

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

THAIS ISABEL DE OLIVEIRA MAGALHÃES

**TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DE EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS:
TRATADOS INTERNACIONAIS E IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA**

SÃO PAULO

THAIS ISABEL DE OLIVEIRA MAGALHÃES

**TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DE EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS:
TRATADOS INTERNACIONAIS E IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA**

Trabalho de Monografia Jurídica apresentado ao Curso de Pós-graduação, como parte dos requisitos para obtenção do título de especialista em Direito, na área de Direito sob orientação do Professor-Orientador Charles William McNaughton.

São Paulo – SP
Outubro – 2014

RESUMO

Esta monografia tem por objetivo apresentar um breve estudo sobre tributação de empresas brasileiras controladas e coligadas no exterior, mais precisamente apresenta um estudo sobre a relação dessas empresas o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e tratados internacionais de bitributação. Serão abordadas definições básicas de Direito Internacional, Tratados internacionais, Direito Internacional Tributário, empresas coligadas e controladas e IRPJ, bem como as problemáticas envolvendo essas definições e relações bem como a dificuldade em se tratar da constitucionalidade ou inconstitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2158-35/01 e de seu perigo para a segurança jurídica. Para a elaboração deste trabalho foram utilizadas fontes exclusivamente acadêmicas e jurídicas, como livros e artigos relacionados ao Direito Tributário, leis e tratados, uma vez que se trata de um tema bastante teórico. O resultado é um trabalho conciso, porém esclarecedor acerca das facilidades e dificuldades enfrentadas pelos empresários nacionais ao atuarem fora do país.

Palavras-chave: Direito. Direito Tributário. Direito Tributário Internacional. Tratados. IRPJ. Empresas coligadas e controladas.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	5
2	DIREITO INTERNACIONAL	6
2.1	Breve histórico	6
2.2	Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário	7
2.3	Tratados internacionais em geral e em Direito Tributário	11
2.4	Importância dos Tratados internacionais	11
2.5	Tratados internacionais em Direito Tributário	14
2.6	Empresas coligadas e controladas: conceito	15
2.7	Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ)	16
3	CONCLUSÃO	29
	REFERÊNCIAS	30

1 INTRODUÇÃO

O trabalho apresentado tem como objetivo dispor sobre Direito Internacional Tributário, mais especificamente seus tratados firmados pelo país e seu conflito com a tributação de empresas coligadas e controladas no exterior, no que tange especialmente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e ao art. 74 da Medida Provisória (MP) 2.158 de 2001.

Embora esta monografia não tenha como objetivo esgotar o tema, nem poderia ter a pretensão de querer tal feito, este tema é importante ser estudado não só por questões tributárias, mas também econômicas e até mesmo políticas, ante a ideia de Globalização nos dias atuais.

Busca-se compreender melhor o tema através de estudo e pesquisa de doutrina, jurisprudência e, obviamente, legislação acerca do tema.

Começaremos com uma breve análise do Direito internacional como um todo, seu conceito e um breve histórico.

Seguiremos analisando os Tratados Internacionais em geral e em Direito Tributário e suas definições, discutiremos sua importância e como ele é aplicado ao Direito brasileiro (lei ordinária, supralegalidade e emenda constitucional.)

No próximo ponto a ser abordado tratarei das empresas coligadas e controladas, seus conceitos, diferenças e particularidades.

Por último, entraremos na discussão da dificuldade de conciliação entre os tratados de Direito Internacional Tributário firmados pelo Brasil e as empresas coligadas e controladas no exterior.

2 DIREITO INTERNACIONAL

Direito Internacional é o conjunto de regras que disciplina a relação entre diferentes Estados e entre pessoas Físicas e Jurídicas pertencentes a estes.

Ele se divide entre Direito Internacional Privado e Público.

2.1 Breve histórico

Segundo o autor Carlos Roberto Husek (2000, p.22):

Antes de Roma, os gregos e outros povos já principiavam a utilizar regras para dirimir conflitos entre tribos, comunidades, cidades-Estados etc. Entretanto, vamos assinalar o jus fetiale romano como Direito que possa ser considerado o precursor. Tal Direito continha regras que legitimavam a guerra e estabeleciam a paz. Também o jus gentium, que continha dispositivos sobre os tratados, a declaração de guerra, os embaixadores, embora fosse um Direito antes de tudo interno, pode ser mencionado como precedente ao que hoje conhecemos.

O autor continua, agora tratando do reconhecimento da independência da Suíça e da Holanda, em 1648 quando os Estados deliberaram em conjunto pela primeira vez:

Os Tratados de Westfália, em 1648, reconheceram a independência da Suíça e da Holanda, assentaram as nacionalidades e criaram Estados novos. A chamada “Paz de Westfália” pôs fim à Guerra dos Trinta Anos e é importante marco para nossa matéria, visto que os Estados deliberaram, em conjunto, o que em nenhuma ocasião anterior havia sido feito. (HUSEK, 2000, p. 22).

Direito internacional privado é o

[...] ramo da ciência jurídica onde se procuram formular os princípios e regras conducentes à determinação da lei ou das leis aplicáveis às questões emergentes das relações jurídico-privadas de carácter internacional e, bem assim, assegurar o reconhecimento no Estado do foro das situações jurídicas puramente internas de questões situadas na órbita de um único sistema de Direito estrangeiro (situações internacionais de conexão única, situações relativamente internacionais). (CORREIA, p. 1).

Já Direito Internacional Público é segundo Diez de Velasco:

Um sistema de princípios e normas que regulam as relações de coexistência e de cooperação, frequentemente institucionalizadas, além de certas relações comunitárias entre estados dotados de diferentes graus de desenvolvimento socioeconômico e de poder. (VELASCO, 1994, p.73).

Já a ONU (2014) coloca o conceito de Direito Internacional e sua função dessa forma:

O direito internacional define as responsabilidades legais dos Estados em sua conduta uns com os outros, e o tratamento dos indivíduos dentro das fronteiras do Estado. Seu domínio abrange uma ampla gama de questões de interesse internacional como os direitos humanos, o desarmamento, a criminalidade internacional, os refugiados, a migração, problemas de nacionalidade, o tratamento dos prisioneiros, o uso da força e a conduta de guerra, entre outros. Ele também regula os bens comuns globais, como o meio ambiente, o desenvolvimento sustentável, as águas internacionais, o espaço sideral, as comunicações e o comércio mundial.

Segundo Carlos Roberto Husek (2000, p. 21), “As normas de Direito Internacional advêm dos tratados ou dos costumes. Estes, principalmente, é que imperam, tornando o Direito um pouco diluído na esfera mundial.”

2.2 Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário

Aqui cabem algumas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho (2000, p. 13), dada a dificuldade de distinção entre Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário, diz ele:

É missão penosa aquela de tracejar os limites da área que interessa ao estudo do Direito Tributário, ainda que a proposta seja fazê-lo para efeitos meramente didáticos. E o motivo desse embaraço está na necessidade de reconhecermos o caráter absoluto da unidade do sistema jurídico. Mesmo em obséquio a *finalidades didáticas*, não deixaria de ser a cisão do incindível, a seção do insectionável. [...] Uma coisa é certa: qualquer definição que se pretenda há de se respeitar o princípio da unidade sistemática e, sobretudo, partir dele, isto é, dar como pressuposto que um número imenso de preceitos jurídicos, dos mais variados níveis e dos múltiplos setores, se aglutinam para formar essa mancha normativa cuja demarcação rigorosa e definitiva é algo impossível.

