

Como forma de prevenir problemas de caixa no contribuinte, o legislador permitiu que este possa optar entre tributar o resultado de variação cambial pelo regime de caixa ou pelo regime de competência.

Os artigos 13 e 14 da Lei nº 12.973/2014 dispõem que os resultados da avaliação a valor justo não são tributáveis desde que o contribuinte evidencie o respectivo aumento ou diminuição no valor justo do ativo ou passivo em subconta vinculada ao ativo ou passivo que é por este método mensurado.

Assim, o legislador optou por manter os efeitos da neutralidade tributária deste novo critério contábil, de forma que os resultados da avaliação a valor justo permanecem não tributados até sua realização.

Em nosso entendimento, a mensuração de ativos a valor justo reflete uma riqueza econômica e representa um acréscimo patrimonial contábil, sendo que esta renda torna-se disponível no momento em que puder ser empregada, aproveitada ou utilizada, tal qual ocorre quando ela é utilizada para fins de tomada de novos empréstimos junto a credores, emissão de títulos de dívida ou de ações. Todavia, a tributação dos resultados da avaliação a valor justo somente seria possível quando os ativos ou passivos avaliados a valor justo forem cotados em mercado ativo e possuam liquidez.

Lucros no Exterior, Equivalência e Tributação da “Parcela do Ajuste do Valor do Investimento” à Luz dos Acordos de Bitributação Brasileiros

ANA CLÁUDIA AKIE UTUMI

Advogada em São Paulo. Membro do Permanent Scientific Committee da International Fiscal Association (IFA), e do Practice Committee do International Tax Program da New York University School of Law. Professora das Disciplinas de Direito nos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis e Pós-graduação da Faculdade Fipecafi. Doutora em Direito Econômico-financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP).

BRUNO ALBERTO GUILHEM PEREIRA

Advogado em São Paulo.

1. Introdução

Atualmente, vivemos em um cenário de globalização acelerada, aumento da complexidade das relações internacionais e ampliação da interdependência econômica entre os Estados. Nesse ambiente, o desenvolvimento econômico de cada um dos países está diretamente relacionado ao aumento da competitividade de seus negócios em âmbito global.

Um dos elementos de maior importância para as políticas econômicas nacionais é o estímulo à internacionalização das empresas. O estímulo à expansão de suas atividades para além das fronteiras nacionais, seja por meio da exportação de produtos, seja pela criação de estabelecimentos no exterior, tende a acarretar em impacto positivo para o desenvolvimento de seu país de origem.

Aproveitando-se de vantagens competitivas disponíveis em outras localidades, as empresas têm a oportunidade de prevalecer frente a seus concorrentes, gerando riqueza para si e, conseqüentemente, para o Estado a partir do qual sua atividade é realizada. Tais vantagens podem ter relação com fatores políticos, econômicos ou jurídicos internos correspondentes a cada um de tais Estados.



Um dos aspectos de grande impacto considerado pelas empresas ao decidirem onde investir é a tributação aplicada sobre seus negócios pelos países. Nesse contexto, são estabelecidos os tratados internacionais em matéria tributária, os quais têm o condão de conferir maior segurança jurídica às empresas que desejem realizar atividades em um dos países contratantes, ampliando, por via reflexa, as relações comerciais entre eles.

Em regra, os acordos internacionais envolvendo tributação são bilaterais e seu objetivo é evitar a incidência de tributos sobre a renda previamente tributada em determinado Estado por outra jurisdição com a qual a empresa tenha relação. Objetiva-se, dessa forma, impedir que ocorra dupla tributação nas atividades comerciais entre os países que são partes do tratado.

Se por um lado a internacionalização empresarial é um dos objetivos dos Estados nacionais no cenário mundial atual, por outro ela incorre em preocupações para eles. O aumento da mobilidade das empresas e do capital, cumulado com a busca por maior eficiência, pode acarretar na fuga de recursos de determinada localidade.

Exemplificativamente, um País "A", que ofereça condições mais favoráveis ao desenvolvimento de determinada atividade poderá atrair empresas sediadas no País "B", gerando fluxo de recursos. Nesse movimento, o país "B" perderia riqueza e receita pública, em decorrência da movimentação do capital para o outro local. Dependendo da amplitude da saída dos recursos e da relevância econômica das empresas migrantes, os efeitos desse movimento pode ser devastador para o País "B".

Portanto, os Estados nacionais tendem a se aparelhar de mecanismos inibidores da perda de receita decorrente da mobilidade empresarial. Em âmbito tributário, são estabelecidas normas que permitam aos países alcançar receitas auferidas além de suas fronteiras, como forma de impedir a elisão e evasão fiscal que fica facilitada a partir da ampla possibilidade de movimentação transfronteiriça do capital.

A partir do exposto, o objetivo do presente estudo é apresentar a relação existente entre os tratados internacionais celebrados pelo Brasil com o objetivo de evitar a bitributação e a legislação interna brasileira sobre a tributação da renda percebida por empresas brasileiras decorrente de lucros auferidos no exterior.

Para tanto, será primeiramente apresentado breve histórico referente à evolução da legislação sobre a tributação correspondente à receita advinda dos lucros recebidos do exterior. Então, serão analisados aspectos específicos das normas legais a respeito do lucro recebidos do exterior pelas empresas controladoras brasileiras, quais sejam: a aplicação da equivalência patrimonial e o ajuste da parcela no valor do investimento. Em seguida, passaremos à explanação acerca dos tratados internacionais celebrados pelo Brasil com o objetivo de evitar a bitributação, bem como sobre suas disposições a respeito da tributação do lucro.

