

Insper

INSPER INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA

LLM – DIREITO TRIBUTÁRIO

NATÁLIA CASSIOLATO GODA

O DESCOMPASSO NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO
NO BRASIL DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE
COLIGADAS E CONTROLADAS

SÃO PAULO

2017

NATÁLIA CASSIOLATO GODA

**O DESCOMPASSO NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO
NO BRASIL DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE
COLIGADAS E CONTROLADAS**

Monografia apresentada ao Programa de LLM em Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, como parte dos requisitos para a obtenção do título de pós-graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Régis Fernando de Ribeiro Braga -
INSPER

SÃO PAULO

2017

GODA, Natália Cassiolato.

O descompasso na interpretação da legislação da tributação no Brasil dos lucros auferidos no exterior por intermédio de coligadas e controladas/ Natália Cassiolato Goda. – São Paulo, 2017.

39f.

Monografia (LLM – Legal Law Master) Programa de Pós-graduação em Direito Tributário. Insper, 2017.

Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga

1. Lucros auferidos no exterior. 2. Tributação. 3. Controladas e Coligadas. 4. Inconstitucionalidade.

NATÁLIA CASSIOLATO GODA

**O DESCOMPASSO NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO NO
BRASIL DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE
COLIGADAS E CONTROLADAS**

Monografia apresentada ao Programa de LLM em
Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e
Pesquisa, como parte dos requisitos para a obtenção do
título de pós-graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Data de Aprovação: __/__/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Régis Fernando de Ribeiro Braga
Orientador
Instituição: Insper

Prof. _____
Instituição: Insper

Prof. _____
Instituição: Insper

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais, que sempre me apoiaram em tudo o que faço.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Insper, aos Professores do LL.M. de Direito Tributário e aos amigos que aqui conquistei, pelo conhecimento compartilhado.

RESUMO

GODA, Natália Cassiolato. O descompasso na interpretação da legislação da tributação no Brasil dos lucros auferidos no exterior por intermédio de coligadas e controladas. 2017. 39 f. Monografia (Programa de Pós-graduação em Direito Tributário – LLM) – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, 2017.

Com o avanço econômico dos últimos anos, muitas empresas brasileiras sentiram-se estimuladas em ampliar seus investimentos e investir em Companhias situadas no exterior.

Para estimular esse movimento e tentar atrair investimentos ao País, o Brasil aumentou o número de acordos firmados com outros países para evitar a bitributação e elisão fiscal.

Entretanto, nos últimos anos, devido à evolução da legislação interna, a tributação dos lucros auferidos pelas empresas investidas e o reflexo ocasionado nas empresas investidoras, tem sido objeto de grande controvérsia e debate jurídico.

Diante disso, o presente trabalho é relevante por analisar essa questão jurídica, que ainda é incerta na jurisprudência e que gera enorme insegurança jurídica às empresas que possuem investimento fora país e àquelas que pretendem investir.

Palavras-chave: Lucros, Controladas e Coligadas, Investimento, Insegurança Jurídica.

ABSTRACT

GODA, Natália Cassiolato. The mismatch in the interpretation of the tax law legislation of the taxation in Brazil of the profits earned abroad, through associated and controlled companies. 2017. 39 pages. Monograph. (Post Graduation Program in Law) – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, 2017.

With the advancement economic last years, many Brazilian companies felt stimulated to increase their investments and to invest in foreign Companies..

To stimulate this movement and try to attract investment to the country, Brazil increased the number of agreements signed with other countries to avoid double taxation and tax avoidance.

However, in recent years, due to the evolution of domestic legislation, the taxation of profits earned by investees and the impact on investor companies has been the subject of a big controversy and legal debate.

In view of this, the present work is relevant for analyzing this legal question, which is still uncertain in the jurisprudence and that generates enormous legal insecurity to the companies that have investment outside the country and to those who intend to invest.

Keywords: Profits, Subsidiaries and Affiliates, Investment, Legal Insecurity.

SUMÁRIO

1. Introdução.....	9
2. Evolução histórica da tributação de lucro no exterior	10
3. Os tratados internacionais	20
4. A posição da jurisprudência	23
4.1. A jurisprudência administrativa.....	23
4.2. A jurisprudência judicial	29
5. Conclusão.....	32
6. Bibliografia	34

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por intuito analisar a tributação dos lucros auferidos por empresas brasileiras por intermédio de empresas controladas ou coligadas situadas em países que possuem acordos firmados com o Brasil para evitar a dupla tributação.

Tal tema é de suma importância para o ordenamento jurídico, já que, Fisco e Contribuintes estão em lados diametralmente opostos, e o descompasso do entendimento entre ambos impacta grande número de empresas que possuem empresas coligadas e controladas situadas no exterior.

Para a análise do tema proposto, serão abordados elementos relacionados à evolução histórica da legislação acerca do tema, às peculiaridades dos tratados internacionais e respectiva aplicabilidade e à posição da jurisprudência administrativa e judicial sobre o tema.

Evidencia-se grande debate na jurisprudência e doutrina especializada acerca da constitucionalidade das alterações legais promovidas (a última efetivada pela Lei n. 12.973/2014), todavia, nos parece que o problema efetivo envolvendo a questão não seria de ordem legal.

Pretende-se analisar ainda o descaso com que o legislador e agente fiscalizador tratam a existência de normas plenamente válidas no ordenamento jurídico e que favorecem os contribuintes, como é o caso do artigo 7º dos Tratados Internacionais firmados para evitar a bitributação.

A análise da jurisprudência predominante existente sobre a matéria, demonstrará a mistura de conceitos técnicos que os julgadores e agentes fiscalizadores fazem ao analisar a questão, de forma a não terem enfrentado, até o momento, a problemática que permeia essa discussão.