Dito isso, podemos extrair que a diferença entre o entre Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário é que o primeiro se observa do ponto de vista do Direito Internacional, já o segundo se observa pelo ponto de vista do direito interno.

Sobre sua relação com o Direito Interno, essa pode se dar através de duas teorias, a teoria Monista e a teoria Dualista. A principal característica da teoria Monista é que ela defende a unidade do sistema jurídico internacional e interno, sendo assim uma norma

hierarquicamente superior deve reger esse ordenamento. Dentro da teoria Monista existem duas correntes, a que aceita o direito interno como soberano absoluto e a que prima pelo direito internacional.

Já a teoria Dualista diz que o direito interno e o direito internacional tratam de realidades diferentes, e tem incidência distinta. Para os que adotam essa teoria, o direito internacional diz respeito apenas aos interesses entre Estados, enquanto o direito interno não sofre intervenção de outro estado.

O Direito brasileiro se insere, de acordo com o Supremo Tribunal Federal (STF), na teoria dualista observe o art. 5, LXXVIII, § 3º da Constituição Federal (CF):

§ 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. (BRASIL, 1988).

Observemos também o seguinte julgado proferido pelo tribunal (BRASIL, 1998):

CR 8279 AgR / AT – ARGENTINA

E M E N T A: MERCOSUL – CARTA ROGATÓRIA PASSIVA – DENEGACÃO DE EXEQUATUR – PROTOCOLO DE MEDIDAS CAUTELARES (OURO PRETO/MG) – INAPLICABILIDADE, POR RAZÕES DE ORDEM CIRCUNSTANCIAL – ATO INTERNACIONAL CUJO CICLO DE INCORPORAÇÃO, AO DIREITO INTERNO DO BRASIL, AINDA NÃO SE ACHAVA CONCLUÍDO À DATA DA DECISÃO DENEGATÓRIA DO EXEQUATUR, PROFERIDA PELO PRESIDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RELAÇÕES ENTRE O DIREITO INTERNACIONAL, O DIREITO COMUNITÁRIO E O DIREITO NACIONAL DO BRASIL - PRINCÍPIOS DO EFEITO DIRETO E DA APLICABILIDADE IMEDIATA - AUSÊNCIA DE SUA PREVISÃO NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO – INEXISTÊNCIA DE CLÁUSULA GERAL DE RECEPÇÃO PLENA E AUTOMÁTICA DE ATOS INTERNACIONAIS, MESMO DAQUELES FUNDADOS EM TRATADOS DE INTEGRAÇÃO – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. A RECEPÇÃO DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM GERAL E DOS ACORDOS CELEBRADOS NO ÂMBITO DO MERCOSUL ESTÁ SUJEITA À DISCIPLINA FIXADA NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. – A recepção de acordos celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL está sujeita à mesma disciplina constitucional que rege o processo de incorporação, à ordem positiva interna brasileira, dos tratados ou convenções internacionais em geral. É, pois, na Constituição da República, e não em instrumentos normativos de caráter internacional, que reside a definição do iter procedimental pertinente à transposição, para o plano do direito positivo interno do Brasil, dos tratados, convenções ou acordos - inclusive daqueles celebrados no contexto regional do MERCOSUL - concluídos pelo Estado brasileiro. Precedente:

ADI 1.480-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO. – Embora desejável a adoção de mecanismos constitucionais diferenciados, cuja instituição privilegie o processo de recepção dos atos, acordos, protocolos ou tratados celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL, esse é um tema que depende, essencialmente, quanto à sua solução, de reforma do texto da Constituição brasileira, reclamando, em consequência, modificações de jure constituendo. Enquanto não sobrevier essa necessária reforma constitucional, a questão da vigência doméstica dos acordos celebrados sob a égide do MERCOSUL continuará sujeita ao mesmo tratamento normativo que a Constituição brasileira dispensa aos tratados internacionais em geral. PROCEDIMENTO CONSTITUCIONAL DE INCORPORAÇÃO DE CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM GERAL E DE TRATADOS DE INTEGRAÇÃO (MERCOSUL). - A recepção dos tratados internacionais em geral e dos acordos celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL depende, para efeito de sua ulterior execução no plano interno, de uma sucessão causal e ordenada de atos revestidos de caráter político-jurídico, assim definidos: (a) aprovação, pelo Congresso Nacional, mediante decreto legislativo, de tais convenções; (b) ratificação desses atos internacionais, pelo Chefe de Estado, mediante depósito do respectivo instrumento; (c) promulgação de tais acordos ou tratados, pelo Presidente da República, mediante decreto, em ordem a viabilizar a produção dos seguintes efeitos básicos, essenciais à sua vigência doméstica: (1) publicação oficial do texto do tratado e (2) executividade do ato de direito internacional público, que passa, então - e somente então - a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes. O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO NÃO CONSAGRA O PRINCÍPIO DO EFEITO DIRETO E NEM O POSTULADO DA APLICABILIDADE IMEDIATA DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. - A Constituição brasileira não consagrou, em tema de convenções internacionais ou de tratados de integração, nem o princípio do efeito direto, nem o postulado da aplicabilidade imediata. Isso significa, de jure constituto, que, **enquanto não se concluir o ciclo de sua transposição, para o direito interno, os tratados internacionais e os acordos de integração, além de não poderem ser invocados, desde logo, pelos particulares, no que se refere aos direitos e obrigações neles fundados (princípio do efeito direto), também não poderão ser aplicados, imediatamente, no âmbito doméstico do Estado brasileiro (postulado da aplicabilidade imediata).** - O princípio do efeito direto (aptidão de a norma internacional repercutir, desde logo, em matéria de direitos e obrigações, na esfera jurídica dos particulares) e o postulado da aplicabilidade imediata (que diz respeito à vigência automática da norma internacional na ordem jurídica interna) traduzem diretrizes que não se acham consagradas e nem positivadas no texto da Constituição da República, motivo pelo qual tais princípios não podem ser invocados para legitimar a incidência, no plano do ordenamento doméstico brasileiro, de qualquer convenção internacional, ainda que se cuide de tratado de integração, enquanto não se concluírem os diversos ciclos que compõem o seu processo de incorporação ao sistema de direito interno do Brasil. Magistério da doutrina. - Sob a égide do modelo constitucional brasileiro, mesmo cuidando-se de tratados de integração, ainda subsistem os clássicos mecanismos institucionais de recepção das convenções internacionais em geral, não bastando, para afastá-los, a existência da norma inscrita no art. 4º, parágrafo único, da Constituição da República, que possui conteúdo meramente programático e cujo sentido não torna dispensável a atuação dos instrumentos constitucionais de transposição, para a ordem jurídica doméstica, dos acordos, protocolos e convenções celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL.

