

Regime de transparência fiscal na tributação dos lucros auferidos no exterior (CFC Rules): lacunas e conflitos no direito brasileiro*

Tax Transparency Regime in Taxation of Profits Abroad (CFC Rules): Gaps and Conflicts in Brazilian Law

Paulo Rosenblatt**

Rodrigo Torres Pimenta Cabral***

RESUMO

O objetivo geral do presente artigo é tratar da aplicabilidade do regime de transparência fiscal internacional na tributação dos lucros auferidos no exterior (*CFC Rules*), por meio da análise de suas características e seu papel no cenário transnacional. Como objetivo específico, são examinados os conflitos presentes no direito brasileiro, devido à adoção de um modelo diferente do que é praticado mundialmente, por meio de tributação em bases universais, independentemente da disponibilização dos lucros. A metodologia desenvolvida é analítico-dedutiva, por meio de uma pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, e de uma análise crítica dos casos relevantes. Limita-se, portanto, a uma análise dogmática e qualitativa do direito positivo. O argumento central do presente trabalho é a aplicação de critérios seletivos, em referência ao que fora recomendado pela OCDE, para o devido uso do regime de transparência fiscal, ressaltando o seu caráter antielisivo para impedir práticas concorrenciais nocivas. Nessa perspectiva, o trabalho conclui que o escopo antielisivo do regime de transparência fiscal internacional no Brasil não passa de mais uma forma ampla de se tributar a renda. O presente trabalho é original e importante ao apontar as incertezas e lacunas normativas remanescentes após o julgamento da ADI 2.588/2001 e suas consequências no judiciário e no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mesmo após a edição da Lei nº 12.973/2014, e demonstrar que o Poder Judiciário será cada vez mais exigido diante da incerteza jurídica.

Palavras-chave: Transparência Fiscal Internacional. Concorrência Fiscal Prejudicial. Tributação Favorecida. Paraísos Fiscais.

ABSTRACT

The general objective of this article is to discuss the applicability of the international tax transparency regime to the taxation of profits obtained abroad (*CFC Rules* regime), by analyzing its characteristics and its role in the transnational scenario. As a specific objective, the existing conflicts in Brazilian law are examined, due to the adoption of a different model from

* Recebido em 20/03/2017
Aprovado em 25/07/2017

** Doutor em Direito Tributário pelo Institute of Advanced Legal Studies - IALS, Universidade de Londres, mestre em Direito Público pela Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco – FDR/UFPE, graduado em Direito pela FDR/UFPE. Professor de Direito Tributário na UNICAP. Procurador do Estado de Pernambuco e Coordenador do Centro de Estudos Jurídicos – PGE-PE. Advogado. E-mail: paulorosenblatt@hotmail.com

*** Graduado em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP). Advogado. E-mail: rodrigo_torres2794@hotmail.com

what is practiced around the world, through taxation on a universal basis, regardless of the availability of profits. The methodology is analytical-deductive, which consists of a bibliographical and jurisprudential research, and a critical analysis of the relevant case law. It limits itself to a dogmatic and qualitative study of positive law. The central argument of the present paper is the application of selective criteria, regarding what was recommended by the OECD, for the proper use of the tax transparency regime, highlighting its anti-tax avoidance nature to prevent harmful tax competition. From this perspective, the paper concludes that the anti-avoidance scope of the international fiscal transparency regime in Brazil is just another broad way of taxing income. This paper is original and important in pointing out the remaining uncertainties and regulatory gaps after the judgment of ADI 2,588/2001 and its consequences in the judiciary and in the Administrative Council of Tax Appeals (CARF), even after the publication of Law No. 12,973/2014, and in demonstrating that the Judiciary will be increasingly demanded in the face of these legal uncertainty.

Keywords: CFC rules. Harmful Tax Competition.

1. INTRODUÇÃO

Com a globalização e a integração da economia, torna-se cada vez mais atraente para empresários e investidores estabelecerem empresas no exterior, com o intuito de ampliar o horizonte comercial e diversificar lucros explorando novos mercados. O planejamento tributário é utilizado por empresários como meio de minimizar a carga tributária pela escolha de países mais favoráveis aos seus investimentos. Entretanto, mediante o intermédio de paraísos fiscais e países com regime de tributação favorecida, que oferecem benefícios fiscais para atrair investimentos estrangeiros, acaba-se estimulando uma concorrência fiscal desleal.

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em conjunto com os países que a integram, estabeleceu políticas de combate a estas formas prejudiciais de concorrência, dos quais se destacam o *Harmful Tax Competition – an Emerging Global Issue*¹

1 OECD. *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, Paris, 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>.

e o *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*², publicados em 1998 e 2013, respectivamente.

O primeiro trouxe recomendações aos países para instituírem as regras chamadas *Controlled Foreign Corporations* (companhias controladas no exterior) ou simplesmente regras *CFC*, no seu acrônimo em inglês, um mecanismo de combate à concorrência fiscal danosa. Este regime tributa os lucros de empresas controladas – e, em alguns casos, também as coligadas –, estabelecidas em paraísos fiscais e países com regime de tributação favorecida, diretamente na pessoa de seu sócio residente.

O Brasil, diferente do formato indicado pelo estudo da OCDE, utilizou modelo próprio para tributação dos lucros de empresas controladas e coligadas no exterior, ignorando o caráter antielisivo do regime *CFC* e tributando toda e qualquer forma de renda auferida, independentemente de sua disponibilização ao sócio residente e da jurisdição em que a empresa estrangeira está sediada.

O presente trabalho está dividido em seis partes. Na primeira seção, procurou-se tratar sobre a concorrência fiscal prejudicial e as ameaças de tais práticas nocivas ao cenário econômico internacional. Na segunda seção, é apresentado o regime de transparência fiscal, em seus múltiplos aspectos, e a terceira seção relata a forma como é tratado na legislação brasileira no decorrer do tempo. Na quarta seção, é analisado o julgamento pelo STF na ADI 2.588, quanto à constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/2001. Na quinta seção, discute-se o cenário atual da tributação dos lucros de controladas e coligadas pela legislação brasileira, após a edição da Lei n. 12.973/2014, que trouxe modificações nesse regime, após o julgamento da referida ADI. Por fim, na última seção, discute-se recente posicionamento do CARF que decidiu a respeito dos lucros de uma empresa controlada sediada nos Países Baixos, procurando-se evidenciar as remanescentes lacunas que ainda restam sobre o tema.