Da análise conjunta desses pontos, ficará fácil concluir que a tributação dos lucros auferidos no exterior por coligadas e controladas, não é sustentável, posto que se baseia em interpretações equivocadas do legislador e Fisco, restando apenas a via judicial para solução de tal impasse de forma segura.

2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO DE LUCRO NO EXTERIOR

Antes da edição da Lei n. 9.249/95, o legislador brasileiro estabelecia expressamente que os resultados provenientes de atividades exercidas no exterior não integravam o lucro operacional, estando, portanto, isento da tributação em território nacional.

Tal disposição está contida no artigo 63 da Lei n. 4.506/1964, vejamos:

Art. 63. No caso de empresas cujos resultados provenham de atividades exercidas parte no País e parte no exterior, somente integrarão o lucro operacional os resultados produzidos no País.

§ 1º Consideram-se atividades exercidas parte no País e parte no exterior as que provierem:

- a) das operações de comércio e outras atividades lucrativas iniciadas no Brasil e ultimadas no exterior, ou vice-versa;
- b) da exploração da matéria-prima no território nacional para ser beneficiada, vendida ou utilizada no estrangeiro, ou vice-versa;
- c) dos transportes e meios de comunicação com os países estrangeiros.

§ 2º Se a empresa que explora atividade nas condições previstas neste artigo não puder apurar separadamente o lucro operacional produzido no País, será ele estimado ou arbitrado como equivalente a 20% (vinte por cento) da receita bruta operacional.

Com a edição da Lei n. 9.249/95, o legislador passou a prever a possibilidade do lucro auferido no exterior por pessoa jurídica domiciliada no Brasil ser tributado aqui, inaugurando assim a adoção do princípio da universalidade. Nesse sentido, dispunha a redação original do artigo 25 da aludida lei:

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.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#).

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

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

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

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 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.

A fim de regulamentar o disposto no artigo 25 da Lei 9.249/95, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa n. 38/1996, porém, além de regulamentar a questão, referida norma inovou ao delimitar o momento em que o lucro

auferido no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas seriam adicionados ao lucro líquido da empresa domiciliada no Brasil, vejamos:

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

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

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

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

II - pago o lucro, quando ocorrer:

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

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

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

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

§ 3º Os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior serão computados nos resultados da pessoa jurídica, correspondentes ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos.

§ 4º No caso de encerramento do processo de liquidação da empresa no Brasil, por extinção da empresa, os recursos correspondentes aos lucros auferidos no exterior, por intermédio de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento, devendo, nessa mesma data, serem adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 5º No caso de encerramento de atividades no exterior da filial, sucursal, controlada ou coligada, os lucros, auferidos por seu intermédio, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados, devendo serem adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário ou da data do encerramento das atividades da empresa no Brasil.

§ 6º Os lucros ainda não tributados no Brasil, auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior, cujo patrimônio for absorvido por empresa sediada no Brasil, em virtude de incorporação fusão ou cisão, serão adicionados ao lucro líquido desta, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento, observado o disposto nos §§ 1º e 2º.

§ 7º No caso de cisão, total ou parcial, a responsabilidade da cindida e de cada sucessora será proporcional aos valores do patrimônio líquido remanescente e absorvidos.

§ 8º Ocorrendo a absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada por empresa sediada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil, apurados até a data da transferência do referido patrimônio, serão considerados disponibilizados, devendo ser adicionados ao lucro líquido da beneficiária no Brasil, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento.

§ 9º Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil.

Para positivar o que estava previsto apenas na IN 38/1006, foi editada a Lei n. 9.532/1997, que atendeu aos anseios da Receita Federal e estabeleceu que:

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.

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

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;
- b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.
- c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros;
- d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

- a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;
- b) pago o lucro, quando ocorrer:
 1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
 2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
 3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

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

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, pagos ou creditados, incidentes sobre o valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas:

I - coligadas ou controladas, domiciliadas no exterior, quando estas forem as beneficiárias do pagamento ou crédito;

II - controladas, domiciliadas no exterior, independente do beneficiário.

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, relativos a empréstimos, pagos ou creditados a empresa controlada ou coligada, independente do local de seu domicílio, incidentes sobre valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas, domiciliadas no exterior.

§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o [art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995](#), relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

§ 5º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999.

§ 6º Nas hipóteses das alíneas "c" e "d" do § 1º o valor considerado disponibilizado será o mutuado ou adiantado, limitado ao montante dos lucros e reservas de lucros passíveis de distribuição, proporcional à participação societária da empresa no País na data da disponibilização.

§ 7º Considerar-se-á disponibilizado o lucro:

a) na hipótese da alínea "c" do § 1º:

1. na data da contratação da operação, relativamente a lucros já apurados pela controlada ou coligada;

2. na data da apuração do lucro, na coligada ou controlada, relativamente a operações de mútuo anteriormente contratadas;

b) na hipótese da alínea "d" do § 1º, em 31 de dezembro do ano-calendário em que tenha sido encerrado o ciclo de produção sem que haja ocorrido a liquidação.

Ou seja, empresas domiciliadas no país, mas que auferiam lucros no exterior por intermédio de empresas coligadas ou controladas, inicialmente não ofertavam o lucro à tributação e, com a evolução legislativa, passou a oferta-lo aqui

no Brasil no momento de seu recebimento efetivo, atendendo-se assim às regras contábeis do regime de caixa.

Ainda não satisfeito com a forma da tributação dos lucros de empresas domiciliadas no país e, na tentativa incansável de diminuir a elisão fiscal, foi editada a Medida Provisória n. 2.158-35 que, em seu artigo 74 estabeleceu que:

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

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

Em linha com o texto legal, a Receita Federal editou a Instrução Normativa n. 213/2002, revogando a IN 38/1996, disciplinando que a investidora brasileira deve considerar como disponibilizado o lucro auferido no exterior, por intermédio de controlada e coligada, no momento em que estiver previsto nas demonstrações contábeis das controladas e/ou coligadas. Constata-se que o legislador abandonou então a previsão de tributação seguindo o regime de caixa, passando a adotar o regime de competência para a situação em questão.

