⁴

Em síntese, o Ministro Sérgio Kukina aderiu à tese fazendária de que o Brasil não estaria tributando da controlada ou coligada no exterior, mas sim o seu reflexo na empresa brasileira.

5.4.2 Posicionamento do TRF4 nos Embargos de Declaração em Apelação/Reexame Necessário do processo nº 2003.72.01.000014-4/SC

Em dezembro de 2015 o TRF4 debruçou-se sobre questão idêntica à apresentada no item anterior e decidiu no mesmo sentido, no julgamento em Apelação/Reexame Necessário nº 2003.72.01.000014-4/SC, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONFLITO DE NORMAS. ART. 74, CAPUT, DA MP Nº 2.158-35/2001. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. PREVALÊNCIA DA NORMA VEICULADA NOS TRATADOS. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA DOS LUCROS NO PAÍS DE DOMICÍLIO. REAVALIAÇÃO POSITIVA DOS INVESTIMENTOS EM CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. NEUTRALIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL PARA FINS FISCAIS. ART. 23, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DL Nº 1.598/1977.

[...]

2. A despeito da controvérsia no STF sobre a hierarquia normativa entre tratados em matéria tributária e lei interna, a questão se resolve no plano infraconstitucional. As disposições veiculadas nos tratados e convenções internacionais em matéria tributária, após se submeterem ao procedimento previsto no art. 49, inciso I, da CF, passam a integrar o ordenamento jurídico nacional. Eventual antinomia, assim, resolve-se pelo princípio da especialidade, prevalecendo o regramento internacional naquilo que conflitar com a norma interna de tributação. A norma interna deixa de ser aplicada na hipótese específica regulada pelo tratado, mas continua válida e aplicável a todas as situações que não envolvem os sujeitos e os elementos de estraneidade definidos no tratado. Ocorre, dessa forma, a suspensão da eficácia da norma interna e não propriamente revogação ou modificação.

[...]

4. O Brasil firmou acordos visando a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal, em matéria de imposto de renda, com a China (Decreto nº 762/1993) e a Itália (Decreto nº 85.985/1981). Ambos oferecem tratamento uniforme à matéria, seguindo o Modelo de Acordo Tributário sobre Renda e Capital da OCDE. O art. 7º dos

³⁴³ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2021.

³⁴⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.325.709 – RJ**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 17 maio 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 20 mar. 2021.

Tratados adota o princípio da residência no tocante à tributação dos lucros das empresas, estabelecendo a competência exclusiva do país de domicílio da empresa para a tributação de seus lucros.

5. O ponto nodal da controvérsia decorre do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, **que considera disponibilizados os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, independente de sua efetiva distribuição.**

6. Equivoca-se a Fazenda Nacional ao sustentar que a tributação incide sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior, na medida em que refletem positivamente no patrimônio da controladora, valorizando suas ações e demais ativos, pois a reavaliação positiva dos investimentos realizados em empresas controladas situadas no exterior não constitui renda tributável, conforme o disposto no parágrafo único do art. 23 do DL nº 1.598/1977 (na redação vigente até a Lei nº 12.973/2014). A norma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 em nada alterou o regime fiscal vigorante desde o art. 23 do DL nº 1.598/1977, que estabelece a neutralidade do método da equivalência patrimonial para efeitos fiscais, porque seu resultado positivo, relevante para a contabilidade, não é tributado.

7. Diante do evidente conflito do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, que determina a adição dos lucros obtidos pela empresa controlada no exterior, para o cômputo do lucro real da empresa controladora, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, deve prevalecer a norma do art. 7º dos Decretos nº 762/1993 e nº 85.985/1981, a fim de evitar a tributação dos lucros das empresas controladas pela impetrante na China e na Itália.³⁴⁵ (Grifo nosso)

Trata-se de Apelação/Reexame Necessário do processo nº 2003.72.01.000014-4/SC interposta no processo relativo ao RE 541.090, tratado no capítulo 3, em que o STF determinou o retorno dos autos ao Tribunal *a quo*, visto que no processo original o TRF4 tinha acatado por completo o argumento da inconstitucionalidade e, portanto, deixou de apreciar a questão da incompatibilidade da tributação com os tratados.