2. A CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL

A decisão a respeito de investimentos no exterior passa pela legislação interna de cada país, naquilo que

2 OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page3>. Acesso em: 24 maio 2016.

pode oferecer melhores garantias ou facilidades de retorno do capital investido. É principalmente desta competitividade internacional que surgem as oportunidades de elisão fiscal.

Nas palavras de Alberto Xavier:

A essência da figura da elisão fiscal reside precisamente nesta faculdade de eleição da ordem tributária aplicável, não por uma via direta (como sucede no Direito Internacional Privado em matéria de contratos), incompatível com o princípio da legalidade em matéria de tributos, mas pela via indireta de “localizar” certo fato ou fatos num dado ordenamento ou território, exercendo uma influência voluntária no *elemento conexão* da norma de conflitos, em termos tais que o fato jurídico em que este se traduz arraste a aplicação do ordenamento mais favorável.³

A competitividade para a captação de investimentos estimula uma melhor estruturação para que cada Estado possa receber o capital estrangeiro, além de favorecer uma melhor distribuição da arrecadação entre os países⁴. Ao mesmo tempo, oferece ao investidor opções de escolha, na procura pelo ambiente mais propício para o seu crescimento.

Entretanto, o surgimento de práticas prejudiciais e ilícitas por parte de alguns Estados, com o intuito de oferecer benefícios exclusivamente fiscais para a atração de investimentos em seu território, representa uma ameaça aos demais países no cenário econômico internacional.⁵

Sobre o tema, acrescenta Heleno Tórres:

Considerando que só há “paraísos fiscais” porque existem os “infernos fiscais” criados pelas nações mais desenvolvidas, a concorrência fiscal internacional poderá prestar-se exatamente para a redução do quanto os sistemas tributários vigentes tenham de atormentador, gerando inclusive benefícios de ordem técnica, como aperfeiçoamento qualitativo dos atos de arrecadação, fiscalização e administração dos tributos, além de um tratamento mais eficiente ao cuidar dos interesses dos contribuintes, em face do princípio da isonomia, ao que todas as administrações se obrigam.⁶

3 XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. São Paulo: Forense, 2015. p. 272.

4 BORGES, Franciele de Simas Estrela. *O direito tributário sobre uma perspectiva transnacional*. Disponível em: <<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/rdi/article/view/4375/pdf>>.

5 OECD. *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, Paris, 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acesso em: 21 maio 2016.

6 TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista

Os paraísos fiscais são países ou regiões com tributação inexistente ou consideravelmente reduzida, incidente sobre os investimentos internacionais, sobre o rendimento auferido e sobre a constituição de empresas dentro de seu território.⁷

Além dos paraísos fiscais, acrescentam-se como praticantes da concorrência fiscal danosa os países que possuem regime de tributação favorecida. Estes são utilizados exclusivamente para facilitar a aplicação de investimentos internacionais, seduzindo contribuintes não-residentes, e não fornecendo informações destes beneficiados a outros Estados. Tais países eventualmente podem adotar um nível de tributação mínima e não-transparente. Estes favorecimentos apenas se aplicam ao capital estrangeiro, mantendo-se a tributação dos contribuintes residentes sem os mesmos benefícios fiscais.⁸

Diante dos prejuízos ocasionados à comunidade internacional por parte dos paraísos fiscais e dos países com regime de tributação favorecida, a OCDE, desde 1998⁹, tem se debruçado sobre a concorrência fiscal danosa, expondo aqueles que a praticam, suas características, consequências e os mecanismos utilizados em seu favorecimento, bem como modos de defesa contra essa atuação danosa.¹⁰

As recomendações publicadas pela OCDE orientam a forma com que a legislação doméstica de cada país membro pode ser utilizada como modo de defesa e contenção dos danos praticados pela concorrência fiscal. Dentre tais sugestões, está o emprego do mencionado regime de transparência fiscal (*CFC rules*)¹¹.

Ademais, a formulação de estratégias e políticas de combate aos paraísos fiscais e aos países de regime tri-

dos Tribunais, 2001. p. 69.

7 BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 18.

8 BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 18.

9 OECD. *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, Paris, 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acesso em: 21 maio 2016.

10 PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *O Regime Brasileiro de Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior: um estudo empírico sobre suas causas e efeitos*. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10165/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20de%20Mestrado_Vers%C3%A3o%20Protocolo%20Final.pdf?sequence=1>. Acesso em: 22 maio 2016.

11 Para efeitos deste artigo, regime de transparência fiscal e *CFC rules* serão utilizados como sinônimos.

butário favorecido consistem de um trabalho contínuo. Em 2013, a OCDE, com o apoio político do G20¹², apresentou o referido plano de ação BEPS¹³, que combate a erosão da base tributária e a desvio de lucros.

A erosão da base tributária é ocasionada, sobretudo, por esquemas de planejamento tributário agressivos, praticados por empresas que direcionam seus lucros tributáveis para jurisdições com uma pressão fiscal baixa ou inexistente, resultando no desgaste do sistema tributário do país em que é residente.¹⁴ O plano de ação BEPS consiste em quinze diretrizes (*actions*) a serem aplicadas pelos países membros e outros signatários para impedir a evasão fiscal internacional.

Cada ação indicada pela OCDE possui um prazo para sua implementação, sendo dever dos países enviar relatórios expondo a sua prática. Entretanto, mesmo diante da necessidade de aplicação destas ações, o plano criado pela OCDE apenas terá êxito se introduzido de forma conjunta e simultânea pelos países membros e não-membros.

Percebe-se a enorme relevância do BEPS, criado pela OCDE justamente com a finalidade de combater as práticas abusivas de erosão da base tributável, diante da perda de arrecadação dos Estados de receitas tributárias para locais com tratamento mais vantajoso¹⁵. Junto com o regime de tributação das CFC, fica claro o esforço entre países e organizações internacionais a fim de evitar e de combater as práticas nocivas de concorrência tributária.