Com isso, o legislador quis evitar que se postergasse a distribuição dos lucros para, apenas, evitar o pagamento do imposto. Ao discorrer sobre referido dispositivo, o Professor Luís Eduardo Schoueri destacou que:

“[...] O que a Medida Provisória nº 2.158-35 fez foi apenas fixar critério temporal da regra matriz (nas palavras da Solução, parágrafo 14, “uniformizou o conceito de disponibilização dos lucros apurados no exterior”), prestigiando a data do balanço.

Trata-se, neste sentido, de norma introduzida no ordenamento jurídico com o nítido propósito de coibir o diferimento “eterno” da tributação incidente sobre lucros auferidos por sociedades controladas e coligadas no exterior. Ao estabelecer uma ficção de disponibilização jurídica e econômica, o

artigo 74 da referida medida provisória assume a feição de verdadeira norma antidiferimento.”¹

Com o intuito de aprimorar a tributação em bases universais e focar na tributação do acréscimo patrimonial das empresas domiciliadas aqui no Brasil, foi editada a Medida Provisória n. 627/2013, convertida na famigerada Lei n. 12.973/2014, revogou o disposto no artigo 74 da MP 2.158, estabelecendo que:

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.

§ 1º Dos resultados das controladas diretas ou indiretas não deverão constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto.

§ 2º A variação do valor do investimento equivalente ao lucro ou prejuízo auferido no exterior será convertida em reais, para efeito da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, com base na taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do levantamento de balanço da controlada direta ou indireta.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais.

Verifica-se que o legislador tentou amenizar a discussão acerca da inconstitucionalidade da tributação no Brasil dos lucros auferidos por controladas direta e indiretas situadas no exterior ao estabelecer que o que é levado à tributação no Brasil seria apenas a variação do valor do investimento e não o lucro em si.

Tal intenção fica ainda mais clara, ao analisarmos a exposição de motivos da Medida Provisória n. 627/2013:

5. Também é objetivo da presente Medida Provisória alterar a legislação que trata da tributação do acréscimo patrimonial decorrente de lucros

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no Exterior e Acordos de Bitributação: Reflexões sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013. Revista de Direito Tributário n. 219. São Paulo: 2013, p. 67 e 68.

auferidos por intermédio de empresa controlada no exterior.

6. O sistema de tributação em bases universais - TBU foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro com a promulgação da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. A mudança do até então vigente princípio da territorialidade para o da universalidade da renda acompanhou movimento mundial, tendo sido adotado por diversos países no final do século passado.

7. É importante observar que, desde sua introdução, o legislador brasileiro adotou mecanismo para evitar a bitributação econômica da renda. Registra-se haver dois modelos principais para evitar a dupla incidência, quais sejam, a concessão de isenção ou a de crédito de imposto pago no exterior. O mecanismo adotado pelo legislador brasileiro foi o segundo modelo, conforme positivado no art. 26 da referida Lei.

8. É indubitável, no ordenamento tributário internacional, que os lucros auferidos por empresas estrangeiras constituam renda de seus investidores, podendo definir-se, para fins fiscais, diferentes momentos para a incidência da tributação.

9. Com a edição da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, o legislador optou por definir como elemento temporal da incidência tributária o pagamento ou o crédito dos lucros à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Portanto, vigia a regra da tributação no regime de caixa.

10. Já em 2001, conforme art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto desse ano, o legislador optou por definir como disponibilidade, para fins tributários, a data do balanço na qual os lucros tiverem sido apurados. Portanto, passou-se a adotar o regime de competência.

11. Desde então, restou claro que o acréscimo patrimonial é a base da tributação. É inegável que o lucro de um investimento no exterior de uma empresa controladora ou coligada brasileira implique acréscimo patrimonial no Brasil, inclusive havendo método previsto na legislação brasileira para o reconhecimento contábil também deste acréscimo, o assim denominado método da equivalência patrimonial - MEP. ² – grifamos

Ora, ao justificar as mudanças pretendidas na tributação do lucro auferido no exterior, o legislador discorre a fim de justificar que a legislação permite que o acréscimo patrimonial seja a base da tributação, logo, uma vez que o lucro auferido no exterior acarreta o acréscimo patrimonial da empresa brasileira, deve tal acréscimo ser tributado.

² Exposição de motivos da Medida Provisória nº 627/2013. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm >. Acesso em 20/06/2017.

Entretanto, por força do *caput* do artigo 43 do Código Tributário Nacional³, o acréscimo patrimonial é tributado pelo imposto sobre a renda quando ocorre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Contudo, a mera apuração positiva do resultado no balanço da controlada ou coligada, não confere à investidora brasileira qualquer disponibilidade.

Pode acontecer dos lucros apurados no balanço da empresa investida, seja ela coligada ou controlada, sequer serem distribuídos. Os sócios podem destiná-los à conta de reserva de lucros, destiná-los ao investimento em outro negócio, ao aumento de capital da empresa, enfim, podem dar algumas destinações legais a esse resultado positivo que não seja a sua disponibilização à empresa sócia situada no Brasil.

As possibilidades acima são ainda mais plausíveis no caso de coligadas, sobre as quais as empresas brasileiras possuem apenas uma participação societária e não o controle efetivo da administração e, por isso, necessariamente, não estão a par das definições relacionadas à destinação de lucros. Logo, o suposto acréscimo patrimonial não está revestido da disponibilidade jurídica ou econômica exigida pela lei para que se configure como rendimento tributável.