Após a composição do substrato teórico acima mencionado para análise do tema, será realizado cotejamento entre os dispositivos legais brasileiros e os inseridos no âmbito dos acordos internacionais, fazendo-se referência ao posicionamento doutrinário e jurisprudencial sobre aspectos controversos dessa relação para, por fim, chegarmos às conclusões sobre o assunto.

2. A Evolução da Legislação Tributária Brasileira sobre Tributação da Renda Decorrente do Lucro Auferido no Exterior

Até meados da década de 1990, o sistema tributário brasileiro baseava-se na chamada tributação em bases territoriais. Conforme o ordenamento jurídico em vigor até então, eram ignorados, para fins tributários, os lucros e rendimentos auferidos fora do território nacional.

A primeira tentativa de alteração das bases de tributação brasileiras ocorreu em 1987, por meio do Decreto-lei nº 2.397, o qual previa expressamente, em seu art. 7º, o dever de cômputo dos resultados obtidos no exterior no lucro real de pessoas jurídicas brasileiras. Contudo, a norma inovadora, cujos efeitos teriam início a partir do exercício financeiro do ano de 1989, foi revogada um ano antes, pelo Decreto-lei nº 2.413.

Em 1995, seguindo tendência global nesse sentido, o Brasil, por meio da Lei nº 9.249/1995, passou a adotar a tributação em bases universais (*worldwide taxation*). Inseriu-se na legislação nacional o reconhecimento dos lucros, rendimentos e ganhos de capital percebidos no exterior, bem como sua utilização para fins de se determinar o lucro real e líquido de pessoa jurídica brasileira.

Embora tenha alterado os fundamentos do sistema tributário nacional, a Lei nº 9.249/1995 deixou algumas lacunas a respeito do momento de tributação sobre os lucros auferidos no exterior. Assim, de modo a complementar à norma, a Lei nº 9.532/1997 determinou que o instante a ser considerado para a tributação seria o da disponibilização dos lucros à pessoa jurídica brasileira. Ainda, dispôs que, no caso de controladas e coligadas, a disponibilização seria tida como ocorrida na data do pagamento ou do crédito em conta referentes às obrigações da estrangeira com a brasileira.

Nota-se que, conforme as normas legais mencionadas, a disponibilização dependia da efetiva remessa dos valores do exterior para a controladora ou coligada brasileira. No entanto, tal situação foi modificada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 (MP nº 2.158-35/2001), a qual, em seu art. 74, estabeleceu 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”. Dessa forma, não mais dependia a disponibilização da remessa dos valores, bastando o reconhecimento dos lucros na apuração contábil da pessoa jurídica brasileira. A MP nº 2.158-35/2001 foi alvo de críticas, uma vez que seria incompatível com os tratados internacionais em matéria tributária celebrados pelo Brasil, como veremos adiante.

Finalmente, a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (Lei nº 12.973/2014), consolidou as regras sobre o assunto. Revogando expressamente o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, bem como alguns dispositivos das Leis nºs 9.532/1997 e 9.249/1995, o novo diploma legal estabeleceu novos parâmetros para a tributação decorrente dos lucros auferidos no exterior.

A lei definiu as normas gerais da tributação em bases universais, criando normas regentes dos tributos incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas controladoras, controladas e coligadas. Determinou também as hipóteses de equiparação à pessoa jurídica controladora, bem como de potenciais deduções para fins de apuração do Imposto sobre a Renda (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) devidos pela controladora residente no Brasil. Ainda, informou os critérios a serem observados a respeito do pagamento dos tributos pela controladora brasileira.

Dentre os elementos trazidos pela Lei nº 12.973/2014, destacam-se o espectro de aplicação da equivalência patrimonial e a par-

cela do ajuste do valor do investimento, como instrumentos de fundamental importância para determinação da tributação sobre os lucros auferidos no exterior.

3. Aplicação da Equivalência Patrimonial no Âmbito da Tributação dos Lucros da Controladora Brasileira

A partir da edição da MP nº 2.158-35, a disponibilização dos lucros à pessoa jurídica controladora brasileira passou a ser considerada como realizada no momento do levantamento do balanço em que foram apurados. Assim, não se fazia mais necessário o pagamento ou crédito dos montantes para incidência da tributação correspondente.

Considerando esse novo sistema, a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou a Instrução Normativa nº 213/2002 (IN nº 213/2002), estabelecendo, em seu art. 7º, que o ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada deveria ser registrado para apuração do lucro da pessoa jurídica brasileira. A avaliação do investimento se daria por meio do método da equivalência patrimonial, o qual relaciona o valor do patrimônio líquido (PL) da pessoa jurídica investida à participação no capital social devido pela investidora, determinando assim o montante do investimento.

A fórmula matemática que expressa a avaliação do investimento é indicada pela seguinte expressão:

$$\text{Valor do investimento} = \text{PL da investida} \times \text{Participação da investidora no capital social da investida}$$

Ainda, conforme os parágrafos 1º e 2º do art. 7º da IN nº 213/2002¹, os valores resultantes da equivalência patrimonial deveriam ser considerados para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica brasileira.

¹ “§ 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.”

A IN nº 213/2002 foi alvo de polêmica no âmbito jurisdicional, uma vez que teria excedido sua competência, alterando a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na medida em que a lei determinava a tributação apenas da parcela de *lucros*, e não de quaisquer variações patrimoniais positivas que as controladas e coligadas no exterior pudessem trazer.

A Lei nº 12.973/2014 consolidou a relevância da definição da equivalência patrimonial para fins de determinação da tributação decorrente dos lucros auferidos no exterior, dispondo expressamente que a parcela correspondente ao ajuste do valor do investimento em controlada deve ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da controladora brasileira. Tal parcela equivale aos lucros auferidos pela controlada, antes do imposto de renda e excetuando-se a variação cambial. Confirma-se o art. 77 da referida lei:

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

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

§ 2º O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior referente aos anos-calendário anteriores à produção de efeitos desta Lei poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB.