Objeto: O objeto dessa matéria, diferentemente do conceito, nada tem de controverso, são situações com conexões em mais de um ordenamento jurídico, ou nesse caso, jurídico-tributário, nas palavras de Alberto Xavier (2000, p. 47):

Sendo o objeto do Direito Tributário Internacional constituído pelas situações da vida conexas com mais do que um ordenamento tributário soberano (*situações internacionais*), o seu conteúdo é constituído por todos os tipos de normas que respeitam a tais situações, seja qual for a sua fonte (interna ou internacional), a sua natureza (direta ou indireta) e a sua função (substancial ou instrumental).

Como veremos mais adiante e conforme continua a preceituar Alberto Xavier, os tratados contra bitributação são os mais celebrados pelos Estados quando se trata de Direito Tributário:

No que concerne à fonte, incluem-se no Direito Tributário Internacional tanto as normas de produção interna, quanto as normas de produção internacional, em que ocupam lugar preponderante os tratados contra a dupla tributação. (XAVIER, 2000, p. 47).

2.2.1 Fontes

A principal fonte é o art. 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça (BRASIL, 1945):

A Corte, cuja função é decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará:

- 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;
- d. sob ressalva da disposição do Artigo 59, as decisões judiciais e a doutrina dos juristas mais qualificados das diferentes nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito.

A presente disposição não prejudicará a faculdade da Corte de decidir uma questão ex aequo et bono, se as partes com isto concordarem.

2.2.2 Princípios

O princípio mais relevante aqui é o do efeito negativo dos tratados, segundo Alberto Xavier (2000, p. 138):

Um dos problemas fundamentais nas relações entre os tratados de dupla tributação e a lei interna, consiste em saber se tais tratados tem uma função positiva de atribuir aos Estados em causa pretensões tributárias que nele tenham o seu fundamento direito, ainda que tais pretensões não encontrem suporte na lei interna; ou se têm uma simples função negativa de delimitar, por via convencional, pretensões tributárias dos Estados cujo fundamento seja a respectiva lei interna.

Continua o autor:

A orientação unânime da doutrina é no sentido de que os tratados de dupla tributação desempenham uma função negativa como corolários do princípio da legalidade ou tipicidade da tributação, segundo o qual nenhum tributo pode ser exigido senão com base na lei. (XAVIER, 2000, p. 138).

2.3 Tratados internacionais em geral e em Direito Tributário

De acordo com o art. 2º da convenção de Viena (BRASIL, 2006), o tratado internacional

[...] designa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo direito internacional, quer esteja consignado num instrumento único, quer em dois ou mais instrumentos conexos, e qualquer que seja a sua denominação particular.

2.4 Importância dos Tratados internacionais

Os tratados internacionais têm como objetivo harmonizar o relacionamento entre dois ou mais países na esfera jurídica. Sobre isso, Vicente Marotta Rangel (1967, p. 92) diz que: “[...] a superioridade do tratado em relação às normas do Direito Interno é consagrada pela jurisprudência internacional.”

E continua dizendo que:

A solução ideal e desejada é a da harmonização das ordens jurídicas de cada Estado com a ordem jurídica internacional. A tendência de várias constituições contemporâneas é a de concorrer para essa harmonização. Fortalece essa tendência admitir que os tratados, tão logo sejam regularmente concluídos e produzam efeitos na ordem internacional, passem imediata e automaticamente a produzi-los na ordem interna dos Estados contratantes. (RANGEL, 1967, p. 132).

2.4.1 Tratados no ordenamento jurídico brasileiro

Sabemos que os tratados internacionais, para que tenham aplicabilidade no Brasil devem seguir algumas regras, nesse sentido o Ministério das Relações diz:

No Brasil, o ato internacional necessita, para a sua conclusão, da colaboração dos Poderes Executivo e Legislativo. Segundo a vigente Constituição brasileira, celebrar tratados, convenções e atos internacionais é competência privativa do Presidente da República (art. 84, inciso VIII), embora estejam sujeitos ao referendo do Congresso Nacional, a quem cabe, ademais, resolver definitivamente sobre tratados, acordos e atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (art. 49, inciso I). Portanto, embora o Presidente da República seja o titular da dinâmica das relações internacionais, cabendo-lhe decidir tanto sobre a conveniência de iniciar negociações, como a de ratificar o ato internacional já concluído, a interveniência do Poder Legislativo, sob a forma de aprovação congressual, é, via de regra, necessária. (BRASIL, 2014).

Lembrando que, aos Estados-membros da Federação não é possível a celebração de tratados internacionais, sendo tais celebrações competência da União. Sobre isso, vemos novamente o que dispõe o Ministério das Relações Exteriores:

A tradição constitucional brasileira não concede o direito de concluir tratados aos Estados-membros da Federação. Nessa linha, a atual Constituição diz competir à União, "manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais" (art. 21, inciso I). Por tal razão, qualquer acordo que um estado federado ou município deseje concluir com Estado estrangeiro, ou unidade dos mesmos que possua poder de concluir tratados, deverá ser feito pela União, com a intermediação do Ministério das Relações Exteriores, decorrente de sua própria competência legal. (BRASIL, 2014).

Já tratamos das teorias Monista e Dualista anteriormente, dessa forma podemos proceder diretamente às implicações à sistemática da Constituição Federal. Observe o artigo da Revista de Direito da GV, escrito por Gustavo Matias Alves Pinto (2008, p. 144):

Nesse sentido, faz-se mister examinar a forma como a Constituição Federal brasileira dispõe sobre os tratados e sua incorporação. O art.84,VIII,da Constituição Federal dispõe expressamente que compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais,sujeitos a referendo do Congresso Nacional. Dessa forma,quem pode celebrar tratados é apenas o Presidente da República. No entanto, cabe ressaltar que ele pode delegar essa função a um plenipotenciário,representante do Executivo,segundo o direito interno,investido de poder para expressar a vontade do representado, no caso, o Presidente da República. Excetuando alguns casos relativos a chefes de missões diplomáticas, os plenipotenciários carregam um documento denominado “carta de plenos poderes”, que os habilita a representar o Estado na negociação, adoção, autenticação ou mesmo expressão, em termos definitivos, do consentimento em obrigar-se por um tratado. Uma vez celebrado o tratado, há duas possibilidades. Se este acarretar encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, deve ser encaminhado

