

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE  
FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE PRESBITERIANA  
MACKENZIE

JESILENE SOUZA LIMA

TRATADOS INTERNACIONAIS E A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS  
AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADAS INDIRETAS

SÃO PAULO, SP  
2019

JESILENE SOUZA LIMA

*Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para  
obtenção do título de Bacharel no  
Curso de Direito da Universidade  
Presbiteriana Mackenzie.*

ORIENTADOR: EDMUNDO EMERSON DE MEDEIROS

SÃO PAULO

2019

JESILENE SOUZA LIMA

TRATADOS INTERNACIONAIS E A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS  
AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADAS INDIRETAS

*Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para  
obtenção do título de Bacharel no  
Curso de Direito da Universidade  
Presbiteriana Mackenzie.*

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

---

Examinador(a):

---

Examinador(a):

---

Examinador(a):

## Resumo

O presente estudo tem por fim, analisar o processo de apuração do lucro auferido no Exterior, para fins de determinação do lucro real e da CSLL, da controlada indireta, cujo controladora está estabelecida em País que possui tratado com o Brasil para evitar a bitributação da renda.

Ainda, analisar no caso concreto, se do momento da consolidação dos lucros da controlada indireta em sua controladora, este deve restar beneficiado pelo tratado em voga ou se a renda, de fato, deve ser tributada no País de sua origem e no Brasil.

Palavra-Chave: Direito Tributário Internacional, Tratados Internacionais, Lucro Auferido no Exterior, Controlada Indireta, Bitributação.

## Abstract

The purpose of this study is to analyze the process of calculation of the profit gross earned through another company based on a country with no treaty to prevent double taxation, to determinate the real profit and CSLL, whose parent company is established in a country that has a treaty with Brazil.

Also, to analyze in the specific case, if from the moment of the consolidation of the profits of the indirect subsidiary in its parent company, it should remain benefited by the current treaty or if the tax income should be taxed in the country of its origins and in Brazil.

Keyword: International Tax Law, International Treaties, Profit Earned Abroad foreign-based controlled, Indirect Subsidiary, Double taxation.

## Lista Abreviatura

Art. Artigo

CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CC Código Civil

CF Constituição Federal

CFC Conselho Federal de Contabilidade

CIJ Corte Internacional de Justiça

CPC Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CRC Conselho Regional de Contabilidade

CSLL Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN Código Tributário Nacional

DIPr Direito internacional privado

EMI Motivos Interministerial

INRFB Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil

INSRF Instrução Normativa da Superintendência da Receita Federal do Brasil

IRPJ Imposto de Renda - Pessoa Jurídica

LINDB Lei de introdução às normas do direito brasileiro

MEP Método de Equivalência Patrimonial

MP Ministério Público

OP. CIT. Opus Citatum

RFB Receita Federal do Brasil

RICD Regimento Interno da Câmara dos Deputados.

RISE Regimento Interno da Secretaria de Estado das Relações Exteriores

RISF Regimento Interno do Senado Federal

S/A Sociedade anônima

STF Supremo Tribunal Federal

STJ Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

|  |    |
|--|----|
| INTRODUÇÃO.....  | 01 |
| CAPÍTULO 1: TRATADOS INTERNACIONAIS NO CONTEXTO DO DIREITO BRASILEIRO..... |    |
| 1.1. Direito Internacional Privado.....                                    | 04 |
| 1.1.1. Natureza e Objeto da Norma do Direito Internacional Privado.....    | 05 |
| 1.1.2. Elementos de Conexão.....   | 06 |
| 1.2. Fontes do Direito Internacional.....                                  | 07 |
| 1.2.1. Fontes Internas.....  | 07 |
| 1.2.2. Fontes Internacionais.....  | 08 |
| 1.3 Conflitos das Normas do Direito Internacional Privado.....             | 09 |
| 1.3.1. Conflitos no Espaço.....  | 09 |
| 1.3.2. Conflitos no tempo.....   | 10 |
| CAPÍTULO 2: PROCESSO DE RECEPÇÃO DE UM TRATADO INTERNACIONAL.....          |    |
| 2.1. Tratado-Contrato.....   | 13 |
| 2.1.1. Tratado-Lei.....  | 13 |
| 2.2. Hierarquia do Tratado Internacional.....                              | 14 |
| 2.3. Processo de Internalização ao ordenamento jurídico Brasileiro.....    | 14 |
| 2.3.1. O papel do Congresso Nacional.....                                  | 15 |
| CAPÍTULO 3: LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS INDIRETAS.....                |    |
| 3.1 Acordos Contra a Bitributação.....                                     | 18 |
| 3.1.1. Interpretação dos Tratados.....                                     | 21 |
| 3.1.2 Lucros no Exterior.....  | 22 |
| 3.1.3. Controlada Indireta.....  | 26 |
| 3.1.4. Consolidação dos Lucros.....  | 27 |
| 3.1.5. Da Não Consolidação dos Lucros.....                                 | 31 |
| 3.1.6. Da dedução do Imposto de Renda devido no Exterior.....              | 32 |
| 3.1.5. Método de equivalência patrimonial.....                             | 33 |
| 3.1.6. Disponibilidade Jurídica x Econômica.....                           | 35 |
| 3.1.7. A ocorrência do Fato Gerador.....                                   | 36 |