§ 3º Observado o disposto no § 1º do art. 91 da Lei nº 12.708, de 17 de agosto de 2012, a parcela do lucro auferido no exterior, por controlada, direta ou indireta, ou coligada, correspondente às atividades de afretamento por tempo ou casco nu, arrendamento mercantil operacional, aluguel, empréstimo de bens ou prestação de serviços diretamente relaciona-

dos à prospecção e exploração de petróleo e gás, em território brasileiro, não será computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.

§ 4º O disposto no § 3º aplica-se somente nos casos de controlada, direta ou indireta, ou coligada no exterior de pessoa jurídica brasileira:

I - detentora de concessão ou autorização nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, ou sob o regime de partilha de produção de que trata a Lei nº 12.351, de 22 de dezembro de 2010, ou sob o regime de cessão onerosa previsto na Lei nº 12.276, de 30 de junho de 2010;

II - contratada pela pessoa jurídica de que trata o inciso I.
§ 5º O disposto no § 3º aplica-se inclusive nos casos de coligada de controlada direta ou indireta de pessoa jurídica brasileira.”

Nota-se que, conforme o parágrafo 1º, a norma esclarece ainda que a parcela do ajuste corresponde unicamente aos lucros auferidos, não abrangendo demais parcelas que possam ter influenciado o PL da controlada. Determina-se também que os prejuízos da controlada verificada antes da produção de efeitos da Lei nº 12.973/2014 poderão ser compensados com os lucros futuros da mesma entidade fora do Brasil, desde que informados na forma prescrita pela RFB.

4. Parcela do Ajuste do Valor do Investimento

A Lei nº 12.973/2014² determinou que a parcela do ajuste do valor do investimento equivale aos lucros auferidos pela controlada

² “Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.

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

de sociedade brasileira. Mediante a leitura dos dispositivos transcritos, percebe-se que, embora a nova lei não mencione expressamente a utilização da equivalência patrimonial para determinação dos lucros auferidos no exterior, esse é o método que deverá ser utilizado. Assim ocorre, uma vez que o art. 76 menciona que a variação do valor do investimento equivale aos *lucros ou prejuízos auferidos pela controlada, observada a proporção da participação da controladora brasileira*.

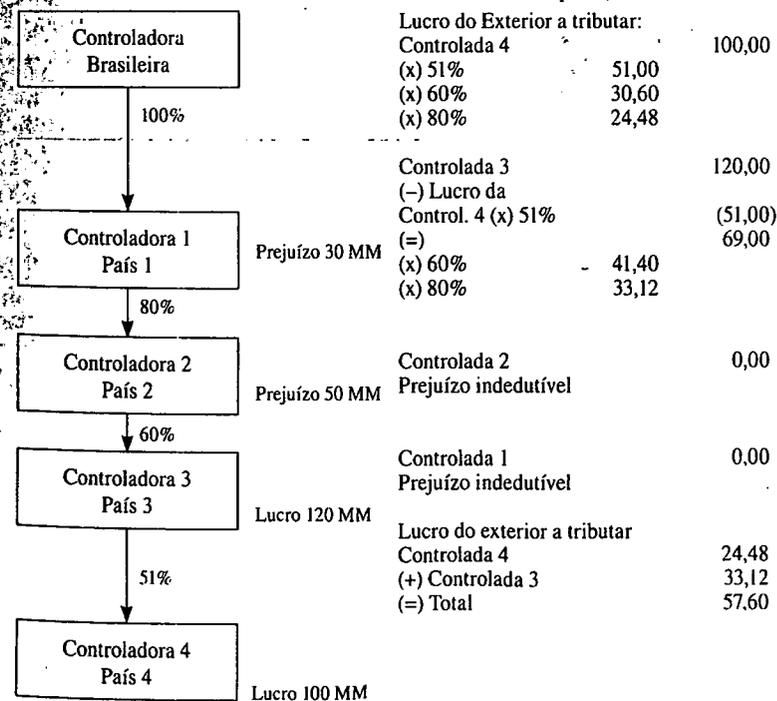
Ainda quanto às parcelas dos ajustes do valor do investimento, é relevante apontar para a possibilidade de consolidação de tais montantes, em relação a mais de uma sociedade investida, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A consolidação poderá ocorrer até 2022 em relação a todas as investidas da sociedade brasileira desde que elas, cumulativamente:

- i) Não estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários, exceto, neste caso, se a controladora disponibilizar a contabilidade societária em meio digital e a documentação de suporte da escrituração, nos termos solicitados pela RFB;
 - ii) Não estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, ou estejam submetidas a regime de subtributação (nos termos do inciso III do *caput* do art. 84 da Lei nº 12.973/2014);
 - iii) Não sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no item "ii"; e
 - iv) Não tenham renda ativa própria inferior a 80% da renda total, nos termos definidos no art. 84 da Lei nº 12.973/2014.
- O conceito de renda ativa própria contempla todas as receitas operacionais da empresa no exterior, excluindo-se aquelas: I - renda ativa própria - aquela obtida diretamente pela pessoa jurídica mediante a exploração de atividade econômica própria, excluídas as receitas decorrentes de (a) *royalties*; (b) juros; (c) dividendos; (d) participações societárias; (e) aluguéis; (f) ganhos de capital, salvo na alienação de participações societárias ou ativos de caráter permanente adquiridos há mais de dois anos; (g) aplicações financeiras; e (h) intermediação financeira. Os itens "b", "g" e "h" do inciso I não

se aplicam às instituições financeiras reconhecidas e autorizadas a funcionar pela autoridade monetária do país em que estejam situadas.