ao Congresso para referendo. Trata-se de mandamento previsto no art. 49, I, da Constituição... Na prática, as hipóteses de tratados que não incidem no art.49,I,da Constituição, são muito escassas. Um possível exemplo de tratados que dispensariam a análise do Congresso são os acordos executivos...Na prática, a questão perde relevância, uma vez que, na maioria dos casos, o Congresso encontra pretexto para invocar o art. 49, I. Além disso,no caso dos acordos de bitributação, estes invariavelmente implicam incidência do referido artigo. De fato, o entendimento do Congresso quanto à incidência do art. 49, I, é tão abrangente, que abarca inclusive as revisões de tratado ou quaisquer outros ajustes complementares... o Congresso condiciona revisões do tratado à sua aprovação. Durante o trâmite do tratado no Congresso, este realiza reservas e emendas no texto. Alguns autores criticam isso, pois, em tese, a mudança do texto do tratado seria matéria de competência do Executivo,e não do Legislativo.No entanto,reconhece-se que,na prática,caso o Congresso não pudesse realizar tais reservas e emendas,isso levaria à rejeição de tratados.Aliás,é justamente em função disso que é raro o Congresso rejeitar um tratado...No entanto, o referendo não transforma o tratado em direito interno,dando-lhe aplicabilidade e eficácia.Aqui cabe uma ressalva.Poder-se-ia dizer simplesmente que o referendo não dá vigência ao tratado,o que seria um equívoco.Vigência o tratado tem desde sua assinatura.O que lhe falta é aplicabilidade e eficácia no direito interno... Publicado o Decreto Legislativo, pode o Presidente realizar a ratificação do tratado, emitindo carta de ratificação a quem de direito... Muito se discute se as disposições do tratado passam a ter aplicabilidade desde o Decreto Legislativo, desde a ratificação pelo Presidente ou a partir do Decreto Executivo do Presidente da República. Alguns autores, como Paulo de Barros Carvalho, Estevão Horvath e Hamilton Dias de Souza, defendem que é a partir do Decreto Legislativo, uma vez que o Executivo já teria manifestado sua anuência com o texto do tratado ao enviá-lo ao Congresso,bastando apenas o referendo deste para lhe dar aplicabilidade e eficácia. O Supremo Tribunal Federal tem entendimento jurisprudencial consolidado, estabelecendo que é realmente a partir do Decreto Executivo do Presidente da República que os tratados passam a ter validade na ordem interna... Até a Emenda Constitucional nº45/2004,muito se discutia também se os §§ 1.º e 2.º do art.5.º da Constituição Federal contemplariam uma hipótese de incorporação automática no direito interno para normas definidoras de direitos e garantias fundamentais. Entre os doutrinadores que defendem essa hipótese, podem-se citar Betina Treiger Grupenmacher, Antônio Augusto Cançado Trindade e Alberto Xavier. Aliás, este último autor, em trabalho conjunto com Helena Araújo Lopes Xavier, entende que os tratados em matéria tributária – entre os quais se encontram os acordos de bitributação – também devem ser recepcionados automaticamente no direito interno. Isso porque, segundo os autores,também os tratados que versam sobre matéria tributária tendem a salvaguardar os interesses dos contribuintes, mediante a enunciação de garantias a estes.

Existe uma corrente minoritária na doutrina que enxerga uma exceção nesse processo, quando se tratam de acordos de integração, onde haveria, segundo eles, recepção automática, mas o Supremo já se manifestou sobre a questão e decidiu que não há tal hipótese de recepção automática.

Há também autores que defendem que os tratados, quando fundados no âmbito de um acordo de integração, como o MERCOSUL, teriam recepção automática, por

força do disposto no art. 4.º da Constituição Federal. No entanto, trata-se de posicionamento minoritário na doutrina, tendo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal inclusive já se posicionado sobre o assunto, decidindo que tais casos não contemplam hipótese de recepção automática no direito interno brasileiro.¹⁰ Considerando o exposto, e fazendo remissão ao tópico anterior, vemos que a corrente à qual o Brasil mais se aproxima seria a do dualismo moderado...Atualmente, a situação foi esclarecida pelo posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal em dois leading cases: aADIn 1.48011 e a CR 8.27912. Em ambas as oportunidades, o Supremo se pronunciou de forma uníssona, direta e precisa sobre o tema do monismo e dualismo [...] (PINTO, 2008, p. 147).

2.5 Tratados internacionais em Direito Tributário

Observe novamente o artigo da Revista de Direito da GV: “Os tratados internacionais podem versar sobre as mais diversas matérias, e, entre elas, obviamente está a matéria tributária” (PINTO, 2008, p. 147).

Diz o autor que a frequência de acordos que versam bitributação não é uma coincidência das pretensões dos estados em tributar, em suas palavras:

Com frequência quase absoluta, os tratados em matéria tributária dispõem sobre acordos de bitributação. A bitributação, conforme visto, é a coincidência de pretensão tributária de natureza semelhante de mais de um Estado sobre um mesmo contribuinte, em virtude da mesma circunstância e relativa ao mesmo período. Os acordos de bitributação são os instrumentos de que se valem os Estados para evitar ou mitigar os efeitos da bitributação por meio de concessões mútuas. (PINTO, 2008, p. 147, grifo nosso).

Sobre isso, Alberto Xavier também reforça que os tratados internacionais, dentro das fontes de Direito Internacional Tributário, são a fonte mais relevante, ainda que os tratados bilaterais sejam muito mais frequentes que os coletivos.

A celebração de tratados internacionais, principalmente em matéria tributária, tem uma forte reação com a autonomia (ainda que relativa) dos países e a estabilidade econômica interna e internacional. O artigo “Interpretação de Tratados Internacionais” escrito por Fernando Aurelio Zilveti, Carlos Eduardo Costa M. A. Toro e Bianca Maia de Brito (2007) prescreve:

A globalização tem como efeito a crescente importância dos fatos exteriores tanto para a vida interna dos cidadãos como para a ação do Estado. A múltipla vinculação num sistema de tratados internacionais e suas consequentes obrigações deixam clara a dependência econômica interna em relação à ordem econômica mundial. Esta

exerce cada vez mais influência sobre os Estados, que se vêem obrigados a se organizar em blocos, ou se relacionar por meio de tratados, para manter sua autonomia relativa.

2.6 Empresas coligadas e controladas: conceito

Há um certo conflito acerca do conceito entre coligadas e controladas, pois alguns autores (principalmente autores não brasileiros) encaram um como espécie do outro; porém esse não é o caso da legislação brasileira. Sobre isso Darcy Bessone de Oliveira Andrade (1961, p.148) nos ensina:

A relação de gênero e espécie não se compadece, supomos, com o-nosso direito positivo. A lei das sociedades por ações fa- la em "sociedades controladas ou coligadas" (art. 135, § 2.º), -não incluindo as primeiras (como espécie) nas segundas (co- mo gênero). Leis tributárias (art. 69, da lei do imposto de renda, e art. 8, parágrafo único, do regulamento do imposto de consumo) , ainda mais nitidamente, excluem tal relação, pois que, mencionando" as firmas ou sociedades coligadas, bem como as controladoras e controladas", deixam certo que estas não são espécies daquelas, isto é, das coligadas.

Continua ela: “O controle produz relação vertical, hierárquica, enquanto que a coligação suscita relação horizontal, porque recíproca e paritária.” (ANDRADE, 1961, p. 150).

Temos também o artigo 243 da Lei nº 6.404 (BRASIL, 1976), que dispõe:

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

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

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

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

No Quadro 1 é apresentado um resumo por tipo de empresa e participação do capital volante.

Quadro 1 – Sinopse das empresas coligadas e controladas

Tipo	Participação
Controladas	Maior que 50% do capital volante
Coligadas e equiparadas a tal.	Igual ou maior que 10% ou maior ou igual a 50% do capital total) para as coligadas e para as equiparadas participação (direta ou indireta) maior ou igual a 10% do capital volante.

Fonte: Elaborado pela autora.

2.7 Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ)

O IRPJ é um imposto Federal, destinado a ser cobrado quando da disponibilidade econômica ou jurídica de renda de pessoa jurídica. Sendo um imposto Federal, apenas a União pode instituí-lo, na forma do art. 153, III da CF. Seus contribuintes são as pessoas jurídicas e empresas individuais.