Ana Amélia Pereira Tormin, pontua que:

Vale dizer, só se compatibiliza com o conceito de renda a disponibilidade jurídica que representa total e irrestrito acesso do contribuinte à renda auferida, ainda que ela esteja na posse da fonte produtora. Salvo essa única hipótese, qualquer direito sobre a renda não se coaduna com a definição de renda, em nenhuma de suas espécies. Essas, a nosso ver, são as únicas acepções em que as expressões disponibilidade econômica e jurídica, adotadas pelo Código Tributário Nacional, podem ser entendidas, sob pena de se considerar o próprio Código, neste particular, em desacordo com o texto constitucional. Nesta linha, a expressão “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” de renda, a que alude o CTN, poderia ser sintetizada pelo vocábulo “auferir” ou “adquirir” renda haja vista que no conceito de renda já estão incluídos todos os elementos caracterizadores da matéria

³ 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.

tributável, de modo que é sujeito passivo da exação aquele que adquira (ou aufira), no sentido de se tornar proprietário, do valor novo.

Nas hipóteses em que a fonte produtora da renda permanece com os recursos, não tendo o sujeito passivo livre disposição sobre ele, não há que se falar em renda de quem quer que seja, sendo tal disponibilidade pelo contribuinte irreal, ficta.

Não se pode, neste caso, equiparar a apuração do lucro líquido à distribuição efetiva deste, ou mesmo à aquisição da disponibilidade do sócio sobre tais recursos, uma vez que um direito só se considera disponível quando pode ser exercido e até renunciado. Aliás, é inegável que o lucro apurado em balanço de uma pessoa jurídica integra o seu patrimônio e não o dos seus sócios: as sociedades controladas e coligadas no exterior têm personalidades jurídicas próprias, órgãos deliberativos independentes, inclusive no que diz respeito à distribuição ou investimento dos seus lucros.

O artigo 74, caput e parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, e qualquer outro dispositivo legal que pretenda fazer incidir o imposto de renda sobre o que não é renda, são flagrantemente inconstitucionais, PRIMEIRO, por ferir a definição de renda construída a partir da Constituição Federal, cujo cerne encarta a ideia de disponibilidade efetiva sobre a renda; SEGUNDO, porque representa afronta ao corolário da capacidade contributiva, pretender tributar riqueza até então inexistente, desencadeando um falso sinal de capacidade de contribuir.

Este é um caso típico em que é possível afirmar a existência de acréscimo patrimonial do sujeito passivo, em razão da mais-valia de seu investimento no exterior, sem que com isso haja renda passível de tributação. Tal mais-valia representa aumento do poder econômico embora não caracterize ingresso de valor novo ao patrimônio da sociedade controladora ou coligada brasileira.⁴

Cumpra indagar que, se a intenção real do legislador fosse apenas a de ofertar à tributação apenas a variação do investimento, que, no seu entendimento sereia equivalente ao acréscimo patrimonial, por qual razão manteve isenta a tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial?

Fato é que as alterações legislativas, na tentativa de regularizar esse imbróglio, não se sustentam ao passo que elas continuam a permitir que os lucros auferidos pelas controladas e coligadas no exterior continuem sendo tributados pelo Brasil quando, pelo menos no caso dos países com os quais o Brasil mantém acordo

⁴ TORMIN, Ana Amélia Pereira. Imposto de renda e o conceito de disponibilidade – O exemplo da tributação do lucro de empresas estrangeiras coligadas ou controladas. 17/08/2012. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI162043,101048-Imposto+de+renda+e+o+conceito+de+disponibilidade+O+exemplo+da> . Acesso em 20/06/2017.

firmado para evitar a bitributação, esse lucro não deveria impactar de nenhuma forma a tributação da empresa aqui sediada.

3. OS TRATADOS INTERNACIONAIS

A vedação à tributação acima mencionada, como dito, decorre de acordos firmados com outros países para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal, seguindo modelo definido pela OCDE. É impossível analisar a questão dos lucros auferidos no exterior sem antes analisarmos as disposições contidas nos referidos tratados.

Em regra, as disposições relativas ao lucro auferido no exterior, estão contidas no artigo 7º e seguem a disposição contida na Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE que dispõe:

“1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.”

Ainda, o artigo 5º do aludido modelo, cuida de definir o que se entende por “estabelecimento estável”, vejamos:

- “1. Para efeitos da presente Convenção, a expressão "estabelecimento estável" significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade.
2. A expressão "estabelecimento estável" compreende, nomeadamente:
 - a) Um local de direção;
 - b) Uma sucursal;
 - c) Um escritório;
 - d) Uma fábrica;
 - e) Uma oficina;
 - f) Uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais.
3. Um estaleiro de construção ou de montagem só constitui um "estabelecimento estável" se a sua duração exceder doze meses.
4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão "estabelecimento estável" não compreende:

- a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;
- b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar;
- c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;
- d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;
- e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar;
- f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.

5. Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, quando uma pessoa - que não seja um agente independente, a quem é aplicável o n.º 6 - atue por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça num Estado contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa do outro Estado contratante será considerado que esta empresa tem um estabelecimento estável no primeiro Estado mencionado relativamente a qualquer atividade que essa pessoa exerça, a não ser que as atividades de tal pessoa se limitem às indicadas no n.º4, as quais, se fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam considerar que esta instalação fixa como um estabelecimento estável, de acordo com as disposições desse número.

6. Não se considera que uma empresa tem um "estabelecimento estável" num Estado contratante pelo simples facto de exercer a sua atividade nesse Estado por intermédio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essa pessoa atue no âmbito normal da sua atividade.

7. 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 a sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.”

Da análise do artigo 7º, constata-se que a regra geral para se considerar um estabelecimento como “estável” em outro Estado contratante é que a empresa lá realize **parte de suas atividades**. Ou seja, empresas coligadas e controladas sediadas no exterior, possuem autonomia e personalidades jurídicas próprias, não sendo mera extensão de empresas brasileiras, logo, não podem ser enquadradas como ‘estabelecimento estável’ para fins de tributação dos lucros auferidos pela empresa brasileira coligada ou controladora.