O resultado positivo da consolidação será utilizado para cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL devida pela controladora. Caso o resultado seja negativo, a brasileira deverá informar quais parcelas utilizou na consolidação e os prejuízos acumulados poderão ser utilizados na compensação com lucros futuros da investida a partir da qual tenham sido originados.

Em não sendo aplicável a consolidação, estabelece a Lei nº 12.973/2014 que os lucros a serem considerados para fins de tributação no Brasil serão aqueles auferidos não apenas pelas controladas *diretas*, mas também pelas controladas *indiretas*. Com isso, não basta apenas verificar o lucro das empresas diretamente controladas pela brasileira, mas sim, há que se tomar em conta o lucro auferido por cada uma das empresas indiretamente controladas pela brasileira. Exemplificando:



Observa-se, assim, que, se a controladora brasileira não atender às condições da consolidação, muito embora suas atividades possam ser deficitárias no exterior, haverá a tributação no Brasil do lucro das controladas indiretas, ainda que as controladas diretas possam ter prejuízos.

Cabe lembrar que, poderá haver situações em que uma controladora brasileira terá o direito de consolidar algumas de suas controladas no exterior, mas não outras, de tal maneira que possa ser verificada, na prática, uma situação mista, permanecendo a tributação isolada sobre determinadas controladas, e a tributação consolidada sobre outras.

Ainda, a Lei nº 12.973/2014 estabeleceu situações em que o contribuinte poderá pagar o imposto em oito anos, sendo 12,5% no primeiro ano, conforme a distribuição dos lucros nos anos subsequentes, e o saldo ao final do oitavo ano, com atualização pela taxa Libor, muito menor que a taxa Selic. Para que haja o diferimento no pagamento do imposto, as condições são as mesmas aplicáveis à consolidação, quais sejam, lucros auferidos por empresa: (i) não sujeita a regime de subtributação; (ii) não localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430/1996; (iii) não controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tal tratamento tributário; e (iv) que tenha renda ativa própria igual ou superior a 80% da sua renda total.

5. Os Tratados Internacionais para evitar a Bitributação Celebrados pelo Brasil

Em matéria de tratados internacionais *vis-à-vis* o atual regime de tributação de lucros do exterior, devemos buscar respostas para algumas questões, quais sejam: (a) em se tratando de controladas *diretas*, o fato de a lei brasileira estabelecer que se deve tributar o valor da variação patrimonial correspondente ao lucro do exterior - e não o lucro em si - é suficiente para se afastar a aplicação dos tratados para evitar a dupla tributação em relação aos lucros?; (b) em se tratando de *controladas indiretas*, poderia a empresa brasileira pleitear a aplicação do tratado do Brasil com o país de residência da controlada indireta para obter tratamentos especiais conforme previsto no tratado correspondente, especialmente no tocante à tributação dos dividendos? Vejamos mais.

Atualmente, estão em vigor 33 tratados internacionais bilaterais para evitar a bitributação dos quais o Brasil é parte. Tais acordos envolvem os tributos incidentes sobre a renda no âmbito interno dos contratantes e contêm disposições a respeito dos conceitos de residente e estabelecimento permanente, tributação dos lucros, dividendos, juros, *royalties* e ganhos de capital, bem como cláusula de troca de informações em matéria tributária.

A redação dos tratados tem como base o modelo desenvolvido pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Dessa forma, exceto algumas peculiaridades inerentes a alguns dos instrumentos, os acordos têm disposições similares sobre diversos assuntos, inclusive no que diz respeito aos lucros auferidos no exterior.

5.1. A prevalência dos tratados internacionais sobre as normas com conteúdo tributário

Os tratados internacionais são instrumentos que asseguram a integração entre os Estados e a promoção das relações internacionais. A Constituição Federal brasileira protege tais acordos, dispondo, em seu art. 5º, parágrafo 2º, que “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”.

Os tratados internacionais, enquanto compromissos internacionais que a República Federativa do Brasil assumiu, prevalecem sobre as normas internas, em respeito ao princípio *pacta sunt servanda*. Em matéria tributária, esse princípio é reafirmado no art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

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

Neste sentido, Heleno Tórres³ afirma que este artigo nada mais é do que a afirmação do princípio *pacta sunt servanda*, em especial no que se refere à última parte do artigo acima reproduzido - “e serão observados pela que lhes sobrevenham”. Afirma, ainda, que “Este dispositivo assegura o cumprimento das disposições pactuadas

³ TÓRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: RT, 1997.

(...). Em homenagem ao princípio do *pacta sunt servanda*, uma convenção internacional *vincula* os Estados que a tenham celebrado internacionalmente, no limite temporal fixado para sua vigência, ou *sine die*, caso não se decreta sua inaplicabilidade (denúncia); motivo pelo qual este princípio deve ser aceito como o pressuposto essencial para a *prevalência de aplicabilidade* dos acordos internacionais, haja visto a sua carga semântica fazer supor que, uma vez incorporado um acordo ao ordenamento jurídico, nenhuma norma interna poderá decidir sobre sua inaplicabilidade. *Ou seja, quando as relações entre os signatários são mantidas em forma de reciprocidade, põe-se como inconcebível qualquer desrespeito unilateral ao mesmo.*" (Destacamos)

Desta forma, uma vez introduzido um Tratado em nosso ordenamento jurídico "e não sendo ele inconstitucional (porque se o for poderá ser de pleno afastado pelo Supremo Tribunal Federal), aí sim entendemos que este se sobrepõe à ordem jurídica interna e somente pode ser afastado por meio de denúncia. (...) na hipótese de inexistência do ato de denúncia, persiste a responsabilidade do Estado na ordem internacional"⁴.