2.7.1 Regra matriz de incidência tributária IRPJ

Como bem sabemos, o Professor Paulo de Barros Carvalho faz severas críticas ao termo “fato gerador”, ele se utiliza do termo Regra matriz de incidência tributária por diversos motivos e seguiremos as lições dele para tratar do IRPJ, embora não entremos na seara da discussão RMIT x Fato gerador.

2.7.2 Critério Material

Como sabemos, este é formado por verbo (no caso “auferir”) mais o complemento (“lucro”). Observe o artigo “A estrutura lógico-formal do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza” escrito por André Luiz da Silva dos Santos (2011):

Observados os mandamentos constitucionais em comento, devemos definir o critério material do IRPJ como sendo determinado pelo verbo “auferir” e pelo complemento “lucro”, uma vez que o acréscimo patrimonial da empresa ou de quem a ela for equiparado só será computado na medida em que, após um resultado aritmético, apura-se o resultado positivo (lucro) ou negativo (prejuízo) a partir da atividade empresarial.

O art. 43 do Código Tributário Nacional diz:

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. (BRASIL, 1966, grifo nosso)

Continua o autor:

Para esta finalidade, portanto, qual seja, a apuração do lucro da pessoa jurídica, devemos observar que existem quatro modalidades de apuração. São elas: o lucro real trimestral, o lucro real anual, o lucro presumido e o lucro arbitrado. O verbo do critério material será sempre “auferir”, enquanto que o seu complemento será determinado pelo “lucro” caracterizado pela forma de apuração real, presumido ou arbitrado. (SANTOS, 2011).

2.7.3 Critério temporal

Este se refere ao momento da incidência tributária, o critério temporal do IRPJ difere do mesmo critério do IRPF, pois pode ser aplicado trimestralmente dependendo da legislação aplicável. Existe também a possibilidade de opção da pessoa jurídica pela apuração anual, mas nesse caso teremos que remeter à anuidade prevista no IRPF. Sobre isso o autor do artigo expõe:

O critério temporal da regra-matriz de incidência do IRPJ se distingue do IRPF na medida em que comporta forma de apuração trimestral de acordo com a legislação aplicável ao imposto. Caso haja opção por parte da pessoa jurídica, existe a possibilidade de opção pela apuração anual em relação ao período considerado, para que se apure o fato da pessoa jurídica ter auferido lucro ou não, neste caso remetemos à anualidade também prevista para o IRPF, quando será o último dia do

ano-calendário em questão. Por outro lado, se o regime de apuração for o da modalidade de lucro real trimestral, a periodicidade será trimestral, e, portanto, o critério temporal terá sua anualidade alterada para o último dia de cada um dos quatro trimestres existentes no ano fiscal. (SANTOS, 2011).

2.7.4 Critério espacial

O IRPJ atinge os fatos tributáveis no território nacional e no exterior, Isso, a partir da Lei nº 9.249 (BRASIL, 1995), quando o Brasil passou a adotar o princípio da universalidade, e de acordo com tal princípio, todas as rendas e proventos auferidos pelos contribuintes, devem ser tributados.

2.7.5 Critério pessoal

O critério pessoal envolve os sujeitos ativo e passivo da relação, no caso do Imposto de Renda, sendo ele imposto de competência da União, o sujeito ativo será sempre a própria. Já o sujeito passivo será a pessoa jurídica, ou quem a ela se equipare (regulamento do imposto de renda, art. 246):

Art. 246. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14):

I – cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de vinte e quatro milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;

II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 222;

VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

Parágrafo único. As pessoas jurídicas não enquadradas nos incisos deste artigo poderão apurar seus resultados tributáveis com base nas disposições deste Subtítulo. (BRASIL, 1999).

2.7.6 O critério quantitativo

Pode ser feito com base no lucro real, presumido ou arbitrado, desde que, no caso seja impossível auferir seu montante real no caso de renda arbitrada ou, que no caso de renda presumida, se trate de uma faculdade do contribuinte.

Sobre esse assunto, Paulo Ayres Barreto (2004, p. 123) ensina:

A renda só poderá ser arbitrada se impossível for a aferição do seu montante real. Já a tributação da renda presumida deverá ser uma opção por parte do contribuinte. Se constituir um dever, o imposto poderá incidir sobre fato outro que não o de auferir renda.

O Quadro 2 apresenta um resumo dos critérios e definições relativas ao IRPJ.

Quadro 2 – IRPJ: Quadro Sinótico

Crítérios	Definições
Material	Art. 43 do CTN aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, ou de proventos de qualquer natureza.
Espacial	Alcança fatos ocorridos no território nacional e fora dele.
Temporal	O IRPJ tem período de apuração trimestral, quem paga baseado no lucro real pode optar pelo período anual com antecipações mensais.
Pessoal	Sujeito Ativo: União Sujeito Passivo: Pessoas Jurídicas e empresas individuais (art. 146 do Decreto 3.000/99).
Quantitativo	O cálculo do IRPJ é feito com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

Fonte: Elaborado pela autora.

Estabelecemos o que é Imposto de Renda e qual é sua Regra Matriz de Incidência Tributária, mas falta responder o que vem a ser renda, conceito que será importante quando formos definir disponibilidade jurídica e econômica da renda.

O conceito de renda está definido nos arts. 43 e 44 do CTN, o art. 43 já foi citado, citaremos então o art. 44: “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis” (BRASIL,1966).

Porém o referido conceito tem como base o art. 153, III da CF, *in verbis*:

“**Art. 153** – Compete à União instituir impostos sobre:

III – renda e proventos de qualquer natureza;[...]”

Sobre o conceito de renda propriamente dito, existem três correntes, a “Teoria da fonte”, a “Teoria legalista” e a que prevalece no Direito brasileiro, conhecida como a “Teoria do acréscimo patrimonial”.

A teoria da fonte, diz que renda é o resultado de uma fonte não variável, ou seja, estável, e de reprodução periódica, sendo assim haverá sempre um novo montante oriundo de determinada fonte estável.

Já a teoria legalista diz que renda é, basicamente, aquilo que a lei diz que é renda.

Para a teoria do acréscimo patrimonial, renda é, segundo o Professor Paulo de Barros Carvalho (2000, p. 677):

[...] todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.

2.7.7 IRPJ e empresas coligadas e controladas:

A tributação de empresas coligadas e controladas não é algo simples, e seria impossível tratá-la de forma integral nesta monografia, de forma que mesmo o caso do IRPJ.

A MP 627/13 (BRASIL, 2013a) – que se transformou na Lei nº 12.973/2014 –, alterou a disposição sobre a tributação dos lucros auferidos no exterior por empresas controladas e coligadas, aproximando-se, do assim chamado CFC (*Controlled Foreign*

Corporations), que são normas de tributação adotadas por outros países e recomendadas pela OCDE.

Observe que a MP 627/13:

Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; *dispõe* 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 e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências. (BRASIL, 2013a).

Voltarei a essa matéria mais tarde, por hora, devemos nos concentrar no IRPJ e nos lucros auferidos por coligadas ou controladas no exterior.

Obviamente as empresas controladas e coligadas são pessoas jurídicas e estão sujeitas ao referido imposto, a questão é: auferindo renda no exterior, como tributá-la?