Inexistindo a condição de ‘estabelecimento estável’, realizar qualquer manobra jurídica para justificar a tributação do lucro, como tem feito o legislador, a fim de justificar que seja levado à tributação no Brasil, o lucro auferido no exterior por empresas controladas e coligadas significa negar vigência aos tratados existentes.

Guilherme Cezaroti, em artigo publicado na Revista Dialética, pondera muito bem essa situação, vejamos:

As finalidades primordiais na celebração dos tratados contra a bitributação são (a) no campo individual, buscar evitar a dupla tributação da renda entre partes residentes em um dos Estados Contratantes, transacionando com residente do outro Estado Contratante; (b) do ponto de vista dos próprios Estados, estimular os negócios entre países; o que provoca, invariavelmente, (c) aquecimento na economia de ambos os Estados Contratantes; e (d) estreitamento das relações diplomáticas, entre tais Estados Contratantes, não somente do ponto de vista comercial.

Portando, a função basilar dos tratados contra a bitributação é garantir que rendimentos oriundos de um dos Estados Contratantes não serão duplamente tributados, razão pela qual são estabelecidos os métodos para evitar a dupla tributação, de forma a equilibrar a “saúde financeira” das empresas relacionadas em negócios internacionais e dos próprios Estados Contratantes envolvidos nestes negócios.

Qualquer forma de inobservância de determinada disposição de um tratado contra a bitributação por um dos Estados Contratantes não implica tão-somente desrespeito a uma disposição contratual por uma das partes ou, no caso do Brasil, desrespeito ao princípio da supremacia dos tratados no âmbito tributário, mas também na perda da própria finalidade do referido tratado, seja pela ocorrência de evento duplamente tributado, seja por desestimular a realização de negócios entre os dois Estados Contratantes.

Dessa forma, os dispositivos dos acordos contra a bitributação possuem preponderância em relação à legislação interna brasileira, sendo de fundamental importância a observância destes, eis que a sua finalidade, em última instância, consiste em evitar a dupla tributação da renda entre os países signatários dos referidos tratados.⁵

Salienta-se que a relevância e validade dos tratados no ordenamento jurídico, foi reafirmada pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme atesta a ementa abaixo:

⁵ CEZAROTI, Guilherme. A Tributação do Rendimento Obtido em Mercado de Balcão por Instituição Financeira Espanhola Não-residente – um caso de Interpretação Equivocada da Receita Federal do Brasil. Revista de Direito Tributário n. 147. São Paulo: 2013, p. 58.

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado", deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de "lucro da empresa estrangeira", previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência. Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil – o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte –, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, *verbis*: "Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado".

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada – e portanto, definitiva – do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a

possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

6. Portanto, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado não como "lucro real", mas como "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela **regra da especialidade**, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido.⁶ – *grifamos*

Portanto, a relevância e soberania dos Tratados firmados pelo Brasil não se discute e ainda encontra respaldo legal no artigo 5º, § 2º da Constituição Federal⁷

⁶ Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Recurso Especial n. 1.161.467 – RS, Relator: Ministro Castro Meira, Data do Julgamento: 17/05/2012, DJE: 01/06/2012.

⁷ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
[...]

§ 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.

e artigo 98 do Código Tributário Nacional⁸, razão pela qual é imprescindível que o legislador e o Fisco respeitem o disposto no artigo 7º dos tratados firmados pelo Brasil a fim de evitar a dupla tributação e, com isso, deixem de exigir que a empresa brasileira leve à tributação o lucro auferido no exterior por meio de controlada e coligada.

4. A POSIÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA

4.1. A jurisprudência administrativa

Em que pese a vasta argumentação e fundamentação exposta acima, o Fisco tem autuado empresas que não computam os lucros auferidos por controladas ou coligadas fora do País.

A Câmara Administrativa de Recursos Fiscais – CARF ainda possui poucas decisões envolvendo o assunto, não podendo afirmar que existe uma posição consolidada sobre o tema.

Em recente decisão, a 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, afastou a tributação dos lucros auferidos por empresa controlada situada na Argentina, com fundamento no artigo 7º do tratado firmado pelo Brasil com aquele País, vejamos:

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO PARA CONTROLADORA NO BRASIL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01. EMPRESAS NO URUGUAI. Para fim de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, os lucros auferidos por controlada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Disciplina conferida pelo art. 25, da Lei nº 9.249/95, c/c art. 74 da MP nº 2.158-35/01. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR. Os comprovantes dos tributos pagos no exterior devem estar à disposição da fiscalização imediatamente após o encerramento dos

⁸ Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

respectivos exercícios a que se referem. Em não havendo nos autos nenhuma razão que justifique, a teor do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, a impossibilidade de sua apresentação no tempo devido, cumulada com a ausência de *fumus boni juris* de que os mesmos seriam capazes de comprovar o alegado recolhimento do imposto, para efeito de compensação, impõe-se a sua rejeição para tal desiderato. Acresça-se a exigência do necessário reconhecimento do respectivo órgão arrecadador no exterior, sua consularização na repartição brasileira, cumulada com a tradução por tradutor juramentado.

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*.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA LOCALIZADA NA ARGENTINA. EXISTÊNCIA DE CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. IDENTIDADE. APLICAÇÃO DO ART.7º.

O art. 74 da MP nº 2.158/01 tem efeito de norma CFC por considerar transparente as controladas e coligadas no exterior, mas não possui a sua finalidade típica, antiabusiva, específica e excepcional, o que permitiria sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas com o intuito de se evitar a dupla tributação. A hipótese de tributação delineada pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, em comunhão com a disposição do art. 74 da MP nº 2.158/01, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo norma de bloqueio, afastando a legislação doméstica, prevalecendo o disposto no pacto internacional, como previsto no comando do art. 98 do CTN, reiteradamente confirmado pelo E. STJ.⁹

O voto vencedor foi proferido pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que, em síntese, criticou a sobreposição das normas internas à revelia dos tratados firmados pelo Brasil:

[...]