Cabe, ainda, destacar a lição de Alberto Xavier⁵:

"A conclusão de que os tratados têm *supremacia hierárquica* sobre a lei interna é confirmada, em matéria tributária, pelo artigo 98 do *Código Tributário Nacional* que, em preceito declaratório, dispõe que 'os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha'. Observe-se, em homenagem à exatidão, que é incorreta a redação deste preceito quando se refere à 'revogação' da lei interna pelos tratados tributários. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno ab-rogativo, já que a lei interna mantém sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna *relativamente inaplicável* a certo

⁴ MARTINS, Natanael. "Tratados internacionais em matéria tributária". *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* nº 12, ano 3. São Paulo: RT, julho/setembro de 1995, p. 197.

⁵ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, p. 91.

círculo de pessoas e situações (...)." (Destques originais do texto)

Os tratados internacionais celebrados pelo Governo brasileiro e devidamente inseridos em nosso ordenamento, no âmbito do Direito Tributário, *devem prevalecer* sobre as regras estabelecidas pela legislação interna, sob pena de flagrante desrespeito a compromisso assumido voluntariamente pelo Estado brasileiro perante outro(s) Estado(s).

6. A Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior à Luz dos Acordos para evitar a Bitributação Celebrados pelo Brasil

Em matéria de tributação sobre o lucro, as normas contidas nos diversos tratados se assemelham, eis que os tratados para evitar a dupla tributação assinados pelo Brasil seguiram, na maior parte de seus dispositivos, o modelo da OCDE para acordos para evitar a bitributação. Dessa forma, analisaremos aqui somente as cláusulas instituídas em todos os acordos celebrados pelo Brasil e que tenham impacto em relação ao lucro auferido no exterior sem, contudo, abordar especificamente cada um dos tratados celebrados. Dessa forma, pretende-se conferir abrangência ampla ao estudo.

Sinteticamente, as disposições sobre o lucro auferido no exterior, geralmente contidas no art. 7º dos tratados, têm o seguinte conteúdo:

- i) Declaração de que os lucros de uma pessoa jurídica localizada em determinado Estado contratante somente por este poderão ser tributados;
- ii) Determinação de que, no caso da existência, em um dos Estados, de um estabelecimento permanente de uma pessoa jurídica do outro Estado, a tal estabelecimento deverá ser atribuída tributação sobre os lucros como se independente fosse. O conceito de estabelecimento permanente está também inserido no âmbito dos tratados; sinteticamente, tal expressão significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte;
- iii) Permissão expressa de deduções aos lucros, em relação às despesas efetivadas para a consecução do objetivo do estabelecimento permanente; e

iv) Vedação à atribuição de lucro a um estabelecimento permanente pelo fato da compra de bens ou mercadorias, por parte deste, para a pessoa jurídica localizada no outro Estado.

Ainda, há que se destacar que, os tratados estabelecem cláusula a respeito da tributação de dividendos, em geral permitindo que estes sejam tributados nos dois países. Alguns dos tratados - como é o caso da Dinamarca - deixam claro que, enquanto os lucros não forem efetivamente distribuídos, não poderá haver tributação no país de seu acionista.

Em matéria internacional, discute-se se esse art. 7º dos tratados não serviria apenas para evitar a tributação sobre os pagamentos que compõem o lucro das empresas, como seria o caso de pagamento por serviços, impedindo que o país de fonte exigisse essa tributação.

Não há dúvidas de que o art. 7º protege os elementos que compõem o lucro e que não estejam expressamente previstos nos demais artigos, tal como recomenda a interpretação do Modelo OCDE e já reconhecido pelo Brasil no Ato Declaratório Interpretativo nº 05/2014.

No entanto, como veremos a seguir, no Brasil, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou o entendimento de que esse art. 7º - lucro de empresas - tem o condão de impedir a tributação dos lucros antes da sua distribuição pelas empresas localizadas em países com os quais o Brasil mantém tratados para evitar a dupla tributação.

6.1. A prevalência dos tratados internacionais sobre a MP nº 2.158-35

Como já visto, o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 alterou o momento de incidência de tributos sobre a renda de pessoa jurídica nacional em relação aos lucros auferidos no exterior por suas coligadas e controladas. A partir da edição da norma, o mero reconhecimento dos lucros na apuração contábil da brasileira já bastava para ocorrência do fato gerador, não sendo necessária, para tanto, a efetiva disponibilização dos valores.

No entanto, foi levantada a discussão acerca a compatibilidade da norma mencionada com os tratados internacionais contra a bitributação celebrados pelo Brasil. Em sede do Recurso Especial nº 1.325.709/RJ, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), de-

ciduiu sobre o assunto. No caso, discutia-se a possibilidade de compatibilização do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, bem como do art. 7º da IN nº 213/2002 com as disposições a respeito da tributação sobre o lucro auferido no exterior inseridas nos tratados internacionais para evitar a bitributação dos quais o Brasil era parte.

Em suma, o contribuinte alegava a existência de incompatibilidade, a qual poderia ser constatada, tendo em vista que os tratados contra a dupla tributação celebrados entre o Brasil e os países de domicílio das controladas atribuiriam a estes últimos competência exclusiva para tributar seus lucros.

A decisão da corte foi no sentido de determinar que os lucros auferidos pelas empresas controladas sediadas nos Estados com os quais o Brasil havia celebrado acordos contra a bitributação fossem tributados apenas nos seus territórios, com fundamento no art. 98 do Código Tributário Nacional e nos dispositivos dos próprios acordos internacionais.

O STJ decidiu ainda que os lucros apurados por controlada domiciliada em país que não havia celebrado acordo com o Brasil submetem-se ao art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, deles não fazendo parte, contudo, o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial, uma vez que o art. 7º da IN nº 213/2002 foi tido como ilegal, por modificar a base de cálculo dos tributos devidos.