A tributação dessa renda é regulada pelas Leis nº 9.249/1995 (BRASIL, 1995) e nº 9.532/1997 (BRASIL, 1997), pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (BRASIL, 2001) e pela Instrução Normativa nº 213/2002 (BRASIL, 2002b).

De acordo com essas normas, os lucros obtidos pelas controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior até 31 de Dezembro do mesmo ano, devem ser incluídos na base de tributação do imposto de renda. Essa inclusão deve ser feita independentemente se os proventos foram remetidos ou disponibilizados.

Sobre isso, observe o art. 74 da MP 2.158-35/2001¹:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, **os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.** (Vide inc. IX do art. 99 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013). (BRASIL, 2001).

¹ Ele será revogado em 1º de Janeiro de 2015 pelo art. 117 da Lei nº 12.973/14, mas até lá continua vigente.

Para efeitos de esclarecimento, o art. 25, caput da Lei 9.249/1995 (BRASIL, 1995) dá o tratamento às empresas controladas e coligadas no exterior:

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.

Também, sobre que o art. 74 da referida MP é importante notar que o mesmo não revogou o disposto pela lei nº 9.532/1997 (BRASIL, 1997), com relação ao art. 1º sobre os lucros auferidos no exterior e sua disponibilização econômica e jurídica, sobre isso Heleno Torres (2012) esclarece e salienta que passou a haver critérios diferentes.

Concordo com o autor, quando ele diz que essa não revogação se dá pois a disponibilidade econômica/jurídica dos lucros obtidos em países estrangeiros, exige consumação de um ato que represente tal intenção.

Sobre isso ele diz ele em seu artigo “Tributação de controladas e coligadas no exterior” (TORRES, 2012):

Este art. 74 da MP nº 2.158/01, definitivamente, não revogou as normas do art. 1º da Lei nº 9.532/97, quanto à disponibilidade econômica ou jurídica dos lucros auferidos no exterior, que exigem a consumação de ato jurídico que possa representar o "crédito", "remessa", "entrega" ou "emprego" dos valores em favor do beneficiário residente no Brasil, como medidas de disponibilidade, as quais remanescem em vigor para todos os demais casos de determinação de lucros ou rendimentos.

Com isso, passou a vigorar uma presunção de lucro distribuído (06) quando da própria apuração dos lucros da sociedade não residente investida, com a adição do lucro auferido pelas controladas ou coligadas ao lucro líquido do beneficiário residente no Brasil, proporcional à respectiva participação.

Esta presunção está relacionada diretamente com o critério temporal, ou seja, a disponibilidade do lucro, e não com a formação do fato jurídico tributário do lucro ou com a formação da base de cálculo. É bem verdade que o CARF, então "Conselho de Contribuintes", já decidiu que o art. 74 da MP nº 2.158-34 estabeleceu presunção absoluta (ficção) (07), que deve ser obedecida pelos contribuintes, obrigados a reconhecer o resultado auferido por controladas ou coligadas (08). Entretanto, esse entendimento merece cautelas. Nesse sentido, o tratamento de lucros no exterior deve ser compreendido pela disponibilidade segundo a data do balanço no qual tiverem sido apurados, na proporção de sua participação acionária e sempre que atendido o requisito de imediato reconhecimento do direito à imputação dos lucros ali auferidos, proporcionalmente (equivalência patrimonial).

Temos também a instrução normativa nº 213/2002 (BRASIL, 2002b), que pretende regulamentar a tributação de ganhos de capital, lucros e rendimentos em seu art. 7º, esta no entanto, apresenta um grande problema, que veremos a seguir:

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

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

§ 2º Os resultados negativos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial deverão ser adicionados para fins de determinação do lucro real trimestral ou anual e da base de cálculo da CSLL, inclusive no levantamento dos balanços de suspensão e/ou redução do imposto de renda e da CSLL.

§ 3º Observado o disposto no § 1º deste artigo, a pessoa jurídica:

I - que estiver no regime de apuração trimestral, poderá excluir o valor correspondente ao resultado positivo da equivalência patrimonial no 1º, 2º e 3º trimestres para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

II - que optar pelo regime de tributação anual não deverá considerar o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL apurados sobre a base de cálculo estimada;

III - optante pelo regime de tributação anual que levantar balanço e/ou balancete de suspensão e/ou redução poderá excluir o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL.

Ao incluir a variação cambial é que percebemos o problema, tal artigo acaba por ampliar de forma indevida o perpetrado pela MP 2158/2001 sobre ajuste contábil e resultado de investimentos no exterior. Sobre isso, Heleno Torres (2012) diz:

Evidente que a correta avaliação de investimentos pressupõe que sejam uniformizados os critérios contábeis, notadamente a moeda utilizada nas demonstrações, o que determinará a variação cambial correspondente.

A desconsideração dos reflexos da equivalência patrimonial no lucro real da investidora, deveras, seria algo absolutamente incompatível com o princípio da prevalência da substância sobre a forma, pois o valor do investimento na coligada ou controlada no exterior deve refletir o impacto dos lucros ou prejuízos obtidos para sua quantificação exata.

No caso das controladas e coligadas, embora a lei afirme 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", os art. 388, § 1º e 389, §§ 1º e 2º do RIR/99 prescrevem que o resultado da equivalência patrimonial não gera efeitos na apuração do lucro real, nem positivos nem negativos.

A Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, de modo incontestado, tem sua eficácia prejudicada no que tange ao alargamento do seu art. 7º, para converter como tributáveis os ajustes da equivalência patrimonial, porquanto a hipótese que o **art. 389 do RIR/99 veda expressamente qualquer repercussão tributária** ("A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real"). Esse dispositivo foi introduzido pelo Decreto-lei nº 1.598/77, cuja vigência era plena ao tempo da edição da referida IN nº 213/2002 e continuava em vigor ao tempo das operações que ensejaram as atividades da Consulente.

Existe a confirmação, fática de tal impossibilidade pelo simples fato de que há inúmeros vetos à tentativa de se legislar sobre tal assunto, a exemplo do art. 46 da Lei nº 10.833/03 (BRASIL, 2003).

Tal questão também foi alvo de discussão por parte do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que não decidiu de forma diferente:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ILEGALIDADE DO ART. 7º, § 1º, DA IN/SRF N. 213/2002. 1. "É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7º, § 1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1º, § 4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002" (REsp. n. 1.211.882-RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 5.4.2011). 2. Agravo regimental não provido. (BRASIL, 2013c).

2.7.8 Dupla tributação e art. 74 da MP 2158-35

O art. 74 da referida MP levanta alguns pontos relevantes sobre bitributação, mais notadamente sobre acordos firmados entre o Brasil e outros Países.

Os Acordos de Dupla Tributação (ADT's) dizem o contrário do art. 74 da referida MP, eles dizem que os lucros auferidos em determinado país, devem ser tributados naquele

mesmo país. Observe o que diz o artigo “Tributação das Controladas e Coligadas no Exterior” de Vasconcellos, Rubinstein e Vettori (2007, p. 169):

[...] pelas regras internacionalmente reconhecidas e consagradas, no artigo 7º da convenção modelo da OCDE e dos acordos dos quais o Brasil é signatário, a tributação do lucro da empresa acontecerá no país onde tem ela sua residência, e somente após a efetiva disponibilização deste lucro é que poderá o país de residência do beneficiário exercer suas pretensões tributárias sobre este rendimento.