3. A TRANSPARÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL: CONCEITO E FUNÇÃO

A transparência fiscal internacional, ou *CFC rules*, é um regime antielisivo aplicável às sociedades controladas e coligadas estabelecidas no exterior, sendo medida de defesa contra o desenvolvimento da competição internacional prejudicial e a erosão das bases tributáveis em detrimento da arrecadação tributária dos fiscos nacionais.

Este regime tem por fundamento a tributação dos lucros auferidos por pessoas jurídicas estrangeiras diretamente na figura de seus sócios ou acionistas residentes em outro país. As sociedades em questão consideram-se transparentes (*pass-through entity*) para efeitos fiscais, sendo eleitos como contribuintes os respectivos sócios das mesmas, arcando com o ônus tributário de acordo com a legislação do país em que residem.

Nas palavras de João Francisco Bianco, caracteriza-se a transparência fiscal:

[...] como regime de tributação segundo o qual ocorre a atribuição de determinadas classes de rendimentos, auferidos por uma sociedade controlada não residente, aos seus sócios residentes, desde que atendidas certas condições, com o objetivo de evitar que a simples interposição de sociedades no exterior, entre os contribuintes e a fonte produtora dos rendimentos, possa afastar a plena aplicação do regime de tributação da renda em bases universais.¹⁶

Como mencionado acima, o princípio da universalidade (*world-wide income taxation*) trata da possibilidade de tributação da renda auferida em sua totalidade por contribuintes residentes independentemente do local onde ocorra o fato gerador.

Devido ao caráter transparente das empresas controladas e coligadas, seus sócios são tributados pelos lucros das mesmas antes da efetiva disponibilização e distribuição de dividendos, desconsiderando-se, assim, a personalidade jurídica da entidade estrangeira, mesmo sendo ela quem tenha realizado o fato gerador. Cria-se uma hipótese de ficção jurídica de distribuição de lucros e dividendos, para se tributar diretamente a pessoa física dos sócios ou acionistas.¹⁷

12 G20 é a abreviatura de Grupo dos 20, fórum de discussões do sistema financeiro internacional, criado em 1999, e formado pelos ministros de finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo (países desenvolvidos e emergentes) e a União Europeia.

13 OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page3>. Acesso em: 24 maio 2016.

14 OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page3>. Acesso em: 24 maio 2016.

15 ROCHA, Sérgio André. *Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 242.

16 BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 21.

17 ROSENBLATTI, Paulo. *Transparência Fiscal Internacional no Brasil: uma Interpretação Antielisiva*. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes;

A necessidade de aplicação do referido regime de transparência se dá com o intuito de evitar a concorrência fiscal danosa e a diferenciação da base de cálculo no momento em que os lucros seriam distribuídos e consequentemente pagos, reduzindo ou até eliminando o que seria tributado.¹⁸

Para que o regime de tributação das CFC possa incidir, certas condições devem ser cumpridas. Primeiro, é necessário que a empresa seja uma entidade autônoma e independente¹⁹, situada em determinado país A e tenha um controle exercido sobre si por parte de sujeito residente em país B. Este controle, nas palavras de Heleno Tórres: “(...) é sempre considerado como uma relação de dominação, um poder que transcende, inclusive, as prerrogativas da própria assembleia, órgão máximo de deliberações”²⁰, sendo normalmente estabelecido por meio da capacidade de voto e de participação no capital social.

É também condição o fato de a CFC estar situada em território de baixa ou nula tributação, no caso, paraísos fiscais e países com regime de tributação favorecida. Tal condição é chamada de *jurisdictional approach* e, segundo João Francisco Bianco, “é a partir da jurisdição do país de sede da CFC que irá ser determinada a aplicação ou não do regime de transparência”²¹.

Última condição de aplicação do regime de transparência é o *transactional approach*, método que consiste na observância da natureza do rendimento auferido pela sociedade estrangeira. Os rendimentos passivos (royalties, dividendos, juros), provenientes de atividades que não sejam diretamente comerciais ou industriais, são considerados contaminados (*tainted income*), ensejando assim a aplicação automática do regime para a sua tributação.²²

O regime deve ser praticado mediante situações enquadradas em suas condições, expostas pela autonomia das sociedades, sua localização e de seus sócios controladores, bem como do tipo de renda auferida, para que assim possa ocorrer a efetiva tributação dos lucros destas sociedades coligadas e controladas no exterior diretamente na figura de seus sócios residentes, sendo caracterizada a transparência do regime em questão.

4. A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS CFC NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

A tributação da renda auferida no exterior por contribuintes brasileiros (tributação da renda em bases universais) foi estabelecida pelo Decreto-lei n. 1.168, de 22 de março de 1939, entretanto, aplicável apenas para pessoas físicas. Em se tratando de pessoas jurídicas, regulava-se pelo princípio da territorialidade (*source income taxation*), que possui a premissa de que a lei nacional é aplicada para tributar a renda auferida apenas dentro do seu território.

Em 1995, a Lei 9.249 inovou a matéria, rompendo com a até então aplicada territorialidade e consagrando o princípio da universalidade. Foi o artigo 25 da referida lei que instituiu a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capitais auferidos no exterior, sendo estes tributados na figura do contribuinte residente e computados na data correspondente ao seu balanço, levantado a cada 31 de dezembro, para fins de apuração do lucro real.

A Lei nº 9.249/95 adotou a presunção de disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa estrangeira, mesmo inexistindo a sua devida distribuição aos contribuintes residentes no Brasil.

O fato de lucros auferidos por estas empresas serem tributados na data de balanço de cada ano implicaria na tributação antes mesmo de sua devida distribuição aos sócios residentes, não ocorrendo, assim, o fato gerador previsto no texto do artigo 43 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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;

UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coord.). *Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 95.

18 ALTAMIRANO, Alejandro C. Transparência fiscal internacional: normas tributárias para la prevención de la elusión tributaria. In: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, IPDT, Lima, v. 43, p. 12, ago. 2005.