|  |    |
|--|----|
| 3.1.8. Base de cálculo do IRPJ e da CSLL.....  | 38 |
| 3.1.9. Disponibilidade dos Lucros Para a Pessoa Jurídica no Brasil.....  | 39 |
| <br>   |    |
| CAPÍTULO 4: A CONSTITUCIONALIDADE DA BITRIBUTAÇÃO DOS<br>LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS INDIRETAS NO EXTERIOR...41 |    |
| 4.1. Princípios norteadores do direito tributário internacional.....   | 42 |
| 4.1.1 Territorialidade.....  | 42 |
| 4.1.2 Tributação em Bases Universais.....  | 43 |
| 4.1.3. Capacidade Contributiva.....  | 44 |
| 4.2. A Bitributação e os Tratados.....   | 45 |
| 4.2.1. País de Consolidação dos Lucros.....  | 46 |
| <br>   |    |
| CAPÍTULO 5: CONCLUSÃO.....   | 47 |
| <br>   |    |
| REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....  | 49 |



## INTRODUÇÃO

Dentre as diversas possibilidades que a globalização nos trouxe, em especial no que toca sua capacidade exponencial, podemos citar o mercado econômico como de longe, o maior de todos os favorecidos, uma vez que este passou a ter capacidade de desenvolvimento imensurável devido a existência de uma nova demanda, que passara a ser então, global.

De tal sorte que, a partir de tal acontecimento, novas relações humanas e por consequências jurídicas começaram a tomar novas formas e delineados, antes não conhecidos, provavelmente nem mesmo nos dias de hoje, devido à complexidade que compreende os sujeitos envolvidos.

A partir disso, não só novas potenciais relações internacionais se mostraram tangíveis, mas também como os possíveis, podemos dizer, prováveis conflitos se dariam na mesma velocidade que tais vínculos se estabeleceriam. Faz-se importante ressaltar que, se trata de Estados diversos compostos por povos únicos em seu próprio contexto social e seu tempo, com diferentes estágios políticos que carregam seus costumes externados através de suas leis, singulares por sua intrínseca constituição.

A fim de minimizar os efeitos decorrentes do encontro de dois entes e seus indivíduos, é utilizado instrumentos jurídicos capazes de convencionar vontades diversas, pactuando assim, direitos e obrigações entre os respectivos sujeitos com o um fim comum.

Entretanto, mesmo os mecanismos jurídicos mais recentes, não são capazes de acompanhar, nós, humanidade, devido seu desenvolvimento incessante e excepcional. Novas conjunturas exigem novos olhares. Contudo, há conflitos que além de tal obstáculo característico de nosso ordenamento jurídico, indubitavelmente, arcaico, nos dá margem para erros ou abusos por vezes, como exemplo, podemos mencionar as lacunas jurídicas.

Há diversos métodos utilizados para a aplicação da lei no caso concreto quando nos deparamos com tal circunstância, no entanto, quando estamos em um cenário internacional este racional resta prejudicado.

Na esfera tributária, internacional, podemos identificar a existência do fenômeno da bitributação, que ocorre no instante que dois sujeitos de direito público, eivados de suas respectivas competências, tributam um mesmo fato gerador e que torna o aludido conflito ora elucidado, concreto em si.

Muito além do cerne jurídico que tal questão carrega, há um ponto crítico no que diz respeito a carga tributária suportada pelas empresas, advindo de tal fenômeno, o que por sua vez, transcende ao campo econômico, trazendo implicações imensuráveis, especialmente no que toca o aspecto financeiro, inserido no cenário econômico instável brasileiro. Quando passamos a considerar uma empresa em um contexto internacional, questões como o arranjo societário utilizado, sua formação e consolidação dos lucros auferidos pela sociedade, tornam-se temas fundamentais para iniciarmos a análise da legitimidade da bitributação internacional e seus pressupostos, temas estes que atingem diretamente o relacionamento da sociedade para com seu País, no caso em voga, o Brasil

O presente trabalho tem por fim, analisar tais premissas no âmbito internacional, dentro do contexto jurídico brasileiro. Analisando, entre outros, a legitimidade da bitributação dos lucros auferidos no exterior por controladas indiretas, no caso concreto, com todas as implicações que a especificidade que tal sociedade carrega, especialmente nos casos que o Brasil possui tratado com o fim de evitar a bitributação no país onde os lucros da controlada indireta são consolidados, no caso, país diverso por se tratar de uma controlada direta, cujo controle se dá através da pessoa jurídica de direito brasileiro. Ainda, observar de forma minuciosa, o elemento fundamental e objeto principal do estudo, o lucro, dentro deste cenário.

Faz-se necessário antes de adentrarmos ao tema, analisarmos todo o contexto no qual o Tratado Internacional, se encontra no sistema jurídico brasileiro, e a partir disso, iniciarmos a análise técnica que se encontra a tributação dos lucros auferidos no exterior por uma controlada indireta.

## 1. TRATADOS INTERNACIONAIS NO CONTEXTO DO DIREITO BRASILEIRO

Tratado internacional, diz respeito, de uma forma elementar, a um compromisso, que pode se dar de forma escrita ou verbal, que ocorre entre duas nações, por vezes abrangendo outras, possuindo ainda, caráter formal<sup>1</sup>.