Vejamus parte da ementa da decisão⁶ proferida:

"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 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. 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

⁶ STJ, Recurso Especial nº 1.325.709/RJ, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, data de julgamento: 24.4.2014.

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[s] relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono. 8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o *caput* do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados. 9. O art. 7º, § 1º da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigorante é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas. 10. Ante o

exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, *caput* da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.”

Outra relevante decisão⁷ sobre o tema foi proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588. Ao verificar a constitucionalidade do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, o STF decidiu que tal dispositivo seria aplicável somente às empresas localizadas em países de tributação favorecida ou paraísos fiscais, conforme *elementa* a seguir:

“Tributário. Internacional. Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Participação de Empresa Controladora ou Coligada Nacional nos Lucros Auferidos por Pessoa Jurídica Controlada ou Coligada Sediada no Exterior. Legislação que considera Disponibilizados os Lucros na Data do Balanço em que tiverem Sido Apurados (‘31 de Dezembro de Cada Ano’). Alegada Violação do Conceito Constitucional de Renda (Art. 143, III da Constituição). Aplicação da Nova Metodologia de Apuração do Tributo para a Participação nos Lucros Apurada em 2001. Violação das Regras da Irretroatividade e da Anterioridade. MP 2.158-35/2001, Art. 74. Lei 5.720/1966, Art. 43, § 2º (LC 104/2000).

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

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídi-

⁷ STF, ADI nº 2.588/DF, Relator: Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, data de julgamento: 10.4.2013, *DJe* de 10.2.2014.

co ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

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

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

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

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

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

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

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

Dessa forma, verificamos que a MP nº 2.158-35/2001, no que tange à tributação do lucro auferido no exterior, teve sua aplicação reduzida, por meio de decisões dos tribunais superiores. Em conformidade com a decisão do STJ acima exposta, percebe-se a limitação de seu alcance aos lucros contabilizados por pessoas jurídicas domiciliadas em países que não houvessem celebrado acordos internacionais contra a bitributação com o Brasil. O STF, por sua vez, restrin-

giu sua aplicabilidade aos lucros de empresas coligadas sediadas em países de tributação favorecida ou paraísos fiscais, sem, no entanto, se manifestar definitivamente sobre o caso das *controladas* localizadas fora desses paraísos fiscais.

6.2. A tributação dos lucros auferidos no exterior pela Lei nº 12.973/2014 à luz dos tratados internacionais contra a bitributação

Pouco após os aspectos polêmicos trazidos pela MP nº 2.158-35/2001 e pela IN nº 213/2002 em relação à sua compatibilidade com os tratados internacionais para evitar a dupla tributação terem sido definidos pelos tribunais superiores brasileiros, entrou em vigor a Lei nº 12.973/2014.

A nova norma, em vigor desde 1º de janeiro de 2015, revogou expressamente o art. 74 da MP nº 2.158-35, o qual, como demonstrado, havia sido o vetor de controvérsias em relação a sua extensão e aplicabilidade.

Com a entrada em vigor da nova sistemática de tributação dos lucros, como já destacado anteriormente, devemos buscar respostas para algumas questões, quais sejam: (a) em se tratando de *controladas diretas*, o fato de a lei brasileira estabelecer que se deve tributar o valor da variação patrimonial correspondente ao lucro do exterior - e não o lucro em si - é suficiente para se afastar a aplicação dos tratados para evitar a dupla tributação em relação aos lucros?; (b) em se tratando de *controladas indiretas*, poderia a empresa brasileira pleitear a aplicação do tratado do Brasil com o país de residência da controlada indireta para obter tratamentos especiais conforme previstos no tratado correspondente, especialmente no tocante à tributação dos dividendos?

6.2.1. Controladas diretas e tratados

Como já exposto, a Lei nº 12.973/2014 estabeleceu, no *caput* de seu art. 77, que a parcela do ajuste do valor do investimento em controladas domiciliadas no exterior deve ser considerada para fins de estabelecimento do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora brasileira. Destaque-se novamente o *caput* e o parágrafo 1º desse art. 77:

"Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equi-

valente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.

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

A questão fundamental neste tocante é se o fato de a lei estabelecer a tributação da “parcela do ajuste do valor do investimento em controlada (...) equivalente aos lucros por ela auferidos”, muda alguma coisa em relação ao cenário julgado pelo STJ, quando em vigor a MP nº 2.158-35/2001. Quer nos parecer que não.

Sob o aspecto pragmático, o resultado da entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, em relação à tributação dos lucros auferidos no exterior, pode ser sintetizado em dois elementos básicos, quais sejam:

i) *Quanto à tributação decorrente dos lucros auferidos de controlada no exterior*: substituição da tributação decorrente dos lucros no momento de sua apuração no balanço (art. 74 da MP nº 2.158-35/2001) por inclusão da parcela do ajuste do valor do investimento na controlada no exterior na base de cálculo da CSLL e da apuração do lucro real da controladora brasileira, em relação ao ano-calendário em que a variação de tal valor for apurada em balanço (art. 77 c/c o art. 76 da Lei nº 12.973/2014); e

ii) *Quanto à utilização do método de equivalência patrimonial para determinação do valor do investimento em controlada no exterior*: incorporação à legislação tributária do método da equivalência patrimonial para determinação do valor do investimento, antes previsto pelo art. 7º da IN nº 213/2002 (art. 76 da Lei nº 12.973/2014).