A decisão do TRF4 foi categórica no sentido de que deve prevalecer a norma do artigo 7º dos Tratados e que, se a tributação incide sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior, isso não ocorre com a aplicação do MEP, visto que o regime tributário do ajuste de investimento no exterior é o disposto no parágrafo único do artigo 23 do DL nº 1.598/1977 (na redação vigente até a Lei nº 12.973/2014), que estabelece a neutralidade do método da equivalência patrimonial para efeitos fiscais, porque seu resultado positivo, relevante para a contabilidade, não é tributado.

5.4.3 Posicionamento do tribunal administrativo

A matéria relacionada à aplicação dos TDTs para evitar a tributação automática, na data de apuração, dos lucros auferidos no exterior por controladas de empresas brasileiras, foi objeto

³⁴⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação/Reexame Necessário nº 2003.72.01.000014-4/SC** / 0000014-58.2003.4.04.7201. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=8008186&hash=9c6c8a5abfd8c55399942bf18dd29870 . Acesso em: 21 mar. 2021.

de várias decisões no tribunal administrativo, o Carf, anteriormente denominado Conselho de Contribuintes. O nosso objetivo, neste item, não é analisar a totalidade das decisões do tribunal, mas sim trazer alguns comentários sobre os julgados que nos pareceram mais relevantes nos últimos anos.

5.4.3.1 Acórdão nº 1302-004.329 - Sessão de 11 de fevereiro de 2020

Este caso envolveu a aplicação do Tratado firmado entre Brasil e Luxemburgo para evitar a dupla tributação (Decreto nº 85.051/1980) e o argumento de que a regra do artigo 74 da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, é afastada pelo artigo 7º do tratado. A decisão final foi no sentido de que não havia incompatibilidade entre a legislação interna e os TDTs.

O argumento central da decisão foi o de que a lei interna, artigo 74 da MP nº 2.158-35, tributa uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente), o que, segundo o relator:

[...] ela, a Lei, olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior.³⁴⁶

O acórdão *in verbis*:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR EMPRESA CONTROLADA. CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. PREVALÊNCIA SOBRE A LEGISLAÇÃO INTERNA.

Não se confundem as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Luxemburgo para evitar bitributação de renda. Não se trata de esvaziar o conteúdo do artigo 7º da convenção, mas sim de compatibilizá-lo com a legislação brasileira de tributação dos lucros no exterior que se insere na categoria de norma CFC, plenamente admitido pelo direito internacional. **O que se tributa no Brasil os lucros auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, o que não é o mesmo que alcançar os lucros totais auferidos pela empresa situada em Luxemburgo, sujeita às regras de tributação daquele Grão-Ducado** (sic). A bitributação, no caso, é evitada pela norma brasileira que assegura a compensação integral do imposto pago no exterior, até o limite do IRPJ e da CSLL apurados no Brasil.³⁴⁷ (Grifo nosso)

O processo foi decidido por voto de qualidade³⁴⁸, situação àquela época vigente em que o voto do presidente da turma, representante da Fazenda, tinha peso de desempate.

³⁴⁶ BRASIL. Carf. **Acórdão nº 1302-004.329**. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 28 mar. 2021.

³⁴⁷ BRASIL. Carf. **Acórdão nº 1302-004.329**. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 28 mar. 2021.

³⁴⁸ Através da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, foi inserido art. 19-E na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, extinguindo o voto de qualidade.

5.4.3.2 Acórdão nº 1402-004.362 – Sessão de 21 de janeiro de 2020

Nesse caso, discutiu-se a aplicação das Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação celebradas pelo Brasil com a Espanha (Decreto nº 76.975/76), Argentina (Decreto nº 87.976/82 e Chile (Decreto nº 4.852/03), que, a nosso ver, em seu artigo 7º, vedam o fisco brasileiro de tributar o lucro auferido no exterior pelas controladas da empresa brasileira, visto que a competência para tributar tais lucros é exclusiva dos respectivos países.

Na autuação, o agente fiscal entendeu que os preceitos constantes do artigo 7º das mencionadas Convenções não elidem a possibilidade de o Fisco brasileiro realizar a tributação de seus residentes em relação aos lucros auferidos em decorrência dos resultados de controladas sediadas nos respectivos Estados. Utiliza também como justificativa para a autuação a Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 8 de agosto de 2013, acima tratada.

Por sua vez, o relator designado fundamenta a decisão afirmando que “a norma do art. 74 da MP 2158-35/01 incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do Tratado que versam sobre a tributação de lucros”.³⁴⁹ Em continuidade, considera que “o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros”.³⁵⁰ Para concluir, afirma que “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 tratado”³⁵¹. O Acórdão *in verbis*:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA. ADIÇÃO DOS RESULTADOS NA INVESTIDORA BRASILEIRA.