Some-se a isso o fato de o artigo 10 dos acordos assinados pelo Brasil, inclusive com Portugal e Espanha, dispor que os dividendos são tributáveis quando “pagos”, ou seja, não se admitindo a tributação antes de sua efetiva distribuição.

O entendimento hoje aceito, quase sem exceções, é no sentido da prevalência dos acordos de bitributação sobre a lei interna, conforme a dicção do art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN).

Nesse sentido, houve manifestação da Receita Federal acerca dos dois dispositivos, concluindo por sua compatibilidade, segundo o entendimento da entidade, o que o art. 7º do ADTs impede é a tributação de lucros auferidos no exterior, e não que o investidor brasileiro seja tributado.

Confirmando isso, podemos ver o trecho do artigo “Tax News: Solução Consulta Interna – Lucros Auferidos no Exterior” (KPMG, 2013):

Diante do aparente conflito entre os dispositivos acima, a Receita Federal manifestou o seu entendimento por meio da Solução de Consulta Interna nº 18, a qual concluiu não haver incompatibilidade entre as normas internas brasileiras e os ADTs. Aos olhos da Receita Federal, o artigo 7 dos ADTs apenas impede que o Brasil tribute os lucros auferidos no exterior. No entanto, como os lucros das investidas no exterior (avaliadas pelo método de equivalência patrimonial) representam um acréscimo patrimonial para a investidora no Brasil, o artigo 7 dos ADTs não impede que o Brasil tribute o investidor brasileiro.

Portanto, a Receita Federal se manifestou pela não existência de violação aos tratados internacionais pelo artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 e sumariza o seu entendimento nas seguintes razões:

- (i) As normas brasileiras são imponíveis aos contribuintes brasileiros, de maneira que inexistente conflito com a redação dos tratados que dispõe acerca da tributação de lucros auferidos no exterior;
- (ii) O Brasil não tributará os lucros auferidos pela pessoa jurídica no exterior, mas apenas aqueles auferidos pelos sócios/investidores brasileiros; e
- (iii) É permitido à investidora brasileira compensar o imposto pago no exterior, inexistindo dupla tributação mesmo nos casos em que não houver ADT.

Por fim, entendemos que é relevante mencionar que a Receita Federal fez menção

aos tratados específicos da Dinamarca e da República Tcheca e Eslovaca que, em função de sua redação, impedem que haja tributação no Brasil dos lucros auferidos no exterior enquanto não distribuídos à investidora.

Apesar da potencialidade da bitributação aumentar por causa do art. 74 da referida MP, não podemos dizer que o país não tenta ao menos mitigar os efeitos da bitributação. O Brasil adotou algumas medidas unilaterais para tal, em especial a compensação de impostos pagos no exterior, como o art. 26 da Lei nº 9.249/95 e o art. 15 da Lei nº 9.430/96, ambos *in verbis*:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais (BRASIL, 1995).

E no art. 15 da Lei nº 9.430/96 temos:

Art. 15. A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir, de fonte no exterior, receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente poderá compensar o imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante, observado o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. (BRASIL, 1996).

Isso é chamado de “método da imputação ordinária”, pois é o meio pelo qual se admite a mitigação da dupla tributação ao se admitir a dedução do montante de impostos.

2.7.9 Inconstitucionalidade do art. 74 da MP

Mesmo que se estude o art. 74 da MP e suas circunstâncias, sua constitucionalidade é altamente questionável, embora o STF tenha decidido, no julgamento da ADIn nº 2588 que

[...] a incidência do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os resultados de empresas controladas ou coligadas no

exterior, na data do balanço no qual tiverem sido apurados – se aplica às controladas situadas em países considerados “paraísos fiscais”, mas não às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida (que não são “paraísos fiscais”). (BRASIL, 2013b).

Mas há problemas nessa decisão do STF quanto aos termos e suas interpretações e definições.

Num breve resumo do que foi dito pela Ministra Relatora Ellen Gracie, temos novamente um trecho do que escreveram Vasconcellos, Rubinstein e Vettori (2007, p. 168):

Segundo a relatora, as empresas controladoras, situadas no Brasil, adquirem disponibilidade jurídica em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, no momento de sua apuração no balanço realizado pela controladora. Havendo disponibilidade jurídica dos lucros a partir do momento de sua apuração, ter-se-ia o fato gerador do imposto de renda, motivo pelo qual seria constitucional o *caput* do art. 74 no que diz respeito às empresas controladas.

No que concerne às coligadas, a Ministra Ellen salientou que, pelo fato de não haver relação de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada no exterior, não seria possível falar-se em disponibilidade pela coligada brasileira, dos recursos auferidos pela coligada estrangeira, antes da efetiva remessa desses lucros para a primeira ou, pelo menos, antes da deliberação que se faça no âmbito dos órgãos diretores da coligada no exterior sobre a destinação do lucro no exercício. De acordo com seu voto, o art. 74 da MP n. 2158-35 não feriria os princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária.

Sobre o significado de “coligada”, sua definição está no art. 243 da Lei nº 6404/76, já citado neste trabalho, com alteração da Lei nº 11.941/09 (BRASIL, 2009) e no próprio Código Civil, art. 1.097 (BRASIL, 2002a). E o termo “controlada” encontra-se no art. 1.908:

Art. 1.097. Consideram-se coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, ou de simples participação, na forma dos artigos seguintes.

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

Observa-se que antes da Lei nº 11.941/09, o tratamento a ambos os tipos era quase idêntico, à época do julgamento, essa era exatamente a crítica que Heleno Torres fazia². No entanto, com a Lei nº 11.491/09 passamos a ver o seguinte em seu artigo 46:

Art. 46. O conceito de sociedade coligada previsto no art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com a redação dada por esta Lei, somente será utilizado para os propósitos previstos naquela Lei.

Parágrafo único. Para os propósitos previstos em leis especiais, considera-se coligada a sociedade referida no art. 1.099 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil. (BRASIL, 2009).

Ou seja, partindo desse princípio, a MP seria uma lei especial, contando com o previsto no Código Civil.

Confirmando minhas palavras, temos o seguinte trecho do artigo “ADIn 2588: acabou mesmo a discussão para ‘coligadas’ fora de ‘paraíso fiscal’?” de Borges e Germano (2013):

Segundo o artigo 46 da lei 11.941/09, o novo conceito de coligada somente deve ser utilizado para os propósitos previstos na lei das S/A, sendo que para os propósitos previstos em leis especiais deve ser considerada a definição do Código Civil. A conclusão lógica seria de que a MP 2.158-35/01 é lei especial e que portanto o conceito de coligada a ser utilizado para tal fim é o do Código Civil, no entanto, caso o acórdão da ADIn 2588 não trate especificamente desse “detalhe”, a concretização de um mínimo de segurança jurídica pode ficar prejudicada.