Seu início se deu formalmente no Brasil através do decreto nº 7.030 de 14 de dezembro 2009, que promulgou a Convenção de Viena dos direitos dos Tratados, cujo depósito de ratificação ocorrera em 25 de setembro de 2009, junto à Nações Unidas <sup>2</sup>. A partir de então, o Brasil passara a ser parte do acordo, que visa, entre outros, regular a instituição de um tratado no âmbito internacional perante suas partes.

No âmbito externo, é de suma relevância ressaltar o marco histórico que a convenção de Viena do direito dos tratados representa para o direito internacional, visto que a mesma concebe os fundamentos e premissas no qual um acordo deve carregar consigo, ainda, após e através deste um posterior relacionamento internacional, sendo, portanto, um norte para todas as nações e um instrumento regulatório apreciado devido suas proporções mundiais e o seu caráter jurídico consuetudinário.

Os efeitos da ratificação da Convenção supramencionada, excede ao plano meramente regulatório, tornando o Tratado um mecanismo político notável, visto que possui um forte caráter instrumental, pois estreita laços dos países com seu comércio exterior, conferindo, ainda legitimidade em suas relações.

Ademais, do ponto de vista jurídico, brasileiro, o tratado internacional que não verse sobre direitos humanos, é recepcionado com força de lei, passando a ser incorporado ao ordenamento jurídico e em plena consonância

---

<sup>1</sup> Ministério das Relações Exteriores. Tratados Internacionais. Disponível em : <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/perguntas-frequentes-artigos/19365-tratados-internacionais>> Acesso em: 28 de mar. 2019

<sup>2</sup> BRASIL. Decreto n. 7.030, de 14 de dez. de 2019. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66, Brasília-DF. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm)>: Acesso em: 28 de mar. 2019

com a Constituição Federal Brasileira, sendo, portanto, legítimo, no que toca o ponto de vista técnico jurídico.<sup>3</sup>

No Brasil, a recepção de um tratado inicia-se pelo Poder Executivo, que tem o poder de relacionar-se com outros Estados estrangeiros, bem como, o poder de realizar sua celebração,<sup>4</sup> se assim o for necessário, sendo, portanto, o único ator, porém há exceção quanto ao Ministro das Relações Exteriores, tal cargo é eivado com os mesmos poderes.

Tal recepção no ordenamento jurídico encontra-se expressa no Artigo Art. 21. Inciso I da Constituição Federal, entretanto, faz-se necessário a ocorrência do referendo através do Congresso Nacional, que será analisado mais adiante.

## 1.1 Direito Internacional Privado

Uma interação fundamental no qual os tratados e seus atores estão vinculados, se dá através do direito internacional privado (DIPr). Com o advento da globalização, novas formas de relacionar mostraram-se presentes, novas fronteiras foram exploradas novas formas se moldaram e tornaram presentes, ao mesmo tempo que o conceito de território tornou-se um tanto quanto apartado, seu significado nunca foi tão crucial no que toca ao direito internacional.

Em um determinado território há um povo e tal povo com sua soberania, única, tal dinâmica propicia o surgimento de um Estado, que possui relações semelhantes quando mencionamos seus indivíduos, porém, distinta quando está em voga outro Estado, podendo surgir elementos alheios que podem trazer um desequilíbrio, podemos citar, entre diversos, os conflitos.

Strenger, introduz um novo termo para fundamentar a natureza do direito internacional privado, o cosmopolitismo, que decorre de uma característica

---

<sup>3</sup> BRASIL. Constituição (1988) Art. 5º LXXVIII § 3º. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>: Acesso em: 29 de mar. 2019

<sup>4</sup> BRASIL. Constituição (1988) Art 21 I. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>: Acesso em: 29 de mar. 2019

intrínseca do homem, seu caráter cosmopolita, uma necessidade continua de convívio em sociedade e para com o outro e além do incentivo intrínseco dado através de tal interação, criando, por sua vez, novas relações.<sup>5</sup>

Neste caso, tal necessidade transcende ao plano do espaço, alcançando, assim, novas perspectivas.

Apesar da especificidade desses elementos, todos os Estados possuem um elo em comum, o desenvolvimento constante, seja ele social ou econômico. Ainda, pela peculiaridade intrínseca em sua constituição, que em face de eventual conflito, será posto em voga. Hoje, relacionar-se com outro Estado, é característica primordial para, muitas vezes, sua própria subsistência.

#### 1.1.1. Natureza e Objeto da Norma do Direito Internacional Privado

O DIPr, tem como essência, o saneamento de determinado fato, fato este ocorrido em um Estado diversos, que possui um elemento de conexão que os vincula. Tal elemento, objeto de DIPr, passa então, a ser o objeto de interesse dos Estados envolvidos, gerando, por consequência, um conflito.

Infimos questionamentos decorrem de uma breve análise deste cenário, tomamos como exemplo uma empresa, que produz um produto cuja matéria prima é advinda de recursos naturais encontrados em abundância em um determinado Estado, em face de eventual conflito, o Estado cujo tais Recursos se encontram, pode a vir prejudicar tal empresa, seja pela proteção de seu ecossistema ou mesmo por questões de mercado, assim, podemos observar os pontos sensíveis em voga, que será de suma importância quando entrarmos nos aspectos Tributários, no qual os interesses superam o já complexo cenário.