Ora, o derradeiro objetivo por trás dos tratados e convenções destinadas a evitar a dupla tributação é a integração ordenada dos mercados e o estímulo a relações econômicas internacionais privadas, empresariais, assegurando a *certeza do direito* aplicável aos contribuintes das partes

⁹ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, Processo n. 16643.720021/201181, Acórdão n. 1402-002.388, 4ª Câmara, 1ª Seção de Julgamento, Data de Julgamento: 14/02/2017, Recorrentes: Marfrig Alimentos S/A e Fazenda Nacional. Relator: Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

signatárias em relação à quantidade e à forma de tributação de suas atividades em qualquer um dos países celebrantes.

Diante disso, não se sustenta o argumento de que poderia tal dispositivo ser livremente aplicado sem se chocar com a Convenção para evitar a dupla tributação, firmada entre Brasil e Argentina, vez que a excepcionalidade aceita pela OCDE e a comunidade tributária internacional se baseia em normas *CFC realmente* destinadas a combater abusos e elisão – e não a promover a arrecadação ordinária, à revelia das relações internacionais, como se apresenta no presente caso.

Ora, o derradeiro objetivo por trás dos tratados e convenções destinadas a evitar a dupla tributação é a integração ordenada dos mercados e o estímulo a relações econômicas internacionais privadas, empresariais, assegurando a *certeza do direito* aplicável aos contribuintes das partes signatárias em relação à quantidade e à forma de tributação de suas atividades em qualquer um dos países celebrantes.

O pacto firmado exprime uma decisão político-jurídica dos Estados, a qual implica em *renúncia* tributária mútua de potencial de arrecadação percebida por meio de fatos geradores ocorridos no exterior, dentro de um sistema de bases universais. [...]"

O Conselheiro ainda arremata adiante:

[...]

Uma norma interna – ou a sua interpretação – que permite tributar *fatos jurídicos* ocorridos em outros país, celebrante de convenção ou tratado tributário, de maneira ordinária e geral, sem o devido *discrimén* para a sua excepcionalidade, acaba por fazer letra morta dessas regras bilaterais internacionais, furtando sua eficácia, contrariando seus fins e, principalmente, violando a lealdade, tanto jurídica quanto política, estabelecidas e esperadas quando da celebração desses pactos. [...]

Em outra recente decisão, também da 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, em razão da composição da Turma no julgamento, o voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella foi vencido, sendo o voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto declarado vencedor. Vejamos a ementa:

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.
 Não é nula a decisão que fundamenta, ainda que de modo conciso, o porquê da manutenção da exigência.
LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR.
DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE ARENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Países Baixos e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito. TRATADO INTERNACIONAL BRASIL - PAÍSES BAIXOS. O Tratado firmado entre Brasil e Países Baixos não impede a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos por controlada no exterior. TRIBUTAÇÃO DOS LUCRO AUFERIDOS POR CONTROLADA EM PARAÍSO FISCAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS COM OS SEUS PRÓPRIOS LUCROS. CONVERSÃO EM REAL. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL.

Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada no exterior podem ser compensados com lucros dessa mesma empresa. A compensação deve ocorrer dentro dos moldes e conforme as regras contábeis do país em que domiciliada a pessoa jurídica estrangeira, operando-se os cálculos nas moedas oficiais e permitidas para tanto. A conversão para o Real não se aplica aos resultados anteriores àquele objeto do lançamento, inclusive nos quais se verificou prejuízo. Deve ser utilizada a taxa cambial de venda, do dia das demonstrações financeiras em que o resultado positivo tenha sido apurado, verificado após as eventuais operações de compensação com prejuízos.¹⁰

Na argumentação utilizada pelo Conselheiro, ele aduz que os tratados firmados a fim de evitar a bitributação, visam proteger os não residentes, ou seja, o artigo 7º protegeria a tributação direta dos lucros auferidos pelas empresas controladas ou coligadas sediadas no exterior, mas não teria o condão de evitar a tributação dos impactos que esse lucro gera no patrimônio da empresa brasileira. O Conselheiro aduz que:

“[...]”

Ora, a parte desses dispositivos que diz que “*os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado*” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “*a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado*”. Trata-se de forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar **o lucro do seu não residente** se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de

¹⁰ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, Processo n. 16682.721067/201401, Acórdão n. 1402-002.411, 4ª Câmara, 1ª Seção de Julgamento, Data de Julgamento: 21/03/2017, Recorrente: Petróleo Brasileiro SA – Petrobras. Recorrida: Fazenda Nacional.

conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualifica-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

Por outro lado, como bem frisado pela PGFN em contrarrazões e sustentações orais sobre o tema, os tratados firmados para evitar bitributação se tratam de regras de competência negativa, ou seja, os tratados servem para não tributar um não residente e jamais não tributar um residente!

Por essas mesmas razões, não há porque se procurar nos tratados dispositivo que autorize determinado país a tributar seu residente, já que os mesmos somente se prestam a impossibilitar a tributação de um não residente, e nas hipóteses em que forem firmados pelos Estados Contratantes. [...]”

Com todo o respeito, a interpretação adotada pelo Conselheiro em seu voto, assim como pela Procuradoria, que segue a mesma linha, beira o absurdo!

O *caput* do artigo 76 da Lei 12.973/2013¹¹, é expreso ao prever a necessidade de ser registrado os “lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior”. Ora, justamente esse registro específico ocasiona o impacto no patrimônio da Investidora brasileira e, conseqüentemente, gera o aumento do imposto a pagar.