No julgamento da ADI 2.588/DF, em relação à constitucionalidade da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158/01 aos lucros auferidos por empresa controlada, situada fora de paraísos fiscais ou de países com tributação favorecida, não houve a apreciação necessária da matéria para promover o resultado típico dessa Ação, capaz de produzir efeitos *erga omnes*.³⁵²

³⁴⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1402-004.362**. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 28 mar. 2021.

³⁵⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1402-004.362**. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 28 mar. 2021.

³⁵¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1402-004.362**. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 28 mar. 2021.

³⁵² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1402-004.362**. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 28 mar. 2021.

ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO – ESPANHA, ARGENTINA E CHILE. MATERIALIDADES DISTINTAS.

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, e as dispostas nas Convenções firmadas entre o Brasil, de um lado, e Espanha, Chile e Argentina para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano calendário.³⁵³

Este processo também foi decidido por voto de qualidade, e o núcleo central do argumento da decisão foi, a nosso ver, a falácia de que o Brasil tributa o lucro do contribuinte brasileiro reconhecido por equivalência patrimonial e que este seria diferente do lucro apurado pela controlada no exterior.

5.4.3.3 *Acórdão nº 9101-004.583 - Sessão de 4 de dezembro de 2019*

Pesquisando-se no site do Carf os termos “lucros auferidos no exterior”, eles foram o primeiro da lista. O processo representava a última decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na qual se discutiu a aplicação do artigo 7º do Tratado Brasil-Chile em relação à aplicação do regime interno de tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior. A decisão foi assim exposta na ementa:

ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-CHILE PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS. Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Chile para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.³⁵⁴

O argumento central do voto condutor da decisão, utilizando-se de decisões anteriores, é que “os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário”³⁵⁵, ou seja, a decisão reproduz a interpretação consignada pela RFB, através da SC Cosit nº 18, de 2013, acima analisada.

³⁵³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1402-004.362**. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 28 mar. 2021.

³⁵⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-004.583**. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 2 abr. 2021.

³⁵⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-004.583**. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 2 abr. 2021.

5.4.3.4 Acórdão nº 9101-002.751 - Sessão de 4 de abril de 2017

Neste caso, trata-se de Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, última instância do tribunal administrativo, no qual discutiu-se a aplicação do artigo 7º do Decreto nº 355/91, que promulgou a Convenção destinada a evitar a dupla tributação entre o Brasil e os Países Baixos (Holanda). O Acórdão *in verbis*:

ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-HOLANDA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS. Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Holanda para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.³⁵⁶

A fundamentação do voto condutor da decisão foi basicamente aquela apresentada pela RFB, através da SC Cosit nº 18, de 2013, que consiste em afirmar que “os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário”³⁵⁷, que os lucros são da investidora brasileira e que a possibilidade de compensação do imposto pago no exterior eliminaria bitributação. Também decidido por voto de qualidade.

Ao que nos parece, essa é a linha de raciocínio predominante na Câmara Superior de Recursos Fiscais, em que foram proferidas as decisões grafadas nos acórdãos: nº 9101-004.581, de 04/12/2019; nº 9101-003.973, de 17/01/2019; nº 9101-003.924, de 04/12/2018; nº 9101-003.888, de 07/11/2018; nº 9101-003.616, de 06/06/2018; nº 9101-003.617, de 06/06/2018; nº 9101-002.561, sessão de 9 de fevereiro de 2017; nº 9101-003.169, de 29/11/2017; nº 9101-003.088, de 13/09/2017; nº 9101-002.832, de 12/05/2017; nº 3101-002.590, de 14/03/2017.³⁵⁸ Todos com argumentação semelhante, e em esmagadora maioria, por voto de qualidade.

Dessa forma, ainda que absolutamente contrários ao precedente do STJ, a Corte Administrativa, em suas decisões mais recentes, firmou o entendimento no sentido de não reconhecer a aplicação do parágrafo 1º do artigo 7º dos TDTs celebrados pelo Brasil. Portanto, no entendimento do referido tribunal, as normas contidas nos TDTs não impedem a aplicação

³⁵⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.751**. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 2 abr. 2021.

³⁵⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.751**. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 2 abr. 2021.