Assim, há inúmeras possibilidades que podem levar ao conflito em si, inimagináveis interesses envolvidos, mas, ainda, não se trata apenas da melhor aplicação da legislação ao caso concreto, mas a forma mais adequada de resolver os conflitos perante todos os entes envolvidos e principalmente aos

---

<sup>5</sup> STRENGER, Irineu. Direito internacional privado. 6. ed São Paulo: pg. 25.

indivíduos ou elementos que deram origem ao conflito, assegurando, assim, sua plena eficácia e justiça no sentido próprio da palavra.

Muito além de uma ciência de resolução de conflito, o DIPr se mostra como ferramenta de proteção comum, em detrimento de um fim maior que os já postos, mantendo a integridade dos laços que vinculam os Estados, através da aplicação de um direito adequado a todos envolvidos.

Para Strenger, há diversas controvérsias na mera determinação do objeto.<sup>6</sup> O que demonstra que devido à especificidade única dos entes envolvidos, ainda, muito, além disso, muitas vezes, em contextos diversos, um mesmo objeto pode possuir diversas concepções, a depender de ponto de vista que o mesmo pode ser observado.

#### 1.1.2 Elementos de Conexão

Há determinados elementos no DIPr, que demonstram como um fato vincula seus respectivo ente, Em suma, são eles, o local do ato, onde aconteceu determinado fato, no espaço; a conexão por domicílio, onde se é aplicado a legislação de onde os indivíduos vivem com ânimo de permanecer; o local da execução do contrato, que se traduz no local onde os indivíduos celebraram a relação jurídica ou ainda o lugar da coisa, que se situa no local onde se encontra os bens e do foro,<sup>7</sup> cujo local é determinado pela lei.<sup>7</sup>

Os elementos de conexão indicam, de forma elementar, o início do processo de solução da controvérsia, o ponto de partida e não como o mesmo deve ser sanado, os elementos anteriormente expostos são meramente exemplificativos.

Quando trazemos em voga o direito tributário, recai várias implicações em tal classificação que aduz uma profunda análise de questões como competência ou mesmo da espécie de tributo, em especial quanto ao fato o gerador e a base de cálculo serão determinantes para caracterizar o elemento de conexão.

---

<sup>6</sup> STRENGER, Irineu. Direito internacional privado. 6. ed São Paulo: pg. 39

<sup>7</sup> STRENGER, Irineu. Direito internacional privado. 6. ed São Paulo: pg. 25

Strenger afirma que a lei aplicável para pessoa jurídica, na maioria dos sistemas jurídicos, se dá pela individualização da mesma, através de uma aplicação de elementos mais favoráveis a pessoa jurídica, dentro do contexto de “favorável” do País de constituição desta.<sup>8</sup>

## 1. 2. Fontes do Direito Internacional

O direito internacional, é um complexo sistema de normas jurídicas, estruturado por diretrizes diversas com o fim de assegurar, garantir e preservar os direitos e obrigações à nível externo, internacional, dentro do contexto do direito interno, em especial no relacionamento de nações distintas.

Um emaranhado de estruturas primariamente constitutivas de direito interno dá origem, de forma consubstancial, ao direito internacional. A partir de então é criado um sistema normativo hierárquico normativo, que, como no direito interno, se socorre de fontes diversas para adequar-se as necessidades no caso concreto.

### 1.2.1. Fontes Internas

As fontes internas advêm do ordenamento jurídico, através das leis, decretos e constituição federal, como no caso brasileiro. Que, emanam do sistema jurídico do próprio Estado, adquirido através de sua constituição pautado por seus princípios e costumes.

Tem como ponto basilar seu próprio Estado, a exemplo disso, passemos a analisar a lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro o em seu artigo 17<sup>9</sup>, que prevê a possibilidade de vedação a normas ou atos internacionais que ofendam a soberania nacional, ordem e bons costumes, tais elementos são constitutivos das fontes internas de direito. Importante ainda, ressaltar que,

---

<sup>8</sup> STRENGER, Irineu. Direito internacional privado. 6. ed São Paulo: pg. 506

<sup>9</sup> BRASIL. Decreto Lei n. 4657, de 4 de set. de 1942, Art. 17. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm)>: Acesso em: 12 de abr. 2019

jurisprudências e doutrinas nacionais, podem ser equiparadas aos elementos anteriormente mencionados.<sup>10</sup>

### 1.2.2. Fontes Internacionais

A Corte internacional de Justiça (CIJ), através de seu Estatuto, faz previsão expressa de três fontes do direito internacional em seu artigo 38<sup>11</sup>. As fontes são, respectivamente, convenções internacionais, costumes internacionais e os princípios gerais do direito.

A convenção internacional, possui características similares a dos Tratados, especialmente no caráter instrumental que diz respeito a relação de um Estado com outro, porém, com uma particularidade, sua abrangência e tema por vezes são ligeiramente abstratos. Possuem, ainda, objeto de interesse dos demais Estados, estabelecido em uma reunião e assinado pelos respectivos entes, sendo assim, um acordo intrinsecamente multilateral. A aderência dos Estados ao acordo advindo da convenção dá legitimidade, trazendo, assim, segurança jurídica. Tornando-se, por conseguinte, a principal fonte do direito internacional.