Novamente, o Professor Schoueri nos presenteia com seus ensinamentos, ao analisar o artigo 25 da Lei 9.249/95:

“A leitura do *caput* do dispositivo esclarece serem três os objetos da tributação: lucros, rendimentos e ganhos de capital. Entretanto, quando se examinam os seus parágrafos, salta aos olhos que há diferentes tratamentos: rendimentos e ganhos de capital estão regulados pelo parágrafo 1º, enquanto os lucros se disciplinam pelo parágrafo 2º, no caso de filiais e controladas, e pelo parágrafo 3º, no caso de coligadas. E qual é a diferença?

Quando se lê o parágrafo 1º, encontra-se o mandamento de que rendimentos e ganhos de capital integrem o lucro líquido da própria

¹¹ 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.

empresa brasileira. Na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica brasileira se computam os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior. Noutras palavras, trata-se de tributar riqueza auferida pela própria pessoa jurídica (e por isso, grandeza que compõe seu lucro líquido).

Já os parágrafos 2º e 3º, que versam respectivamente sobre lucros auferidos por intermédio de filiais e controladas, ou de coligadas, não pressupõem que tais valores integrem o lucro líquido da pessoa jurídica brasileira. Ao contrário, são grandezas que não integram aquele lucro líquido, mas que devem a ele ser adicionadas, para efeito de apuração do lucro real. Ou seja: no momento da apuração da base de cálculo do seu imposto, a pessoa jurídica brasileira deve acrescentar, a seu (próprio) lucro, valor que lhe é estranho: o montante dos lucros auferidos por suas filiais, controladas e coligadas.

A dicção não poderia ser mais clara: o aspecto objetivo da tributação, no caso do parágrafo 2º, são os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. De igual modo, o parágrafo 3º alcança os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Aí está: o legislador brasileiro é claro quanto ao que será aqui tributado: não se trata de lucro da própria pessoa jurídica brasileira. Este é o lucro líquido e, no caso de atividades no exterior, compreende apenas rendimentos e ganhos de capital. 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.”¹² – *grifamos*

Por fim, cumpre salientar que, em março de 2017, a Câmara Superior de Recursos Fiscais se pronunciou sobre o fato, no julgamento do emblemático caso da empresa Eagle Distribuidora de Bebidas S.A.¹³. No julgamento, foi afastada a aplicação do tratado firmado entre Brasil e Espanha sob o singelo argumento de que o que é tributável seria o lucro auferido pelo investidor no Brasil e não o lucro do residente na Espanha, todavia, o Fisco se esqueceu de que parte do que compõe o lucro do investidor brasileiro é da empresa investida, residente e já tributada na Espanha.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no Exterior e Acordos de Bitributação: Reflexões sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013. Revista de Direito Tributário n. 219. São Paulo: 2013, p. 75 e 76.

¹³ [...] ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO 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-Espanha 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. São diferentes os lucros dos residentes na Espanha e os lucros auferidos pelos investidores no Brasil. [...] Câmara Superior De Recursos Fiscais – CSRF, Processo n. 16327.000530/2005-28, Acórdão n. 9101-002.589, 1ª Turma, Relator: André Mendes de Moura, Recorrente: Eagle Distribuidora de Bebidas S.A. Recorrida: Fazenda Nacional.

Fato é que o artigo 7º dos tratados protege objetivamente de qualquer tributação o lucro auferido pela coligada e controlada. Logo, se o registro de tal lucro causa qualquer impacto tributário na Investidora Brasileira, ela deve se valer, ainda que judicialmente, da proteção que lhe confere os tratados para impedir tal tributação.

Portanto, o conflito de entendimentos demonstrados acima, aliado ao baixo volume de decisões sobre o tema em questão, demonstram o quão conflituoso é esse tema no Tribunal Administrativo.

4.2. A jurisprudência judicial

O tema central objeto deste trabalho, qual seja, a tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas residentes em países onde o Brasil possua acordo firmado para evitar a bitributação, ainda não foi analisado pelo Supremo Tribunal Federal – STF¹⁴.

Em que pese ser essencial a manifestação do STF sobre a matéria, o Superior Tribunal de Justiça – STJ já se posicionou acerca da supremacia e validade dos tratados firmados pelo Brasil, afastando a tributação na Investidora dos lucros auferidos nas controladas situadas nos Países que mantem acordo com o Brasil.

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 E CSLL. 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

¹⁴ Em que pese o STF ter julgado a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.588, parcialmente procedente 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)*”, entendemos que será necessário um novo julgamento envolvendo esse tema haja vista que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 foi revogado pela Lei 12.973/2014, que instituiu como regra geral atual o disposto em seus artigos 76 e 81.

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.

1. Afasta-se a alegação de nulidade dos acórdãos regionais ora recorridos, por suposta irregularidade na convocação de Juiz Federal que funcionou naqueles julgamentos, ou na composição da Turma Julgadora; inocorrência de ofensa ao Juiz Natural, além de ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. Precedentes desta Corte.

2. Salvo em casos excepcionais de flagrante ilegalidade ou abusividade, ou de dano irreparável ou de difícil reparação, o Recurso de Apelação contra sentença denegatória de Mandado de Segurança possui apenas o efeito devolutivo. Precedente: AgRg no AREsp. 113.207/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 03/08/2012.

3. A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.

4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas 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).

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 na 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 INSRF 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.¹⁵

O precedente em questão é de extrema importância para fundamentar e auxiliar empresas que possivelmente terão que recorrer ao Judiciário para fazer valer o direito de não tributar o lucro auferido por controladas e coligadas no exterior.

¹⁵ Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Recurso Especial nº 1.325.709-RJ, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Data do Julgamento: 24/04/2014, DJE: 20/05/2014.

5. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, concluímos que a os dispositivos legais vigentes acerca da matéria não impedem – e nem poderiam impedir – a aplicação dos tratados firmados para evitar a bitributação.