19 BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 25.

20 TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 129.

21 BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 26.

22 XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. São Paulo: Forense, 2015. p. 346.

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O lucro tributável é o acréscimo patrimonial do sócio, disponível em função de sua participação societária – ou, em outras palavras, o acréscimo, em cada exercício social, do patrimônio líquido da sociedade, além do capital social.²³

A lei em questão veio com o intuito de combater a elisão fiscal, pois, se mantido o critério da territorialidade, residentes no país poderiam atuar no cenário global para estabelecer filiais e adquirir participações em controladas e coligadas estrangeiras, já que a renda adquirida não seria tributada devido ao seu fato gerador ocorrer fora do território nacional.²⁴

Entretanto, o artigo 25 da Lei nº 9.249 não faz qualquer diferenciação quanto à localidade em que estas empresas controladas e coligadas estariam situadas. A legislação brasileira não observou o *jurisdictional approach* como critério da transparência fiscal, não aplicando devidamente o regime como forma de combate à concorrência fiscal danosa.

Foi, então, editada pela Secretaria da Receita Federal, em 27 de Junho de 1996, a Instrução Normativa n. 38. Ela estabeleceu que os lucros provenientes de controladas e coligadas só seriam submetidos à tributação no momento em que fossem disponibilizados, como também previu o momento em que se daria esta disponibilização.²⁵

Fica claro que a Instrução Normativa n. 38 teve a intenção de remendar o impasse criado pela Lei nº 9.249/95. A IN passou a considerar a personalidade jurídica das empresas controladas e coligadas, levando em conta os lucros auferidos por estas empresas e sua devida disponibilização para o sócio residente, na tentativa de alinhar o fato gerador do tributo ao que está contido no artigo 43 do CTN.

Posteriormente, a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, veio para consagrar o que fora estabelecido

na instrução normativa em questão e sanar os problemas existentes na Lei nº 9.249/95. Aquela lei, como exposto em seu art. 1º, manteve os dois pilares trazidos pela instrução normativa, na medida em que continuou a considerar a personalidade jurídica das controladas e coligadas estabelecidas no exterior e a necessidade de disponibilização do lucro auferido por estas empresas.²⁶

Seguindo a evolução legislativa do tema, no dia 11 de janeiro de 2001, foi publicada a Lei Complementar n. 104. Entre as alterações realizadas no CTN, a referida lei adicionou o parágrafo segundo ao art. 43:

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

O aludido parágrafo foi acrescido com o intuito de delegar ao legislador ordinário a competência para estabelecer as condições e o momento em que seriam tributados os lucros auferidos no exterior.²⁷ O fato de a lei complementar ter dado abertura para que lei ordinária definisse o momento de disponibilização dos lucros auferidos no exterior para sua tributação gerou insegurança, pois se acreditava tratar de uma regressão ao que estava estabelecido na Lei nº 9.249/95.

Devido a este espaço criado pela Lei Complementar n. 104/01, foi editada a Medida Provisória n. 2.158-35 de 2001, que em seu art. 74 estabelecia:

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.

O artigo em questão demonstra pleno regresso ao

23 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 435.

24 FUSO, Rafael. *Da Tributação Sobre os Lucros no Exterior no Direito Brasileiro. Direito Tributário Internacional: Teoria e Prática*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 44.

25 ROCHA, Sérgio André. *Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 27.

26 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de Lucros Auferidos por Empresas Controladas ou Coligadas no Exterior – Inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35 de 2001*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 130, p. 138, 2004.

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

que estava regulado na Lei nº 9.249/95, pela maneira que estabelece que a tributação dos lucros provenientes de empresas controladas e coligadas no exterior deveriam ser considerados fictamente disponibilizados na sua data de balanço no último dia de cada ano, independentemente de sua distribuição.²⁸

Percebe-se que o art. 74 da Medida Provisória em questão conflita com o que está regulado no art. 43 do CTN, na medida em que estabelece o momento de tributação dos lucros sem dar relevância a sua devida disponibilização.

Constitui o dispositivo acima citado uma afronta ao art. 146, III, *a*, da Constituição, onde está fixado que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. E também ao seu art. 145, § 1º, desconsiderando o princípio da capacidade contributiva, pois não há como os rendimentos do contribuinte serem auferidos devido a sua não distribuição, configurando-se apenas uma mera expectativa de uma renda ainda não disponibilizada.²⁹

Do ponto de vista internacional, o Brasil seguiu na contramão do que fora estabelecido pelo estudo publicado pela OCDE. A descaracterização da personalidade jurídica das empresas controladas e coligadas, de forma que as mesmas seriam vistas como transparentes, ocorria como medida antielísiva, já que este regime é aplicado especificamente para combater a concorrência prejudicial realizada por paraísos fiscais e países com regime de tributação favorecida.

5. O POSICIONAMENTO DO STF NO JULGAMENTO DA ADI 2.588/2001: LACUNAS E INCERTEZAS

Em dezembro de 2001, foi proposta, pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588, perante o Supremo Tribunal Federal.³⁰ Por meio desta, foi questionada a

28 BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 55.

29 ROSENBLATT, Paulo. *Transparência Fiscal Internacional no Brasil: uma Interpretação Antielísiva*. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coord.). *Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 101.

30 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2588/DF. Relator: Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, 10 de abril de 2013. *Diário da*

constitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

A entidade autora alegava, preliminarmente, que o referido artigo seria uma ofensa ao artigo 62 da Constituição Federal³¹, devido à ausência de urgência e relevância para a edição da Medida Provisória. Afirmava também que o artigo 74 seria uma violação ao artigo 153, III da Constituição³², na medida em que a tributação incidiria sobre lucros fictamente distribuídos. E argumentava que, assim como previsto no artigo 43 do CTN, deveriam ser tributados renda e proventos de qualquer natureza que fossem jurídica ou economicamente disponibilizados.

O julgamento da referida ADI seguiu por mais de 10 (dez) anos no STF, sendo concluído no dia 10 de abril de 2013. Diante da forma como o julgamento se estendeu, não foi possível estabelecer uma decisão única e específica para a matéria. Os Ministros se dividiram, defendendo posicionamentos diferentes durante o curso do processo.