³⁵⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Diversos Acórdãos**. Disponíveis em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 2 abr. 2021.

do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e, ao que tudo indica, também não impedirão a aplicação artigo 77 da Lei nº 12.973. Ainda que todas as decisões acima listadas tenham sido proferidas sob a vigência do artigo 74 da MP nº 2.158-35 de 2001, o mesmo entendimento deve ser mantido com a aplicação do artigo 77 da Lei nº 12.973. Por outro lado, com a extinção do voto de qualidade, há a possibilidade de inversão do entendimento no referido órgão.

5.5 SITUAÇÃO ATUAL DO ASSUNTO

O tema do relacionamento entre o regime de tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior e a aplicação dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil continua pendente de definição.

Ainda que a decisão proferida pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.325.709/RJ tenha sido um passo importante para o reconhecimento da prevalência do artigo 7º dos TDTs sobre o regime interno, representa apenas um precedente. Assim, há que se aguardar a consolidação do tema no STJ, bem como qual será a abordagem do STF.

Ressalte-se que a última alteração legislativa, a aprovação da Lei nº 12.973 de 2014, em nada contribuiu para a solução da controvérsia, visto que apenas alterou a forma textual para definir a tributação, mas manteve os aspectos materiais e temporais da norma anterior. Além disso, não houve qualquer esclarecimento em relação à aplicação dos TDTs.

A matéria, portanto, permanece em aberto, de modo que ainda há espaço para questionamentos sobre a constitucionalidade do regime atual de tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior, atualmente regrado pela Lei nº 12.973/14, como também remanesce a incompatibilidade entre o texto da referida lei e as regras estabelecidas pelos TDTs celebrados pelo Estado brasileiro.

5.6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Ao longo da exposição foi possível perceber que o regime brasileiro de tributação dos lucros auferidos no exterior não está alinhado com as recomendações da OCDE. Consequentemente, falta compatibilidade com os tratados para evitar a bitributação assinados pelo Brasil, visto que a legislação interna determina a tributação dos lucros auferidos pelas controladas no exterior ao final de cada exercício, ao passo que o artigo 7º dos referidos

Tratados excluem a competência tributária do Brasil, por não ser o Estado da residência da controlada, fonte produtora do lucro. Portanto, diante da existência de Tratados, o Estado brasileiro fica impedido de tributar.

Verificou-se também que a matéria não fica restrita às questões de prevalência das normas emanadas pela recepção dos Tratados Internacionais sobre as normas nacionais, visto que o Fisco desenvolveu a argumentação de que o Estado brasileiro não tributa os lucros auferidos pelas controladas no exterior, mas sim o lucro da controladora com sede no Brasil correspondente à participação desta no resultado daquela.

Porém, a nosso ver, também não há razão para esse entendimento expresso na solução de Consulta Cosit nº 13, no sentido de que os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, e que os lucros são da investidora brasileira. O legislador brasileiro foi muito claro ao definir que o objeto da tributação, nos casos de controladas no exterior, sempre foi, desde a instituição do tributo com a Lei nº 9.249/95 até a atualidade com a Lei nº 12.973/14, o lucro da pessoa jurídica estrangeira, portanto, justamente o que, nos termos do artigo 7º dos Tratados, está fora do alcance da lei brasileira.

Levando-se em consideração a definição do legislador, para quem: “os **lucros auferidos** por filiais, sucursais ou **controladas**, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real [...]”³⁵⁹ (Grifo nosso), ou “a parcela do ajuste de que trata o *caput* **compreende apenas os lucros auferidos no período**, [...]”³⁶⁰ (Grifo nosso), ainda que na legislação mais recente o legislador tenha usado termo “corresponde ao lucro” é indiscutível que se trata efetivamente do lucro auferido pela controlada no exterior. Portanto, a pretensão do Fisco não pode prevalecer. Primeiro, porque lhe falta fundamento legal; depois, porque a decisão do STJ no Recurso Especial nº 1.325.709/RJ a repudiou de forma veemente.

Assim, em nosso entendimento, as normas emanadas da celebração dos Tratados excluem a competência tributária do Brasil para impor obrigações tributárias às empresas sobre os lucros auferidos no exterior por suas controladas sediadas em países com os quais o Brasil tenha celebrado tratados para evitar a bitributação. Também não deve prevalecer o argumento fantasioso de que o Brasil tributa o lucro da empresa brasileira reconhecido por equivalência patrimonial.

³⁵⁹ BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. DOU, Seção 1, de 26 dez. 1995. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020. Art. 25, § 2º.