Ocorre que a modificação normativa sob análise não implicou efetiva alteração de legislação que regia a matéria. Não poderia ser diferente, uma vez que o resultado apurado antes e após a introdução da Lei nº 12.973/2014 em relação aos lucros auferidos no exterior é o mesmo. Em outras palavras, muito embora aparentemente não se

esteja tributando o “lucro do exterior” propriamente dito, mas sim, o seu reflexo no balanço da empresa brasileira, trata-se de artifício redacional para expressar exatamente a mesma coisa - estabelecer a tributação sobre os lucros no exterior diretamente ou sobre seu reflexo no balanço da empresa brasileira é exatamente a mesma coisa, ou seja, não se está alterando o objeto da tributação, mas apenas a linguagem para descrever esse objeto.

Ora, dessa maneira, permanece válida a interpretação do STJ em matéria da prevalência dos tratados para se evitar o pagamento do imposto de renda no Brasil sobre lucros que ainda não foram distribuídos para o acionista brasileiro, muito embora esse tema tenha que ser realizado pelo STJ por conta da alteração da base legal.

Anteriormente, se fossem consideradas as disposições legais aplicáveis vigentes antes da entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, o lucro auferido no exterior por controlada de pessoa jurídica brasileira seria automaticamente tributado no Brasil, quando de sua verificação no balanço da brasileira, sem exigência de disponibilização efetiva. A partir da leitura do art. 77 da nova lei, em conjunto com o art. 76, verificamos que a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada estrangeira é equivalente aos lucros por ela auferidos. Dessa forma, o que se impõe verdadeiramente é um retorno ao *status quo* anterior às decisões do STF e do STJ que reduziram o alcance do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001: os lucros percebidos pelas controladas localizadas no exterior serão tributados no Brasil, tanto por sua inclusão na base de cálculo da CSLL, como também por sua computação para determinar-se o lucro real da controladora brasileira.

Dessa forma, quer nos parecer que, em se tratando de controladas em país com tratado para evitar bitributação celebrado pelo Brasil, a tributação no Brasil somente pode ocorrer quando houver a efetiva distribuição dos lucros, em respeito ao *pacta sunt servanda* e em função da decisão do STJ supracomentada.

6.2.2. *Tratados e controladas indiretas*

No caso das controladas indiretas para as quais não haja o direito à consolidação, haverá tributação imediata dos lucros por ela auferidos, como já explicado anteriormente.

No entanto, na medida em que o Brasil estabelece a tributação dessa controlada indireta, como se *controlada direta fosse*, tem o contribuinte direito de pleitear a aplicação de tratado para evitar a

dupla tributação entre o Brasil e o país de localização da controlada indireta?

Neste caso, há que se analisar os primeiros artigos do tratado para evitar a dupla tributação para identificar o escopo de sua aplicação. Tomemos como exemplo a Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação e prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Dinamarca (Tratado Brasil-Dinamarca), promulgada pelo Decreto nº 75.106/1974, imaginando uma controlada direta localizada em país *sem tratado*, e a controlada indireta localizada na Dinamarca.

O art. 1º desse Tratado estabelece que “A presente Convenção se aplica às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.” A definição de “residente” é encontrada no art. 4º, ao estabelecer que “1. Para os fins da presente Convenção, a expressão ‘residente de um Estado Contratante’ designa qualquer pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto em razão de seu domicílio, da sua residência, de sua sede de direção ou de qualquer outro critério de natureza análoga.”

De uma leitura simplista do Tratado Brasil-Dinamarca, poder-se-ia concluir que tal Tratado poderia se aplicar no caso das controladas indiretas, já que se verifica a presença de um residente no Brasil (empresa controladora indireta) e um residente na Dinamarca (no exemplo, a controlada indireta).

No entanto, a aplicação dos tratados requer a análise de quem são os beneficiários - ou seja, beneficiários das rendas cuja tributação é regulada pelos tratados.

Do ponto de vista societário, quem teria direito a receber os dividendos - e portanto os lucros - da empresa dinamarquesa não seria a empresa brasileira (controladora indireta), mas sim, a empresa controladora direta (localizada em país sem tratado). O art. 10 do Tratado Brasil-Dinamarca, que regula a tributação sobre os dividendos, assim dispõe:

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

2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 25 por cento do montante bruto dos dividendos.

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

gos

()

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

Assim, no pagamento dos dividendos, quem os receberia não seria a empresa brasileira - controladora indireta -, mas sim, a empresa localizada num terceiro país, demonstrando que a empresa brasileira não tem direito sobre os lucros auferidos pela controlada indireta. Caso as autoridades dinamarquesas fossem consultadas, seria provável que a resposta seria pela não aplicação do Tratado Brasil-Dinamarca, já que a controladora direta não seria a empresa brasileira, mas sim, a empresa localizada em outro país.

Claro que controladora indireta, do ponto de vista econômico, pode acabar recebendo os lucros da controlada indireta, desde que a controlada direta não aufera prejuízos que possam reduzir a distribuição dos lucros. Porém, do ponto de vista dos tratados, para se pleitear a aplicação do tratado entre o Brasil e o país da controlada indireta, ter-se-ia que argumentar que a controlada direta não seria beneficiária efetiva dos lucros e dividendos, e que a empresa brasileira a seria. Alguns tratados, como é o caso do Brasil-Dinamarca, por terem sido assinados nos anos 1970 e início dos anos 1980, sequer contemplam dispositivos sobre o beneficiário efetivo.

Do ponto de vista brasileiro, na medida em que a Lei nº 12.973/2014 cria a figura da tributação da controlada indireta, deveria ser reconhecido o direito à aplicação do tratado que eventualmente o Brasil tenha com o país onde essa se encontre. Assim, ao se estabelecer a tributação dos lucros de uma empresa sobre a qual a empresa brasileira não tem, diretamente, direito ao recebimento desses, cria-se uma situação dúbia, na qual não se pode ter certeza da aplicação dos tratados para evitar a dupla tributação.