A Ministra Ellen Gracie (hoje aposentada), relatora originária, após rejeitar as preliminares arguidas, proferiu seu voto julgando parcialmente procedente a ação. Para ela, haveria hipótese de disponibilização automática dos lucros auferidos por controladas, devido ao poder de controle do contribuinte residente, exercido sobre a distribuição dos resultados obtidos no exterior pela controlada. Desta forma, decidiu pela sua constitucionalidade.³³

Em contrapartida, a Ministra relatora declarou a inconstitucionalidade do termo “ou coligada” contido no *caput* do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001. O sócio residente não teria o mesmo poder de controle sobre os lucros auferidos pela coligada situada no exterior, e sua tributação na data do balanço seria caso de ficção legal,

Justiça, Brasília, DF, 10 fev. 2014.

31 Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

32 Art.153. Compete a União instituir impostos sobre: [...]

III – renda e proventos de qualquer natureza.

33 PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *O Regime Brasileiro de Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior*: um estudo empírico sobre suas causas e efeitos. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10165/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20de%20Mestrado_Vers%C3%A3o%20Protocolo%20Final.pdf?sequence=1>. Acesso em: 31 jul. 2016.

devido à aquisição de sua disponibilidade sem a devida distribuição.³⁴

O Ministro Nelson Jobim (aposentado) votou pela constitucionalidade dos dispositivos em julgamento, decidindo pela improcedência da ação, sendo acompanhado pelos Ministros Cezar Peluso e Eros Grau (ambos aposentados). Para ele, dever-se-ia aplicar o Método de Equivalência Patrimonial (MEP) para apuração dos resultados auferidos por coligadas e controladas situadas no exterior. Tal método determina o investimento de cada sócio, analisando a participação de cada um no capital social da empresa situada no exterior, dando relevância exclusiva ao acréscimo patrimonial.

Afirmava que o momento de disponibilidade da renda auferida poderia ser o da apuração de seus resultados (regime de competência), independente de sua distribuição.³⁵

O Ministro Marco Aurélio votou pela inconstitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória em questão, acompanhado pelo voto do Ministro Sepúlveda Pertence (aposentado). Em seu voto, argumentou que a personalidade jurídica das sociedades no exterior não poderia ser desconsiderada.

O Ministro Ricardo Lewandowski seguiu o Ministro Marco Aurélio quanto à inconstitucionalidade do regime e procedência da ação. Aduz o Ministro que o § 2º do artigo 43 do CTN ao definir o momento em que irá ocorrer a disponibilidade, deve ser interpretado em conjunto com o *caput* do próprio artigo, que estabelece como fato gerador do imposto de renda a efetiva disponibilização destes lucros.

Concluindo seu voto, afirmou ainda que, apesar do propósito louvável de combater a elisão fiscal, o regime é executado de forma a atingir o princípio da proporcionalidade. Este regime de tributação de controladas e coligadas no exterior deveria ser aplicado para impedir a elisão fiscal realizada por paraísos fiscais e países com regime de tributação favorecida, mas acaba incidindo de forma abrangente.

34 ROSENBLATT, Paulo. *Transparência Fiscal Internacional no Brasil: uma Interpretação Antielisiva*. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coord.). *Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 104.

35 ROCHA, Sérgio André. *Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 50.

O Ministro Ayres Britto (aposentado) também votou pela improcedência da ação, considerando a constitucionalidade da disposição legal impugnada. O Ministro afirmou em seu voto que os lucros obtidos por empresas controladas e coligadas no exterior repercutiam positivamente na balança do contribuinte residente.

Ao concluir seu voto, o Ministro fez importante ressalva quanto aos tratados internacionais tributários fixados pelo Brasil, que deveriam ser respeitados com o intuito de se evitar a bitributação.³⁶

O voto final, feito pelo então Presidente Ministro Joaquim Barbosa (aposentado), trouxe uma nova abordagem para o julgamento. O Ministro julgou parcialmente procedente a ação, limitando a aplicação do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 para pessoas jurídicas residentes cujas controladas ou coligadas no exterior estivessem estabelecidas em paraísos fiscais ou países com regime de tributação favorecida.

Em seu voto, rejeitou a aplicação do Método de Equivalência Patrimonial (MEP). Este seria suficiente para auferir uma expectativa de acréscimo patrimonial, mas que a efetiva confirmação deste acréscimo só seria possível mediante a disponibilização dos lucros provenientes de atividades das controladas ou coligadas no exterior.³⁷

O Ministro considerou constitucional o regime, mas apenas nos casos em que controladas e coligadas no exterior estivessem estabelecidas em paraísos fiscais ou países com regime de tributação favorecida. Nestes casos, poderia ocorrer a tributação automática dos lucros, na figura do sócio residente, tendo como fato gerador do imposto a data de balanço nos dias 31 de dezembro de cada ano.

Desta forma, foram estabelecidas as quatro vertentes que orientaram o julgamento.³⁸ Diante dos votos supracitados e analisados, podem-se caracterizá-las da forma a seguir.

A primeira, sustentada apenas pela Ministra e relatora originária Ellen Gracie, considerava constitucional a tributação estabelecida no regime, mas apenas nos casos

36 ROCHA, Sérgio André. *Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 59.

37 XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. São Paulo: Forense, 2015. p. 442.

38 XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. São Paulo: Forense, 2015. p. 442.

de controladas estabelecidas no exterior. No caso das coligadas, o regime seria inconstitucional, devido ao sócio não possuir poder suficiente sobre a empresa para determinar a disponibilização de seus lucros.

A segunda, do qual fizeram parte os Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Ayres Britto e Cezar Peluso, considerava totalmente constitucional o regime de tributação estabelecido pelo artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

A terceira, em que se filiaram os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski, considerava o regime totalmente inconstitucional. Este seria inconstitucional por se tratar de uma ficção legal, ignorando a personalidade jurídica da empresa estabelecida no exterior, e tributando seus lucros diretamente na pessoa do seu sócio residente, antes de sua disponibilização.