³⁶⁰ BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020. Art. 77, § 1º.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesta pesquisa foi proposto o estudo das controvérsias existentes entre a aplicação do ordenamento jurídico nacional, que trata da tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior e as normas emanadas pelos Tratados Internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a bitributação. Estabeleceu-se o compromisso de examinar a sistemática brasileira de tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas de empresas brasileiras, sediadas em países com os quais o Brasil firmou tratados para evitar a dupla tributação, à luz do regime tributário nacional, confrontando-o com as normas emanadas dos Tratados para evitar a bitributação firmados pelo Brasil. Com base na análise do material consultado – livros, artigos, acórdãos –, é possível tecer as seguintes considerações:

1 A tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas de empresas brasileiras ao final de cada exercício tem sido objeto de muitas discussões nos meios acadêmicos e causa de significativos litígios entre Fisco e contribuintes, tanto no âmbito administrativo quanto no judiciário, bem como tem sido prejudicial à capacidade competitiva das empresas multinacionais brasileiras.

2 Em que pese o longo tempo decorrido desde a introdução do regime de tributação em bases universais e a relevância do assunto, ainda não há segurança jurídica no modelo de tributação dos lucros auferidos por controladas de empresas brasileiras. Portanto, remanescem as discussões em nossos tribunais.

3 Exceto no período entre 1997 e 2001, o regime tributário nacional sempre determinou que os lucros auferidos por controladas no exterior devem ser tributados no Brasil ao final de cada exercício fiscal, ainda que não ocorra a efetiva disponibilização. Surgiu daí a necessidade de se aprofundar o entendimento de como se daria a aplicação dos Tratados Internacionais para evitar a dupla tributação, visto que apresentam aparente contradição com o regime de tributação doméstico. De um lado os contribuintes entendem que os lucros auferidos no exterior não devem ser tributados porque os Tratados têm prevalência sobre as normas internas; por outro, as autoridades fiscais e o tribunal administrativo não reconhecem a referida antinomia e defendem a aplicação da norma interna, uma vez que, na opinião deles, o regime interno não determina a tributação do lucro auferido pela controlada no exterior, mas o resultado da própria empresa brasileira.

4 O regime interno de tributação dos lucros auferidos no exterior, atualmente sob as regras da Lei nº 12.973 de 2014, colide com as normas emanadas dos Tratados contra a dupla

tributação subscritos pelo Brasil. Essa antinomia deve ser solucionada pelos critérios da especialidade ou pelo da hierarquia.

5 Antes da ocorrência de evento societário determinando a distribuição dos lucros, estes não pertencem à controladora, portanto o Brasil estaria impedido de exigir qualquer tributo sobre tais resultados, sob pena de descumprimento do parágrafo 1º do artigo 7º dos Tratados. Foi nesse sentido o entendimento do STJ no julgamento do REsp nº 1.325.709/RJ.

6 Os Tratados gozam de hierarquia supralegal, em razão da impossibilidade de sua modificação ou revogação por lei interna. Esse é o entendimento de parcela majoritária da doutrina, bem como dos tribunais superiores. Destaque-se ainda que o artigo 98 do Código Tributário Nacional também trata da solução de conflitos entre tratados internacionais e a legislação tributária interna, reconhecendo a superioridade hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária.

7 Nos casos de existência de Tratados, as normas emanadas da celebração dos Tratados excluem a competência tributária do Brasil para impor obrigações tributárias às empresas brasileiras sobre os lucros auferidos no exterior por suas controladas, desde que a sede da controlada se situe em país com o qual o Brasil tenha celebrado tratado para evitar a bitributação.

8 O Fisco brasileiro, no intuito de arrecadar a qualquer custo, desenvolveu uma discutível argumentação, expressa na solução de Consulta Cosit nº 13, no sentido de que os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, e que os lucros são da investidora brasileira. Contudo, esse argumento também não tem como prevalecer, visto que o legislador brasileiro foi muito claro ao definir que o objeto da tributação, nos casos de controladas no exterior, sempre foi o lucro da pessoa jurídica estrangeira. Isso desde a instituição do tributo, com a Lei nº 9.249/95, até a atualidade, com a Lei nº 12.973/14, portanto, justamente o que, nos termos do artigo 7º dos Tratados de não bitributação, está fora do alcance da lei brasileira.

9 É legítima a interpretação de que a aplicação do parágrafo 1º do artigo 7º dos Tratados afasta a tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas de empresas brasileiras sediadas em países com Tratados, de sorte a não permitir a aplicação do regime interno de tributação, atualmente definido pelo artigo 77 da Lei nº 12.973, de 2014. Essa falta de harmonia gera insegurança jurídica e reduz a competitividade das empresas multinacionais brasileiras no mercado internacional.