Reiteradas práticas ocasionam costumes, no âmbito internacional, tal fenômeno dá legitimidade para determinado ato, pois tais práticas são aceitas perante os outros Estados no momento que este não a intervém, dando o status de direito, carregando, assim, todas implicações que este carrega.

E por fim, os princípios gerais do direito, são pressupostos demasiadamente subjetivos, mas que exercem papel fundamental quando está em voga o ambiente internacional. Tais princípios, carregam com si direitos e deveres que não são passíveis de mensuração, uma vez, que, suas implicações, dão origem a toda estrutura ou sistema, no caso, jurídico.

---

<sup>10</sup> BRASIL. Decreto Lei n. 4657, de 4 de set. de 1942, Art. 17. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm)>: Acesso em: 01 de maio de 2019

<sup>11</sup> BRASIL. Estatuto da Corte Internacional de Justiça. Op. cit. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cdhm/comite-brasileiro-de-direitos-humanos-e-politica-externa/EstCortIntJust.html>> Acesso em: 03 de maio de 2019.



### 1. 3. Conflitos das Normas do Direito Internacional Privado

Os conflitos concebidos no âmbito internacional, são objetos do DIPr. Tais conflitos surgem quando normas internas se chocam com normas existentes em outro Estado. Sendo, portanto, estranha, o que de pode gerar conflitos através de um breve contato.

Strenger afirma que a multiplicidade de Estados e por consequência de leis, traz, por si só, uma necessidade de vinculação inerente ao direito positivo<sup>12</sup>. Podemos encontrar diversas formas nos quais esses conflitos se tornam presentes, porém, seu saneamento requer uma análise do momento no qual os interesses passaram a ser distintos e mesmo a hipótese de ocorrência do mesmo.

#### 1.3.1. Conflitos no Espaço

Quando nos depararmos com conflitos no espaço, podemos verificar o choque entre normas jurídicas, em sentido amplo, podendo abranger suas respectivas fontes internas, com as normas advindas de outros Estados.

*“Frise-se, desde já, que havendo divergência entre a lei nacional (lexfori) e a lei estrangeira (estranha) de DIPr deverá o juiz aplicar a que melhor resolva, com justiça, o caso concreto.” (Mazzuoli, 2017.)<sup>13</sup>*

Conforme preceituado por Mazzuoli, em casos de choque de normas, deve ser usado como parâmetro, fundamental, o caso concreto. O operador do direito ao aplicar a resolução do conflito pertinente, deve, portanto, abster-se.

De tal sorte que, deve também, reconhecer direitos de outros países, se assim o for necessário, com o fim único de aplicação do direito, com observância das particularidades do caso, em prol de ambas as partes.

---

<sup>12</sup> STRENGER, Irineu. Direito internacional privado. 6. ed São Paulo: pg. 29.

<sup>13</sup> Mazzuoli, Valerio de Oliveira. Curso de direito internacional privado. – 2.ed. – São Paulo, pg. 120.

Ao incorrer em tal fato, lesão a soberania não é uma ocorrência que estaria em voga, tendo em vista o caráter basilar jurídico de tal ato, sendo, portanto, um princípio geral do direito, uma das fontes internacionais.

Para Strenger, o direito internacional privado não tem por função uniformizar entendimentos quanto às leis, mas muito além disso, vincular de uma forma que reste apenas um direito a ser seguido pelos entes envolvidos.<sup>14</sup>

No direito tributário, devemos nos questionar se, a resolução por tal método, é sinônimo de justiça em sentido amplo, pois, o tributo é criado com o fim, aquele instituído através de normas. Uma vez ocorrido o fato gerador, o contribuinte automaticamente passa a ser vincular a tal fim.

Na possibilidade de conflitos dessa natureza, estaremos diante não apenas com encontro de duas normas distintas, mas, com o encontro de dois fins únicos, superando, assim, o instrumento ora posto. Visto que a resolução por este meio restará falha.

### 1.3.2 Conflitos no tempo

O conflito no tempo ocorre ao passo que temos duas legislações, uma em pleno vigor e outra revogada, ambas tratam do mesmo tema, possuem o mesmo objeto e o que as distingue, é o caráter temporal que cada uma carrega.

Para o saneamento de tal questão, faz-se necessário trazer a baila o conceito de direito adquirido. Uma vez ocorrido o fato jurídico, o sujeito do mesmo, pode a vir, possuir direitos adquiridos durante sua incidência. Mesmo na hipótese de uma nova norma, tal direito não seria prejudicado, uma vez que o sujeito o carrega com si.

O conflito em voga pode ser solucionado, preliminarmente com a observância das normas constitutivas do próprio País,

---

<sup>14</sup> STRENGER, Irineu. Direito internacional privado. 6. ed São Paulo: pg. 31.