A quarta e última vertente, sustentada apenas pelo Ministro Joaquim Barbosa, considerou a aplicação do regime apenas nos casos em que tanto controladas como coligadas estivessem estabelecidas em paraísos fiscais ou países com regime de tributação favorecida. Se estas empresas não estivessem estabelecidas em países com favorecimentos fiscais, a aplicação do regime deveria exigir provas concretas de elisão ou evasão fiscal.

Concluído o julgamento, o Plenário do STF decidiu:

I. Pela inconstitucionalidade da tributação dos lucros de coligadas sediadas em locais que não se caracterizam como paraísos fiscais ou países com regime de tributação favorecida;

II. Pela constitucionalidade da tributação de lucros de controladas, sediadas em locais caracterizados como paraísos fiscais ou países com regime de tributação favorecida;

III. Devido a empate durante a sua votação, a constitucionalidade da tributação das controladas que não se encontrem sediadas em paraísos fiscais e países com regime de tributação favorecida, e das coligadas que se encontrem em locais assim caracterizados não pode ser decidida com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante.³⁹

Os Ministros Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki, Cármen Lúcia e Dias Toffoli não participaram do julgamento por sucederem a Ministros aposentados que já

havam proferido seus votos.

Mesmo depois de decorridos mais de dez anos de julgamento, a decisão proferida pelo Plenário do STF deixou lacunas. A fragmentação das decisões não permite a formação de um entendimento homogêneo quanto à matéria.

Trazida pelo Ministro Joaquim Barbosa, a análise da localidade em que estariam situadas as empresas sediadas no exterior demonstra observância ao que foi indicado pelo estudo da OCDE, configurando uma pequena, mas válida proximidade do regime brasileiro com o que é praticado internacionalmente.

É inegável que a legislação brasileira ainda precisa suprir essas lacunas e incertezas. Apesar de tudo, o julgamento da ADI 2.588 servirá como vetor para aplicação do regime de tributação das CFC em território nacional, já que parte de suas decisões fragmentadas possuem eficácia *erga omnes* e efeito vinculante.

E na mesma sessão da ADI 2.588/2001, foram julgados, ainda, os recursos extraordinários nº 611.586⁴⁰, interposto pela Cooperativa Agropecuária Mourãoense Ltda., e nº 541.090⁴¹, interposto pela União contra a Empresa Brasileira de Compressores S/A (Embraco), tratando sobre o mesmo tema. No primeiro, julgado sob repercussão geral, estava em discussão atividades praticadas por controlada sediada em Aruba. Por se tratar de paraíso fiscal foi aplicado no recurso o entendimento estabelecido no julgamento da ADI 2.588/2001, pois é considerado constitucional o regime de tributação devido à localidade em que está sediada a controlada.

E o julgamento do RE nº 541.090 tratou do caso de controladas sediadas em países de tributação regular (China, Estados Unidos, Uruguai e Itália). Por se tratarem de locais não caracterizados como paraísos fiscais ou países com regime de tributação favorecida, seu julgamento não foi abrangido pelo efeito vinculante da decisão preferida na ADI 2.588/2001. Foi considerada constitucional a tributação de controladas que não estavam estabelecidas em países com regime de tributação favorecido, com base no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

40 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 611586/PR. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, 10 de abril de 2013. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 10 out. 2014.

41 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 541090/SC. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, 10 de abril de 2013. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 30 out. 2014.

39 XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. São Paulo: Forense, 2015. p. 441.

6. O CENÁRIO DA TRIBUTAÇÃO DAS CFC APÓS A LEI 12.973/2014

Seguindo-se ao julgamento da ADI 2.588, foi editada a Lei 12.973, de 13 de maio de 2014, resultado da conversão em lei da Medida Provisória nº 627/2013, que estabeleceu, entre seus artigos 76 e 92, um novo regime de tributação em bases universais de pessoas jurídicas. A referida lei incorporou os novos entendimentos do julgamento da ADI supracitada e revogou o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35.

Nas palavras de Alberto Xavier:

A sistemática da nova lei, que foi muito além do regime de transparência fiscal internacional introduzida pela Lei nº 9.249/1995, visou essencialmente um duplo objetivo: (i) evitar que prejuízos incorridos no exterior, diretamente ou indiretamente, erodissem a base de tributação das sociedades investidoras brasileiras; e (ii) dificultar tecnicamente a interposição de entidades domiciliadas em países signatários de tratados contra a dupla tributação contendo cláusulas proibitivas ou limitativas das pretensões fiscais do país de residência da investidora.⁴²

Em se tratando de Controladas, a Lei 12.973/2014 não fez distinção quanto à forma de determinação da base de cálculo para tributação dos lucros, que estava prevista no artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35. Os lucros auferidos por sociedade controlada estabelecida no exterior continuam a ser tributados automaticamente na data de balanço da controladora residente. Manteve-se a tributação em bases universais, que ocorreria independentemente de disponibilização. Dispõe o *caput* do seu artigo 77:

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.

Percebe-se que, ao se referir à “parcela do ajuste do valor do investimento”, o legislador estabeleceu como objeto de tributação o acréscimo patrimonial gerado na controladora. Assim, o contribuinte residente não seria o responsável pelo pagamento de tributo incidente so-

bre os lucros de empresa situada no exterior, mas seria responsável pelo recolhimento de tributo incidente sobre o acréscimo patrimonial gerado por estes lucros.⁴³

Dando seguimento ao art. 77, o seu parágrafo primeiro estabelece que:

§ 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.

Ao excluir todas as demais parcelas que influenciaram o patrimônio da controlada, é tributada a parcela do ajuste referente exclusivamente ao lucro. Desta forma, o acréscimo patrimonial da sociedade controladora, objeto da tributação, nada mais é que a parcela referente ao lucro auferido pela controlada no exterior.