10 Seja pela prevalência das normas emanadas pela homologação dos tratados; seja pela falta de fundamentação legal da argumentação do Fisco de que os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, os lucros auferidos no exterior por controladas de empresas brasileiras com sede em países com os quais o Brasil firmou Tratados para evitar a bitributação só poderão ser tributados no Brasil se ocorrer a efetiva distribuição para a empresa brasileira através de competente ato societário.

Antes de finalizar esta dissertação, cabe dizer que o estudo sofreu algumas limitações: a primeira foi relacionada ao acesso a bibliotecas, que, em razão da pandemia da Covid-19, ficaram fechadas por longos períodos. Assim, a pesquisa ficou restrita aos livros adquiridos pelo autor ou disponíveis virtualmente em bases de dados bibliográficos; depois, pela mesma razão e por insuficiência de tempo, não foi possível fazer um estudo sobre o Direito Comparado ou sobre as questões relacionadas à troca de informações entre os países. Mesmo com essas limitações, foi uma grande satisfação realizá-la, ficando para uma próxima pesquisa os estudos sobre o Direito Comparado, com avaliação das consequências para o Brasil do não cumprimento dos acordos internacionais em matéria tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Dicionário escolar da língua portuguesa**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2008.

ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional Público**. 20. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

ALMEIDA, Carlos Otavio Ferreira de. **Concorrência Internacional e Tributação da Renda no Brasil**. Orientador: Luís Eduardo Schoueri. 2012. 275 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

ANDRADE, André Martins de. Por uma interpretação da tributação em bases universais conforme a Constituição. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário e Ordem Econômica**: Homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ARAÚJO, Guilherme Peloso; BECHO, Renato Lopes. O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. In: LISBOA, Julcira Maria De Mello Vianna (Coord.). **Impostos em Espécie**: perspectiva sistemática. Rio de Janeiro. Lumen Juris, 2019.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ATALIBA, Geraldo. Parecer inédito. Imposto sobre a renda – Pressupostos constitucionais. **Enciclopédia da PUC-SP**, nota 9. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/295/edicao-1/renda>. Acesso em: 21 de nov. 2020.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2 ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2004.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Imposto de renda** – capacidade contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – “renda” escritural – intributabilidade de correções monetárias. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 1986.

ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Indisponibilidade jurídica da renda por poder de decisão ou por reflexo patrimonial**. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/indisponibilidade-juridica-da-renda-por-poder-de-decisao-ou-por-reflexo-patrimonial-parte-1/>. Acesso em: 20 mar. 2021.

ÁVILA, Humberto. O Imposto de Renda, a Contribuição Social sobre o Lucro e os lucros auferidos no exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**: 7º Volume, São Paulo: Dialética, 2003.

AZEVEDO, Patrícia Anjos. A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar. **Cadernos de Direito Actual** nº 6 (2017), pp. 31-65·ISSN 2340-860X - ISSNne 2386-5229. Disponível em: <http://www.cadernosdedereitoactual.es/ojs/index.php/cadernos/article/download/164/108> Acesso em: 19 set. 2020.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo. Malheiros, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BARRETO, Paulo Ayres. A Tributação por empresas brasileiras dos lucros auferidos no Imposto de Renda e os Lucros auferidos no exterior por suas controladas ou coligadas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2013.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. Ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1988.

BIANCO, João Francisco; SANTOS, Ramon Tomazela. Mudança de Paradigma: o Artigo 7º dos Acordos de Bitributação e a Superação da Dictomia Fonte Versus Residência. In: ROCHA, Sergio André e TÔRRES, Heleno (Coords). **Direito Tributário Internacional**. Homenagem ao Professor Alberto Xavier. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

BORGES, Antônio de Moura. SABER DIREITO – FORMULÁRIO. Disponível em: [www.stf.jus.br/cms/portalTvJusticaNoticia/anexo/DO C](http://www.stf.jus.br/cms/portalTvJusticaNoticia/anexo/DO%20C). Acesso em: 12 set. 2020.

BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, **Recurso Especial (REsp) nº 1.618.897** – RJ, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 26 maio 2020. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/855192816/recurso-especial-resp-1618897-rj-2016-0208110-5/inteiro-teor-855192826?ref=feed>. Acesso em: 3 jun. 2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 117.887-6/SP**, Rel. Min. Carlos Velloso, v.u., 11 fev. 1993. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 28 mar. 2020.