*“Em matéria de direito adquirido, de ato jurídico perfeito ou de coisa julgada, a regra é que se aplique a legislação anterior sobre a matéria em apreço, em detrimento da norma mais recente” (MAZZUOLI, 2017).<sup>15</sup>*

Assim, mesmo se tratando de um relacionamento de âmbito internacional, deve se observar as leis internas para iniciar-se a possível aplicação legal para a resolução do conflito. No Brasil, podemos observar a previsão, por sua vez, constitucional, ao direito adquirido, através no artigo Art. 5, XXXVI<sup>16</sup>. No qual é possível verificar a forma expressa, que tal direito não restará prejudicado, mesmo na hipótese de existência de uma nova lei.

## CAPÍTULO 2: PROCESSO DE RECEPÇÃO DE UM TRATADO INTERNACIONAL

No processo de recepção de um tratado internacional, podemos observar a existência de dois entes cujo papel é de suma importância, o Congresso Nacional através do Poder Legislativo e o Poder Executivo.

O congresso nacional, tem por função principal, exercer o poder legislativo. O mesmo é composto pela Câmara e pelo Senado Federal cujo, componentes são eleitos através de votos, de acordo com o sistema democrático adotado pelo Brasil.

Esse poder pode se traduzir não só com aprovação de leis e análise de matérias legislativas ou mesmo sua criação, superando, por vezes, tais atribuições.

Já o poder Executivo, é a materialização de um Estado através de seus membros e instituições, sendo ainda, um dos três poderes. Seus órgãos se subdividem através de uma federação, composto pela União em âmbito Federal, Governos e Secretarias em suas respectivas unidades Federativas e

---

<sup>15</sup> Mazzuoli, Valerio de Oliveira. Curso de direito internacional privado. – 2.ed. – São Paulo, pg. 131.

<sup>16</sup> BRASIL. Constituição (1988) Op. Cit. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) : Acesso em: 04 de junho de 2019

Municípios, que são extensões de tais unidades. Cada órgão possui sua respectiva autoridade, tais aspectos são expressamente previstos na constituição Federal.

Conforme previsão constitucional, a competência para celebrar tratados e convenções é do Presidente da República, após, faz-se necessário um referendo do Congresso Nacional nos termos do Artigo 84, inciso VIII da CF<sup>17</sup>, quanto à competência para tanto, esta resta também prevista em seu parágrafo 49, inciso I.<sup>18</sup>

Assim, de início, há celebração do tratado com suas respectivas partes através do Presidente da República, porém, tal função pode ser delegada ao Ministro das Relações exteriores a título de exemplo, nos limites previstos na lei.

Após, dá-se início a etapa que cuja ocorrência se dá no Congresso Nacional, caso o mesmo prossiga com seu processo habitual.

Antes de prosseguirmos, faz-se necessário elucidar a etapa que se aproxima, cujo elemento principal é o decreto legislativo, que se traduz, em um ato normativo, cuja força se aproxima de lei, na qual apenas é eivado pelo poder Legislativo.

Assim, uma vez existente o decreto, faz-se necessário a ratificação do mesmo pelo Presidente da República. Se o mesmo chegar a tal etapa, conclui-se, que este passará então, a fazer parte do Ordenamento jurídico brasileiro. Incorporando-se, por sua vez, as fontes internas, possuindo eficácia e força de uma lei ordinária como as outras até então vigentes.

Para finalizar o processo de recepção de um tratado, faz-se necessário sua publicação no diário oficial da união, tendo assim e a partir disso, sua eficácia plena no plano Nacional

---

<sup>17</sup> BRASIL. Constituição (1988) Art.84 VIII. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: 1988. Disponível em

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>: Acesso em: 5 de jun. 2019

<sup>18</sup> BRASIL. Constituição (1988) Art. 49 I. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: 1988. Disponível em

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>: Acesso em: 5 de jun. 2019

De tal sorte que, do ponto de vista do direito positivo, sua constituição através da incorporação e legitimação, ao passo que o Estado se relaciona com outro a tal ponto, que, no caso concreto, não há distinção de uma fonte internacional e nacional.

## 2.1. Tratado-Contrato

Nesta espécie de Tratado, se tem por intenção estabelecer acordos, cujo elemento fundamental de tal dinâmica se dá pela capacidade de cumprimento e aplicação do mesmo, por parte dos Estados, de forma mútua, a depender das partes e suas vontades.

Seu conteúdo não se trata de aplicabilidade, no âmbito do direito interno de outro Estado, e sim, de acordos entre as partes com um fim pré-determinado, no qual, não é necessária imposição de um elemento normativo, que se mostra um tanto quanto invasivo, quando em comparação com o Tratado-lei e sim uma forma de conciliação entre ambos que busca apenas um ambiente internacional favorável e harmônico.

### 2.1.1 Tratado-Lei

Do contrário da forma sutil que o Tratado-Contrato conduz o processo de sua instituição, esta espécie tem por fim, estabelecer como as normas devem ser observadas, sujeitando-se perante outros Estados, seus termos e aplicações no que toca sua efetividade, advinda de um acordo previamente estabelecido.

Pode-se notar uma forte característica do DIPr, uma vez que, na possibilidade de ocorrência de conflito, o mesmo será solucionado pois em um momento prévio, os Estados compactuaram para sua solução de maneira pacífica, fixando, assim, normas de caráter jurídico internacional.