O termo “parcela do ajuste do valor do investimento” não passa de uma nova terminologia para a tributação que continua com o mesmo objeto: os lucros auferidos no exterior. O uso desse termo teria sido uma forma que o Fisco encontrou, ao utilizar uma nova nomenclatura, de afastar a aplicação de tratados internacionais tributários para evitar a bitributação. Ao não utilizar a palavra “lucro”, não seria aplicada a regra fixada no artigo 7º das convenções internacionais pelo Brasil, nas quais se estabelece que os lucros de empresas estabelecidas no exterior só poderiam ser tributados pelo Estado contratante.⁴⁴

Por fim, deve-se ressaltar, como previsto no artigo 80 da lei em análise, que todo o disposto em relação a controladas também se aplica às coligadas equiparadas a controladoras. No caso das coligadas, a Lei n. 12.973/2014 tentou harmonizar-se com o que foi estabelecido na decisão da ADI 2.588/2001. A lei previu duas modalidades de tributação: a que ocorre somente com a distribuição dos lucros e a automática dos lucros não distribuídos. De acordo com o artigo 81 da Lei 12.973/2014:

Art. 81. Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo

43 PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O novo regime de tributação em bases universais das pessoas jurídicas previsto na Lei n. 12.973 de 2014: as velhas questões foram resolvidas? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 33, p. 432.

44 Vide, por exemplo, Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Previne a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1975.

42 XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. São Paulo: Forense, 2015. p. 445.

da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, desde que se verifiquem as seguintes condições, cumulativamente, relativas à investida:

I - não esteja sujeita a regime de subtributação, previsto no inciso III do caput do art. 84;

II - não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

III - não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso I.

Percebe-se que o artigo 81 estabelece um regime de tributação aplicável aos lucros auferidos no exterior efetivamente disponibilizados, como era previsto tanto para controladas como para as coligadas na Lei 9.532/97. Entretanto, ele determina quais seriam as pessoas jurídicas no exterior podem se beneficiar do regime de tributação de lucros disponibilizados. São qualificadas as pessoas jurídicas no exterior que, cumulativamente, obedecerem ao disposto em seus incisos I, II, e III, transcritos anteriormente no presente trabalho.

A segunda modalidade de tributação das coligadas tributa automaticamente os lucros auferidos no exterior, como dispõe o artigo 82 da Lei 12.973/2014:

Art. 82. Na hipótese em que se verifique o descumprimento de pelo menos uma das condições previstas no caput do art. 81, o resultado na coligada domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela apurados deverá ser computado na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica investidora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas:

I - se positivo, deverá ser adicionado ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e

II - se negativo, poderá ser compensado com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

Esta modalidade é aplicada às empresas que não se enquadram nas condições contidas nos incisos do artigo 81, sendo seus lucros tributados independentemente de sua disponibilização.⁴⁵ E, de acordo com o artigo 83,

45 ROCHA, Sérgio André. *Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 187.

a pessoa jurídica residente no Brasil que possuir mais de 50% do capital votante de coligada situada no exterior será equiparada a controladora para efeitos de tributação.⁴⁶

Conclui-se, então, que no caso das coligadas, existem três maneiras diferentes de tributação dos seus lucros auferidos no exterior. Regra geral, os lucros apenas serão tributados quando efetivamente disponibilizados. Caso não ocorra obediência aos requisitos contidos nos incisos do artigo 81, haverá a tributação automática, independente de disponibilização.⁴⁷

A exceção é o caso das coligadas residentes equiparadas a controladoras, pois sua tributação ocorrerá como previsto no regime de tributação das controladas residentes no exterior, de forma automática.

Por fim, deve-se ressaltar as deduções presentes no artigo 85, *in verbis*:

Art. 85. Para fins de apuração do imposto sobre a renda e da CSLL devida pela controladora no Brasil, poderá ser deduzida da parcela do lucro da pessoa jurídica controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, a parcela do lucro oriunda de participações destas em pessoas jurídicas controladas ou coligadas domiciliadas no Brasil.

Tais deduções, que poderão ser realizadas por controladas e por coligadas, tem como objetivo evitar que ocorra a dupla tributação no Brasil de lucros que já teriam sido tributados no exterior.⁴⁸

O regime de tributação sobre bases universais, trazido pela Lei 12.973/2014, trouxe inovações para a matéria no Brasil. Entretanto, ao analisar o que está contido em seus artigos, percebe-se que o tema continua vago, sem uma aplicação condizente com as normas constitucionais brasileiras e com o padrão de tributação das CFC aplicado internacionalmente.

Deve ser questionado, em se tratando de controladas, o uso do termo “parcela do ajuste do valor do investimento” e a forma como este iria contra o estabe-

46 Art. 83. Para fins do disposto nesta Lei, equipara-se à condição de controladora a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detenha participação em coligada no exterior e que, em conjunto com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, consideradas a ela vinculadas, possua mais de 50% (cinquenta por cento) do capital votante da coligada no exterior.

47 ROCHA, Sérgio André. *Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 189.

48 XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. São Paulo: Forense, 2015. p. 465.

lecido pelas convenções internacionais tributárias, pois o fato econômico tributável permaneceria sendo os lucros auferidos no exterior⁴⁹.

Ademais, permanece a inconstitucionalidade decorrente da tributação dos lucros auferidos no exterior sem que estes sejam disponibilizados, atingindo as empresas controladas, coligadas que não obedecem aos requisitos fixados pela lei, e coligadas equiparadas a controladora. A tributação automática dos lucros, além de ir contra o que já fora previamente estabelecido na legislação brasileira, como no caso do artigo 43 do CTN, não possui ligação com o regime de tributação das CFC indicado pela OCDE.

7. O RECENTE POSICIONAMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

No primeiro semestre de 2016, a Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobrás) sofreu uma dura derrota na 1ª Câmara da Turma Superior do CARF. Ficou decidido que os lucros de empresa controlada sediada nos Países Baixos deveriam ser tributados de acordo com a legislação brasileira. O aludido acórdão restou assim ementado⁵⁰:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

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. Lançamento procedente.

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 A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA. Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (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.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Ao término o julgamento de Recurso Especial interposto pelo contribuinte, o acórdão proferido determinou que os lucros auferidos pela controlada seriam considerados disponibilizados na data na data do balanço do qual tiverem sido apurados, não havendo incompatibilidade entre a Convenção celebrada entre Brasil e Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, ainda vigente na época.