BRASIL. Carf. **Acórdão nº 1302-004.329**. Disponível em: <http://carf.Fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 28 mar. 2021.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 10 fev. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 fev. 2021.

BRASIL. **Constituição Federal de 1946.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em: 10 fev. 2021.

BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. **Convenção de Viena sobre Tratados Internacionais.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm. Acesso em: 20 abr. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598/1977.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. **Diário do Congresso Nacional**, de 2 de dez de 1997. Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 1.602.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Lei das sociedades por ações.** Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** DOU, Seção 1, de 26 dez. 1995. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.** DOU, Seção 1, de 11 dez. 1997. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. **Lei Orçamentária nº 4.625/1922.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm. Acesso em: 10 fev. 2021.

BRASIL. **Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1858-6.htm#:~:text=1858%2D6&text=MEDIDA%20PROVIS%3%93RIA%20N%C2%BA%201.858%2D6,29%20DE%20JUNHO%20DE%201999.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20das%20Contribui%C3%A7%C3%B5es,Renda%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs.. Acesso em: 20 jun. 2021.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm. Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 38, de 27 de junho de 1996.** Lei das sociedades por ações. DOU, Seção 1, de 26 jun. 1996. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, **Recurso Especial (RESP) nº 1.161.467/RS**, Rel. Min. Castro Meira, DJ 17 maio 2012. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=22383118&sReg=200901980512&sData=20120601&sTipo=5&formato=PDF. Acesso em: 10 fev. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 Distrito Federal.** Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em 25 out. 2020.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade Igualdade e Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda**. Perfil Constitucional e Temas Específicos 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, v. 55, 1999.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o imposto de renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os conceitos de renda e de patrimônio**. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 1992.

EMERY, Renata. Os vícios do Regime de Tributação dos Lucros de Controladas e Coligadas no Exterior Previsto na Lei nº 12.973/14. *In*: ROCHA, Sergio André e TÔRRES, Heleno (Coordenadores). **Direito Tributário Internacional. Homenagem ao Professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

FRAGOSO, Roberto Perez. **Análise da incidência dos tributos sobre a renda dos lucros auferidos por investidas no exterior**. Orientador: Roque Antônio Carrazza. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais**. 1. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2011.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O Imposto de Renda e os princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade**. Orientador: Gerd Willi Rotmann. 2009. 200 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

HIRATA, Dalton Yoshio. **O regime Brasileiro de Tributação dos Lucros Auferidos Por Sociedades Controladas e Coligadas no Exterior**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012.

LIMA, Larissa Pimentel de. **A tributação de lucros auferidos por controladas no exterior e a interpretação do artigo 7º dos Tratados para evitar a dupla tributação**. Orientador: Paulo de Barros Carvalho. 2017. Dissertação de Mestrado - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.

LISBOA, Julcira Maria De Mello Vianna; ABREU, Claudio de. **Impostos em Espécie: perspectiva sistemática**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional e o Imposto de Renda. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 7, n. 55, 1 mar. 2002. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/2714/a-supremacia-constitucional-e-o-imposto-de-renda>. Acesso em: 10 maio 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Volume 1. São Paulo: Saraiva, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imposto de renda: conceito, princípios, comentários**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. vol. I. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

MELLO, José Eduardo Soares de Mello. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza *In: Cadernos de Pesquisas Tributárias*, v. 11. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1986.

MIRANDA, Fabiana Francisco. **O momento da Tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior**. Orientador: Roque Antônio Carrazza. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

MORAES, Bernardo Ribeiro. O objeto e o fato gerador do imposto de renda. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imposto de renda: conceito, princípios, comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação Internacional e Elementos de Conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior sob a Perspectiva Brasileira. Uma Análise Crítica da Doutrina e da Jurisprudência. *In*: ROCHA, Sergio André e TÔRRES, Heleno (Coords). **Direito Tributário Internacional**. Homenagem ao Professor Alberto Xavier. São Paulo: Quatier Latin, 2016, p. 105.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O Conceito Constitucional de Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Orientador: Roque Antônio Carrazza. 1996. 174 f. Dissertação (Mestrado em Direito).