² “Sequer o expediente de tentar diferenciar as sociedades controladas das coligadas, para concluir que se deveria aplicar uma "interpretação conforme à Constituição" e admitir seu emprego unicamente às sociedades controladas poderia ser admitida, porquanto a disponibilidade do lucro é que se viu atingida, em franca contrariedade ao art. 153, § 2º, da CF e ao art. 43, do CTN. Fundamental, pois, garantir a separação entre o lucro auferido pela pessoa jurídica e a renda auferida por seus sócios, respeitando o direito dos sócios segundo o tipo societário e o quanto dispõem os valores da livre iniciativa e da liberdade de associação. Em face da Constituição, não será esta que deverá ceder a qualquer mutação episódica perpetrada pelo legislador.”

3 CONCLUSÃO

Como pudemos ver, a tarefa de tratar de tributação internacional no Brasil, mesmo que se restrinja o tema à empresas coligadas e controladas, é uma tarefa árdua, e sua discussão é praticamente infinita.

A presente monografia não esgotou o tema e nunca teve a pretensão de fazê-lo, porém cabe aos que estudam e lidam com o direito tributário constantemente maior atenção sobre o assunto e suas implicações jurídicas e econômicas para nosso país.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Darcy Bessone de Oliveira. Das sociedades coligadas e controladas. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG** – Universidade Federal de Minas Gerais, Minas Gerais, 863 p., 1961, p.32-49.
- BARRETO, Paulo Ayres. O imposto de renda pessoa física, pessoa jurídica e regime de fonte. **Curso de Iniciação em Direito Tributário**. Ed. Dialética, São Paulo, 2004, p. 123-24.
- BORGES, Alexandre Siciliano; GERMANO, Livia De Carli. **ADIn 2588: acabou mesmo a discussão para “coligadas” fora de “paraíso fiscal”?**. Migalhas.com.br. Migalhas de peso. 17 jun. 2013. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI180512,21048-ADIn+2588+acabou+mesmo+a+discussao+para+coligadas+fora+de+paraiso>>. Acesso em: 1 ago. 2014.
- BRASIL. Decreto n. 19.841, de 22 de outubro de 1945. Promulga a Carta das Nações Unidas, da qual faz parte integrante o anexo Estatuto da Corte Internacional de Justiça, assinada em São Francisco, a 26 de junho de 1945, por ocasião da Conferência de Organização Internacional das Nações Unidas. Anexo. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 nov. 1945. Seção 1, p. 17097. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Corte-Internacional-de-Justi%C3%A7a/estatuto-da-corte-internacional-de-justica.html>>.
- _____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 out. 1966. Seção 1, p. 12567. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>.
- _____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Seção 1, Suplemento, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm>.
- _____. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.
- _____. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Seção 1, p. 22301. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>.
- _____. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Seção 1, p. 28805. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>.

BRASIL. Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 dez. 1997. Seção 1, p. 29432. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm>.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Seção 1, p. 1. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>>.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). Agravo reg. em carta rogatória n. 8.279-4 – República Argentina. Relator: Ministro Celso de Mello. Data de julgamento: 17 jun. 1998. **Diário da Justiça Federal**, Poder Judiciário, Brasília, DF, 10 ago. 2000, v. 01999-01, p. 42. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=324396>>.

_____. Medida Provisória n. 2158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 ago. 2001. Eletrônico. Seção 1, p. 26. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Seção 1, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução normativa n. 213, de 07 de outubro de 2002. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 8 out. 2002. Seção 1, p. 26. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2132002.htm>>.

_____. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Ed. Extra – A, Seção 1, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm>.

_____. Resolução da Assembléia da República n. 67, de 21 de abril de 2003. Aprova, para adesão, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, assinada em 23 de maio de 1969. **Diário do Senado Federal**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 21 abr. 2006, p. 12813-29. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/publicacoes/diarios/pdf/sf/2006/04/20042006/12806.pdf>>.

_____. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro

de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 maio. 2009. Seção 1, p. 3. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm>.

_____. Medida Provisória n. 627, de 11 de novembro de 2013. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe 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 e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 12 nov. 2013. Seção 1, p. 1. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/mps/2013/mp627.htm>>.

_____. Superior Tribunal de Justiça (STJ). Imprensa. **Notícias STF**. Definido resultado de ADI sobre IR de empresas coligadas e controladas no exterior. Brasília, DF, 10 abr. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=235582>>. Acesso em: 1 ago. 2014.

_____._____. Agravo regimental em recurso especial. AgRg no REsp: 1307054 RJ 2011/0274792-2, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Data de julgamento: 28 maio 2013, T2 – Segunda turma. **Diário da Justiça Eletrônico (DJe)**, 4 jun. 2013. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23356835/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1307054-rj-2011-0274792-2-stj>>.

_____. Ministério das Relações Exteriores. Divisão de atos internacionais. Sistema consular integrado (SCI). Atos internacionais. **O que são atos internacionais**. Disponível em: <<http://dai-mre.serpro.gov.br/apresentacao/o-que-sao-atos-internacionais/>>. Acesso em: 22 jun. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13 ed., São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Direito Tributário, linguagem e método**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CORREIA, A. Ferrer — **Lições de Direito Internacional Privado**. 1 ed., Almedina, Coimbra—2000.

HUSEK, Carlos Alberto. **Curso de Direito Internacional Público**. 3 ed. São Paulo: LTR. 2000.

KPMG Auditores independentes. Publicações. **Informativo KPMG**. Tax News: solução consulta interna – lucros auferidos no exterior, 12 set. 2013. Disponível em: <http://www.kpmg.com/br/pt/estudos_analises/artigosepublicacoes/paginas/tax-news-lucros-auferidos-no-exterior.aspx>. Acesso em: 21 jul. 2014.

ONU. Organização das Nações Unidas. **A ONU e o direito internacional**. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/a-onu-em-acao/a-onu-e-o-direito-internacional>>. Acesso em: 18 maio 2014.

PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 4, n. 1, jun. 2008, p.135-164. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S1808-24322008000100007>>.

RANGEL, Vicente Marotta. Os conflitos entre o Direito Interno e os Tratados Internacionais. In: **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 62, n. 2, p. 81-134, 1967.

SANTOS, André Luiz da Silva dos. A estrutura lógico-formal do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A regra-matriz de incidência. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3030, 18 out. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20233>>. Acesso em: 14 set. 2014.

TORRES, Heleno Taveira. **Tributação de controladas e coligadas no exterior**. FiscoSoft, São Paulo, 10 jul. 2012. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5u5l/tributacao-de-controladas-e-coligadas-no-exterior-heleno-taveira-torres>>. Acesso em: 14 jul. 2014.

VASCONCELLOS, Roberto França; RUBINSTEIN, Flavio; VETTORI, Gustavo Gonçalves. Direito Tributário: Tributação internacional: **Tributação das controladas e coligadas no exterior**. Série GV-law. São Paulo: Saraiva, 2007. Disponível em: <<http://discente.com.br/wp-content/uploads/2014/06/Tributacao-Internacional-Seri-Serie-GVLaw.pdf>>. Acesso em: 14 set. 2014.

VELASCO, Dies de. Instituciones de derecho internacional público. Madri: Tecnos, 10. ed., 1994, esp. **La dimensión normativa del sistema internacional**, p. 73-83.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 47.

ZILVETI, Fernando Aurélio; TORO, Carlos Eduardo Costa M. A.; BRITTO, Bianca Maia de. **Direito tributário**: tributação internacional: interpretação de tratados internacionais. São Paulo: Saraiva, 2007 (Série GV-law).