O contribuinte defendia a aplicação do art. 7º da Convenção, que determina que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado. Entretanto, a 1ª Turma concluiu que a referida Convenção contra a dupla tributação não traz norma específica referente as regras CFC situadas no art. 74, não cabendo a aplicação da regra de solução de conflitos disposta no art. 98 do CTN.

Apesar dessa derrota, a Petrobrás pode se valer de importante precedente no judiciário. Em 2014, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar Recurso Especial interposto pela Vale do Rio Doce, afastou a tributação sobre o lucro de controladas em Luxemburgo, Bélgica e Dinamarca, alegando que no caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, os lucros por ela auferidos são próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio.⁵¹

De acordo com essa decisão, os lucros auferidos nos Países em que estão instaladas as empresas controladas serão tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais celebrados com o Brasil.

Assim, fica evidente a insegurança jurídica que ainda resta sobre o tema, muito devido às lacunas deixadas pelo STF no julgamento da ADI 2.588. É necessário o posicionamento do judiciário em julgamentos como o supracitado, para que se tenha uma interpretação a ser seguida nesta matéria que ainda se encontra em aberto na legislação nacional.

49 ROCHA, Sérgio André. *Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 143.

50 CSRF. Processo n. 11052.000921/2010-63. Relator: Luis Flávio Neto, 04 de maio de 2016. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 14 jul. 2016.

51 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. REsp n. 1325709/RJ 2012/0110520-7. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, T1 - Primeira Turma, 24 de abril de 2014. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 20 maio 2014.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O regime de transparência fiscal internacional se configura como uma forma de defesa indicada pela OCDE, com o intuito de combater a concorrência fiscal prejudicial praticada por paraísos fiscais e países com regime de tributação favorecida.

Ocorre que o referido modelo foi implantado de forma diferente pela legislação brasileira, sendo os lucros das empresas situadas no exterior considerados fictamente disponibilizados ao contribuinte residente no dia 31 de dezembro de cada ano. Enquanto que internacionalmente seu caráter antielisivo era ressaltado, no território nacional o regime de tributação das CFC foi utilizado apenas como uma forma de ampliar e facilitar a tributação.

A constitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35 foi discutida no STF por meio do julgamento da ADI 2.588. Entretanto, este julgamento, que perdurou por mais de uma década, não conseguiu obter uma decisão única e concreta sobre o tema. Deve-se ressaltar o posicionamento do já aposentado Ministro Joaquim Barbosa. Ele trouxe para o julgamento o real motivo da aplicação deste modelo, a ser estabelecido como um regime antielisivo, decorrente de práticas de concorrência abusivas. O ex-Ministro argumentou que o modelo de tributação definido deveria utilizar critérios de seletividade, analisando a natureza e a origem do rendimento auferido.

Após o julgamento da referida ADI, foi editada a Lei nº 12.973/2014 com o intuito de concretizar os posicionamentos fixados pelos ministros do STF. Entretanto, a referida lei não trouxe inovações para a aplicação de forma eficiente do regime de tributação das CFC, continuando distante do modelo antielisivo recomendado pela OCDE. Permaneceu a divergência entre a tributação dos lucros previstas na lei e os dispositivos da Constituição e do Código Tributário Nacional.

A Lei nº 12.973/2014 resultou em novos questionamentos, principalmente no tocante a “tributação da parcela do ajuste do valor do investimento” de controladas, que compreende apenas os lucros auferidos pela empresa, permanecendo o mesmo objeto da tributação, mas que agora sob a nova terminologia contida no art. 77 da lei. Desta forma, sendo que a parcela do ajuste se refere apenas ao lucro, seria aplicado o art. 7º dos tratados celebrados pelo Brasil, impedindo a tributação pela

legislação nacional.

Mesmo após todo o desenrolar legislativo, da ADI julgada no STF dentro de imenso lapso temporal e da edição da recente Lei nº 12.973, a matéria ainda não se encontra pacificada no Brasil. As lacunas que permanecem sobre o tema resultarão em cada vez mais julgamentos no judiciário e no CARF, ocasionados pelo conflito de interesses entre Fisco e contribuintes.

Desta forma, será cada vez mais exigido o judiciário, posicionando-se diante dessa insegurança jurídica e lacunas. Deve-se ressaltar a já citada decisão do STJ no caso Vale, que em referência ao art. 98 do CTN e as convenções celebradas pelo Brasil, afastou a tributação de controladas, sendo estas empresas tributadas apenas nos territórios onde estão estabelecidas.

A legislação brasileira precisa acompanhar a real motivação do regime de transparência fiscal, observando-se a sua seletividade, a localização da empresa e o tipo de renda auferida, para combater a concorrência prejudicial. O tema permanecerá em aberto até que se compreenda este fundamento.

REFERÊNCIAS

ALTAMIRANO, Alejandro C. Transparencia fiscal internacional: normas tributarias para la prevención de la elusión tributaria. In: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, IPDT, Lima, v. 43, ago. 2005.

BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

BORGES, Franciele de Simas Estrela. *O direito tributário sobre uma perspectiva transnacional*. Disponível em: < <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/rdi/article/view/4375/pdf>>.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de Lucros Auferidos por Empresas Controladas ou Coligadas no Exterior – Inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35 de 2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 130, 2004.

FUSO, Rafael. *Da Tributação Sobre os Lucros no Exterior no Direito Brasileiro*. *Direito Tributário Internacional: Teoria e*

Prática. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>>. Acesso em: 24 maio 2016.

OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page3>. Acesso em: 24 maio 2016.

OECD. *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, Paris, 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O novo regime de tributação em bases universais das pessoas jurídicas previsto na Lei n. 12.973 de 2014: as velhas questões foram resolvidas? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 33,

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *O Regime Brasileiro de Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior*: um estudo empírico sobre suas

causas e efeitos. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10165/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20de%20Meistrado_Vers%C3%A3o%20Protocolo%20Final.pdf?sequence=1>.

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

ROSENBLATT, Paulo. Transparência Fiscal Internacional no Brasil: uma Interpretação Antielisiva. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça (Coord.). *Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. São Paulo: Forense, 2015.