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. v. I. p. I-1. Paris: OECD, 2000.
OKUMA, Alessandra de Souza. **Normas Anti-Elusivas Domésticas e Internacionais no Direito Tributário Internacional**. Orientador: Regina Helena Costa. 2009. 273 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

OLIVEIRA, Nicole Najjar Prado de. **A fundamentação das decisões do Carf em matéria de planejamento tributário**. Orientador: José Artur Lima Gonçalves. 2015. 313 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos Inconstitucionais da Lei 12.973 em Matéria de Tributação de Lucros de Controladas e Coligadas no Exterior (Segundo Alberto Xavier). *In*: ROCHA, Sergio André e TÔRRES, Heleno (Coords.). **Direito Tributário Internacional. Homenagem ao Professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O imposto de renda e os lucros auferidos no exterior. *In*. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 7º Volume**, São Paulo: Dialética, 2003.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de Renda**. São Paulo: APEC, 1969.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **O regime brasileiro de tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior: um estudo empírico sobre as suas causas e efeitos**. 2012. 257 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012.

PIRES, Manuel. **Dupla não tributação**. Estudos em homenagem ao professor Perez de Ayala – Derecho Tributario – Derecho Tributario Comunitario e Internacional. Disponível em: http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/duplan39013267?e10=true&utm_expid=6072114-15.wkYviiCHQw-2rOlOmla-dQ.1. Acesso em: 25 de mar. de 2021.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas.** Barueri, SP: Manole, 2004.

REALE, Miguel. **Lições preliminares do direito.** São Paulo: Saraiva, 2010.

RESEK, Francisco. **Direito internacional público: curso elementar.** São Paulo: Saraiva, 2011.

ROCHA, Sergio André e TÔRRES, Heleno (Coords). **Direito Tributário Internacional.** Homenagem ao Professor Alberto Xavier. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados para evitar a Bitributação da Renda.** 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sérgio André. Transparência Fiscal Internacional no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo, nº 99, dez. 2003.

ROCHA, Sérgio André. **Tributação de Lucros Auferidos por Coligadas e Controladas no Exterior.** 2. ed. São Paulo. Quartier Latin, 2016.

ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional.** São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 2013.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda: Aspectos Fundamentais.** São Paulo Dialética, 1996.

ROSA, Edgard Lincoln de Proença. **Aspecto do Princípio da Igualdade.** Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181324/000393299.pdf?sequence=3>. Acesso em: 20 jul. 2020.

ROTHMANN, Gerd Willi. Bitributação Internacional. In: **Enciclopédia Saraiva do Direito.** V. 11. São Paulo: Saraiva, 1978.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma Nova Modalidade do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 10º Volume.** São Paulo: Dialética, 2006.

SANTOS, Alex Taveira dos e MASCARENHAS, Igor de Lucena. **O papel dos tratados internacionais para evitar a dupla (não) tributação involuntária.** Disponível em: https://www.academia.edu/35768158/O_papel_dos_tratados_internacionais_para_evitar_a_dupla_n%C3%83o_tributa%C3%87%C3%83o_involunt%C3%81ria>. Acesso em: 10 abr. 2021.

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 nº 2.158-35 – Parecer. In: **Direito Tributário Atual** nº 16. São Paulo: IBDT/Dialética, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: 7. ed. São Paulo. Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 7º Volume**, São Paulo: Dialética, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no exterior e acordo de bitributação: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013. **RDDT**, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação**. Treaty Shopping. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação dos Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior: um novo capítulo no Direito Tributário Internacional do Brasil? In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda: Aspectos Fundamentais**. São Paulo Dialética, 1996.

SILVA, Nathália Ayres Queiroz da. **Os tratados internacionais contra a dupla tributação e sua aplicação na tributação pelo IRPJ dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior**. Orientador: Paulo de Barros Carvalho. 2018. Dissertação de Mestrado - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Tratados para Evitar a Dupla Tributação Internacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

TILBERY, Henry. Comentários ao Código Tributário Nacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Volume 1. São Paulo: Saraiva, 1998.

TÔRRES, Heleno Taveira. A Convenção Brasil-Alemanha e sua Aplicação em Face do Direito Brasileiro. In: **Revista de Direito Tributário nº 83**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. Capital estrangeiro e o princípio da não discriminação tributária no direito interno e nas convenções internacionais. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 87, São Paulo: Dialética, 2002.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

UCKMAR, Victor, *et al.* **Manual de Direito Tributário Internacional**. 1. ed., São Paulo: Dialética, 2012.

VETRORI, Gustavo Gonçalves. **Contribuição ao Estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional**. Orientador: Luís Eduardo Schoueri.

2011. 218 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.