## 2.2. Hierarquia do Tratado Internacional

Uma vez passado o processo de recepção de um tratado, que não verse sobre direito humanos, equipara-se então, a uma lei ordinária, não só pelo processo em si, que se assemelham pelas características formais a de uma lei ordinária, mas pela sua legitimação através deste processo, em especial pela expressa previsão constitucional, que estabelece competências e dá poderes para tanto.

Os fundamentos teóricos acerca da hierarquia dos Tratados, giram em tornos de duas teorias, a dualista e a monista.

Para Corrêa Lima a teoria dualista, pressupõe a existência de dois ordenamentos jurídicos, com todas as respectivas peculiaridades, não havendo, por sua vez, possibilidade de vínculo entre si, fazendo-se necessário a que os operadores do direito do caso em voga, resolvam qual deverá ser a forma que dará a vinculação entre as mesmas. Já a teoria monista, acaba por afastar a visão segregada dos ordenamentos jurídicos dos entes envolvidos, possuindo, assim, uma visão unificada, não estando em voga qual é a espécie normativa será aplicada no caso concreto, a norma de direito externo ou de direito interno, mas sim buscando uma hierarquia entre ambas, porém há outras correntes dentro desta, que busca uma hierarquia com primazia em um dos ordenamentos.<sup>19</sup>

## 2.3. Processo de Internalização ao ordenamento jurídico Brasileiro

Há um longo processo no que tange a recepção de um tratado internacional, que tem seu início no plano de um direito externo para, após se tornar parte do ordenamento jurídico brasileiro, no plano de um direito interno.

Tal processo, iniciasse com a celebração do tratado internacional e tem seu processo finalizado após referendo no congresso nacional, assim como constitucionalmente previsto. Passemos a analisar tal processo.

---

<sup>19</sup> Lima, Sérgio Mourão Corrêa. Tratados internacionais no Brasil e integração. São Paulo, Pg. 72.

Faz-se importante ressaltar que na seção dois, das atribuições do presidente da república, do capítulo I, do poder executivo, da constituição federal, nos deparamos com responsabilidades incumbidas ao presidente da república. Entre elas, está a celebração do acordo, que se dá através pelo mesmo, marca o início da recepção de um tratado.

A constituição Federal, especificamente em seu inciso VIII, art. 84<sup>20</sup>, faz previsão expressa que apenas o mesmo pode celebrar tratados internacionais, porém, com uma importante ressalva, tal ato será sujeito ao referendo do congresso nacional.

Além disso, o Regimento Interno da Secretaria de Estado das Relações Exteriores (RISE), também prevê a possibilidade de que seja incumbido ao Ministro das relações exteriores a negociação e celebração de tratados, estendendo, assim, a possibilidade de atores em um ponto do polo.<sup>21</sup>

### 2.3.1. O papel do Congresso Nacional

Após a celebração e assinatura do tratado, o mesmo, é enviado então, para o Itamaraty para a elaboração da Exposição de motivos interministerial e então, para posterior análise do ministério da justiça e defesa. Logo após a casa civil é responsável por dar prosseguimento com uma análise mais profunda tanto do conteúdo, no que tange seu caráter legal, dentro do contexto jurídico brasileiro<sup>22</sup>.

Importante ressaltar, ainda, que nessa fase a análise se sobrepõe ao nível de normas jurídicas, é posto em voga os interesses da República na assinatura e eficácia do mesmo.

---

<sup>20</sup> BRASIL. Constituição (1988) Art. 84, inc. VIII. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: 1988. Disponível em

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>: Acesso em: 7 de agosto. 2019

<sup>21</sup>BRASIL. Portaria nº 212, de 30 de abril de 2008. Regimento Interno da Secretaria de Estado das Relações Exteriores (RISE). Disponível em: < <http://www.itamaraty.gov.br/images/RISE.pdf> > Acesso em: 15 de junho de 2019.

<sup>22</sup>Henriques, Ana Carolina. Processo de internalização do Tratado sobre o Comércio de Armas no Brasil. Instituto sou da paz. 2014. Disponível em:<

[http://www.soudapaz.org/upload/pdf/armas\\_att\\_internizacao\\_03\\_02\\_14.pdf](http://www.soudapaz.org/upload/pdf/armas_att_internizacao_03_02_14.pdf) >. Acesso em: 15 de junho de 2019

Além da previsão expressa dada pela constituição quanto ao referendo de um tratado internacional para fins de sua recepção no congresso nacional, é possível encontrar a mesma previsão reafirmada no Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RICD)<sup>23</sup> Subseção III, Art, XV, C, 32, das matérias ou atividades de competências das comissões, bem como, no Regimento Interno do Senado Federal (RISF)<sup>24</sup> sobre a discussão e votação em seu artigo 9, inciso I do capítulo da competência. O congresso Nacional, ente eivado de competência, então, prossegue com um a nova análise e por fim, através de um decreto dá-se inicio a finalização do processo.

O decreto, nesse contexto tem por condão equiparar tal acordo dentro do direito interno, à lei. Antes da publicação do decreto no diário oficial, o Itamaraty e a casa civil são responsáveis, respectivamente, pelo depósito e recebimento de um novo EMI e parecer emitido pelo Itamaraty<sup>25</sup>. Assim, é possível publicá-lo o que dá ensejo para sua eficácia no ordenamento jurídico brasileiro, a nível de direito interno.