7. Conclusões

Com base em todo o exposto, verifica-se que o aspecto temporal da hipótese de incidência no caso de lucros do exterior não se alterou, permanecendo a tributação com base em 31 de dezembro de cada ano.

Alterou-se, no entanto, a base de cálculo do imposto, que poderá contemplar diretamente o lucro auferido pelas controladas indiretas. Outra alteração se refere ao prazo de recolhimento, que pode chegar a oito anos sob determinadas condições.

A Lei nº 12.973/2014, ao invés de estabelecer a tributação sobre o lucro, estabeleceu a tributação da "A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial".

No entanto, a nosso ver, essa alteração de linguagem não pode ser admitida como suficiente para afastar a aplicação dos tratados tal como consagrada pelo STJ, ou seja, com o condão de evitar a tributação dos lucros antes da sua efetiva distribuição. Repise-se: o mero emprego de nova roupagem aos dispositivos legais não retiram a evidente incompatibilidade de seu conteúdo com os tratados internacionais, uma vez que, ao se determinar que a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada equivale aos lucros por ela auferidos, se está, na verdade, estabelecendo tributação brasileira sobre o lucro auferido no exterior, vedada pelos acordos bilaterais. Além disso, a reinserção do método da equivalência patrimonial que fora estabelecido pelo art. 7º da IN nº 213/2002, no art. 76 da Lei nº 12.973/2014, demonstra a intenção da norma de se reestabelecer a situação anterior, em detrimento das obrigações internacionais contraídas pelo Estado brasileiro.

Especificamente no caso das controladas indiretas - cujo lucro deve ser tributado diretamente pela controladora indireta no caso de não ser permitida a utilização da consolidação - entendemos que, muito embora possa haver argumentos para a adoção do tratado entre o Brasil e o país de residência da controlada indireta, há também importantes argumentos pela sua não utilização, de tal maneira que quer nos parecer difícil a aplicação dos tratados para as controladas indiretas.

Limites dos Conceitos Contábeis no Fato Gerador do Imposto de Renda

ANTONIO LOPO MARTINEZ

Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Doutor em Contabilidade pela FEA-USP. Conselheiro no Carf. Professor-associado na Fucape Business School. Bolsista de Produtividade e Pesquisa do CNPq.

1. Introdução

Conforme lição de Francesco Carnelutti¹, existem juristas que cometem o erro de aceitar e utilizar empiricamente os conceitos de ciências pré-jurídicas sem o cuidado de identificar o novo e diferente conteúdo (significado) de que eles passam a se revestir no momento em que entram no mundo jurídico. Nesta perspectiva, um dos mais graves erros verificados no Direito Tributário seria o uso conjunto de princípios e conceitos jurídicos com princípios e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, contábeis e sociais).

Nesse contexto, entende-se que a utilização desregrada de conceitos e princípios pré-jurídicos introduz a incerteza e a contradição no universo jurídico. É incontestável que o rigoroso cuidado com a terminologia não constitui, para a ciência, mero requinte, pois se trata de requisito fundamental de precisão. É perfeita, a respeito, a lição de há muito ministrada por Norberto Bobbio², segundo a qual fazer ciência é essencialmente constituir uma linguagem rigorosa.

Qualquer ciência inicia-se apenas com a formação de sua própria linguagem. Em termos práticos, uma ciência só se realizará quando seus conceitos forem expressos sem que haja margem para desentendimentos, ou quando for o menor possível o número destes.

Ao tratar da influência de ciências pré-jurídicas, em particular da Ciência das Finanças, sobre o Direito, assim se pronuncia Coscia-



¹ CARNELUTTI, Francesco. *Teoria general del Derecho. Metodologia del Derecho*. Madri: Comares, 2003, p. 245.

² BOBBIO, Norberto. *Teoria della scienza giuridica*. Turim: Giappicheli, 1959, pp. 200-236.

CONTROVÉRSIAS JURÍDICO-CONTÁBEIS (Aproximações e Distanciamentos)

6º volume

Coordenadores

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA
ALEXSANDRO BROEDEL LOPES

Autores

ALEXANDRE EVARISTO PINTO • ANA CLÁUDIA AKIE UTUMI
ANTONIO LOPO MARTINEZ • ARIIVALDO DOS SANTOS
BRUNA MARRARA MARTINEZ
BRUNO ALBERTO GUILHEM PEREIRA • BRUNO GOMES
BRUNO MACORIN CARRAMASCHI • CARLOS PACHECO
CELSE COSTA • DIEGO ALVES AMARAL BATISTA
EDISON CARLOS FERNANDES • EDUARDO FLORES
ELIDIE PALMA BIFANO • FERNANDO TONANNI
GUSTAVO DUARTE PAES • GUSTAVO LIAN HADDAD
JOÃO FRANCISCO BIANCO
JORGE NEY DE FIGUEIRÉDO LOPES JUNIOR
LUCIANA ROSANOVA GALHARDO
LUIZ ALBERTO PAIXÃO DOS SANTOS • MANOELA VARGAS
MARCOS SHIGUEO TAKATA • MARCOS VINICIUS NEDER
MATHEUS BERTHOLO PICONEZ • MAURÍCIO PEREIRA FARO
NATALIE MATOS SILVA • NATANAEL MARTINS
NELSON CARVALHO
PEDRO AUGUSTO DO AMARAL ABUJAMRA ASSEIS
RAQUEL NOVAIS • RODRIGO DE FREITAS
SERGIO ANDRÉ ROCHA • SÉRGIO DE IUDÍCIBUS
TATIANA LOPES • THAIS DE BARROS MEIRA
VINICIUS FELICIANO TERSI

DIALÉTICA

São Paulo - 2015