A postura do agente fiscalizador em ignorar a previsão contida nos tratados é lamentável e apenas corrobora a enorme insegurança jurídica que permeia as operações envolvendo o Brasil.

Como já exposto acima, o artigo 7º dos Tratados não permite que se interprete quem sofrerá a tributação. A regra é objetiva e expressa no sentido de que o lucro auferido pela controlada e coligada em país que possui acordo firmado com o Brasil, não pode ser alcançado pela legislação interna. Tal afirmação é novamente reiterada pelo Professor Schoueri:

[...] 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 Contratante¹⁶. [...]

Ademais, não cabe ao Fisco interpretar a intenção contida nos Tratados devendo. Qualquer interpretação diferente do que está literalmente escrito, está eivada de inconstitucionalidade.

É importante lembrar que a incidência de determinado tributo não pode decorrer de interpretação da lei, sendo imprescindível que decorra de previsão legal em estrita obediência ao princípio da legalidade, que rege o Direito Tributário.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no Exterior e Acordos de Bitributação: Reflexões sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013. Revista de Direito Tributário n. 219. São Paulo: 2013, p. 74.

O Ilustre Professor Roque Antonio Carrazza nos ensina que:

“De fato, os elementos integrantes do *tipo tributário* devem ser formulados na lei de modo tão preciso e determinado, que o aplicador não tenha como introduzir critérios subjetivos de apreciação, que poderiam afetar, como já escrevemos, a segurança jurídica dos contribuintes, comprometendo-lhes a capacidade de previsão objetiva de seus direitos e deveres.¹⁷”

E é exatamente essa a situação que o caso em comento proporciona: insegurança jurídica dos contribuintes e do cenário tributário do Brasil como um todo.

Entendemos que, deveria o Fiscal agir em consonância com a legislação em vigor, aplicando-a da forma mais harmônica possível. Ou seja, a aplicação dos artigos 76 e 81 da Lei n. 12.973/2014, por dedução lógica, apenas deveria recair sobre as empresas brasileiras que controlam ou que sejam coligadas a empresas situadas em Países com os quais o Brasil não possua qualquer acordo firmado para evitar a bitributação e evasão fiscal. Uma vez identificada a existência de tratado vigente, caberia ao Fisco aplicar as regras do respectivo tratado e, assim, eximir a investidora brasileira da tributação dos lucros auferidos no exterior. Todavia, uma vez identificada a inexistência de tratado vigente, em uma análise superficial, que não é o escopo desse trabalho, entendemos ser legítima a aplicação do disposto nos artigos 76 e 81 da Lei 12.973/2014.

Fato é que, se o Fisco agisse dentro dos limites delineados pela Constituição e legislação em vigor, sem interpretar ou criar qualquer malabarismo para justificar que a investidora brasileira tribute os lucros que coligadas ou controladas auferiram em países que possuam acordo vigente firmado com o Brasil, entendemos que toda essa discussão que assombra esse tema estaria superada e a legislação e Constituição Federal seriam observadas.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 414.

6. BIBLIOGRAFIA

BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil.

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

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Processo n. 16643.720021/201181, Acórdão n. 1402-002.388, 1ª Seção de Julgamento, 2ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, Data de Julgamento: 14/02/2017. Relator: Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Recorrentes: Marfrig Alimentos S/A e Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 19/06/2017;

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Processo n. 16682.721067/201401, Acórdão n. 1402-002.411, 1ª Seção de Julgamento, 2ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, Data de Julgamento: 21/03/2017, Recorrente: Petroleo Brasileiro SA – Petrobras. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 19/06/2017;

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Processo n. 16327.000530/2005-28, Acórdão n. 9101-002.589, Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), Recorrente: Eagle Distribuidora de Bebidas S.A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: André Mendes de Moura. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 19/06/2017;

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2005;

CEZAROTI, Guilherme. **A Tributação do Rendimento Obtido em Mercado de Balcão por Instituição Financeira Espanhola Não-residente – um caso de**

Interpretação Equivocada da Receita Federal do Brasil. Revista de Direito Tributário n. 147. São Paulo: 2013;

GALHARDO, Luciana Rosanova; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. **Lucros no exterior: um novo capítulo.** Revista de Direito Tributário n. 220. São Paulo: 2014;

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **O imposto de renda e os lucros auferidos no exterior.** *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v.7, São Paulo: Editora Dialética, 2003.

PINTO, João Filipe Gomes. **Inconstitucionalidade e ilegalidade da tributação no brasil dos lucros auferidos no exterior por meio de coligadas e controladas.** Monografia apresentada à Pós-graduação Lato Sensu em Direito Tributário do Insper. São Paulo: 2013;

SANTOS, Ramon Tomazela. **O procedimento de negociação dos acordos de bitributação.** Revista de Direito Tributário n. 236. São Paulo: 2015;

SANTOS, Ramon Tomazela. PGORARO, Andressa. **Os acordos internacionais de bitributação e os lucros apurados por controladas indiretas no exterior - as regras de consolidação de resultados e a territorialidade material (jurisdiction to tax).** Revista de Direito Tributário n. 217. São Paulo: 2013;

SCHOUERI, Luiz Eduardo, **Imposto de renda e os lucros auferidos no exterior.** *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v.7, São Paulo: Editora Dialética, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Lucros no Exterior e Acordos de Bitributação: Reflexões sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013.** Revista de Direito Tributário n. 219. São Paulo: 2013;

TORMIN, Ana Amélia Pereira. **Imposto de renda e o conceito de disponibilidade – O exemplo da tributação do lucro de empresas estrangeiras coligadas ou controladas.** Disponível em:

<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI162043,101048-Imposto+de+renda+e+o+conceito+de+disponibilidade+O+exemplo+da>. Acesso em 20/06/2017.

TORRES, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2 ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001;

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.