### CAPÍTULO 3: LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS INDIRETAS

Após passado pelo tema que versa sobre tratados e entendido, então, sua força e legitimidade no âmbito de direito interno, passemos a observar o objeto de conflito de nossas análises, o lucro constituindo no plano internacional, de propriedade de pessoas jurídicas brasileiras.

A apuração e tributação dos lucros dentro do contexto de controlada indireta em âmbito internacional, é um extenso tema que compreende diversas leis e normas do direito interno, bem como, externo, assim, faz-se necessário analisar o texto normativo, que neste caso em específico, tem sua interpretação

---

<sup>23</sup> BRASIL. Resolução nº17, DE 1989. Aprova o Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RICD). Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/regimento-interno-da-camara-dos-deputados/arquivos-1/RICD%20atualizado%20ate%20RCD%206-2019.pdf>> Acesso em: 20 de junho de 2019.

<sup>24</sup> BRASIL. Resolução nº 93, de 1970. Disponível em:<<https://www25.senado.leg.br/documents/12427/45868/RISF+2018+Volume+1.pdf/cd5769c8-46c5-4c8a-9af7-99be436b89c4>> Acesso em: 20 de junho de 2019.

<sup>25</sup> Henriques, Ana Carolina. Processo de internalização do Tratado sobre o Comércio de Armas no Brasil. Insitituto sou da paz. 2014. Disponível em:<[http://www.soudapaz.org/upload/pdf/armas\\_att\\_internalizacao\\_03\\_02\\_14.pdf](http://www.soudapaz.org/upload/pdf/armas_att_internalizacao_03_02_14.pdf)>. Acesso em: 20 de julho de 2019



um tanto quanto literal, uma vez que a temática não dá margem para divergências nesse sentido, sendo necessário analisar o ordenamento jurídico como um todo.

De início, é importante analisarmos a instrução normativa nº 213, da Receita Federal, que dispõe sobre os lucros auferidos no exterior por controladas indiretas.

Logo em seu artigo 1º podemos observar os tributos e seus respectivos fatos geradores, assim, podemos constar que, os lucros auferidos no exterior, por controladas indiretas, são sujeitos a duas espécies de tributos: O imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o lucro líquido.

Tais lucros devem necessariamente ser auferidos no exterior, no âmbito de direito internacional, podendo, ainda, o mesmo decorrer de participação societária,<sup>26</sup> estendendo, assim, sua hipótese de incidência.

Nesta esteira, conclui-se que os lucros advindos de uma empresa no âmbito do direito externo, de titularidade de uma pessoa jurídica brasileira, devem, obrigatoriamente, em caso de auferição de lucro, prosseguir com a tributação através do IRPJ e CSLL, no regime de tributação do lucro real, impreterivelmente.

Neste ponto, faz-se necessário uma importante ressalva, pessoas jurídicas que possuem lucros auferidos no exterior, devem, obrigatoriamente, optar pelo Lucro Real, como regime de tributação nos termos do parágrafo § 3º, do mesmo artigo.<sup>27</sup>

O regime tributário com base no lucro real, é o regime no qual, a pessoa jurídica pode determinar seu lucro real deduzindo os custos e despesas incorridas em sua operação com o fim de obter seu lucro líquido. Sendo

---

<sup>26</sup> Brasil. Instrução normativa SRF nº213 de 07 de outubro de 2002. Art. 1º. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Disponível em

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15088&visao=compilado>>: Acesso em: 16 de julho de 2019.

<sup>27</sup> Brasil. Instrução normativa SRF nº213 de 07 de outubro de 2002. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Disponível em

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15088&visao=compilado>>: Acesso em: 16 de julho de 2019.

possível, ainda, adicionar encargos, provisões, despesas ou custos indedutíveis como exemplo, da base de cálculo dos respectivos impostos, ou mesmo excluir prejuízo fiscal, depreciação acelerada incentivada.

Há possibilidade da pessoa jurídica prosseguir com compensações ser assim a lei o dispor, nos termos do Art 6 do decreto lei nº 1.598/77.<sup>28</sup>

### 3.1 Acordos Contra a Bitributação

Com o fim de evitar a bitributação dos lucros e através dos mecanismos dispostos como no caso em voga, os acordos, muitos países estabelecem, entre si como o lucro será tributado e onde e quando o será, com o fito de evitar transtornos decorrentes da ausência de previsão legal e possíveis abusos das autoridades fiscais decorridos de lapsos legais.

A dinâmica posta para evitar a tributação, tem o fim de favorecer o mercado e seus atores, especialmente no que toca à questões de cunho pecuniário, aumentando a competitividade em tais países e possibilitando o crescimento do mercado, uma vez que as empresas passariam a contar com o valor destinado para os tributos para fins diversos, inclusive para investimentos, sendo, como no caso do Brasil, tal valor considerável.

Dessa maneira, o acordo após todo o processo de ratificação, possuiria a mesma força de lei dentro do ordenamento jurídico. Importante, ainda, ressaltar que mesmo com toda legitimidade eivada que os acordos carregam e seu processo de recepção, nosso código tributário nacional em seu artigo 98º versa sobre sua veemência, reforçando que tais acordos podem revogar ou modificar dispositivos legais de direito interno.

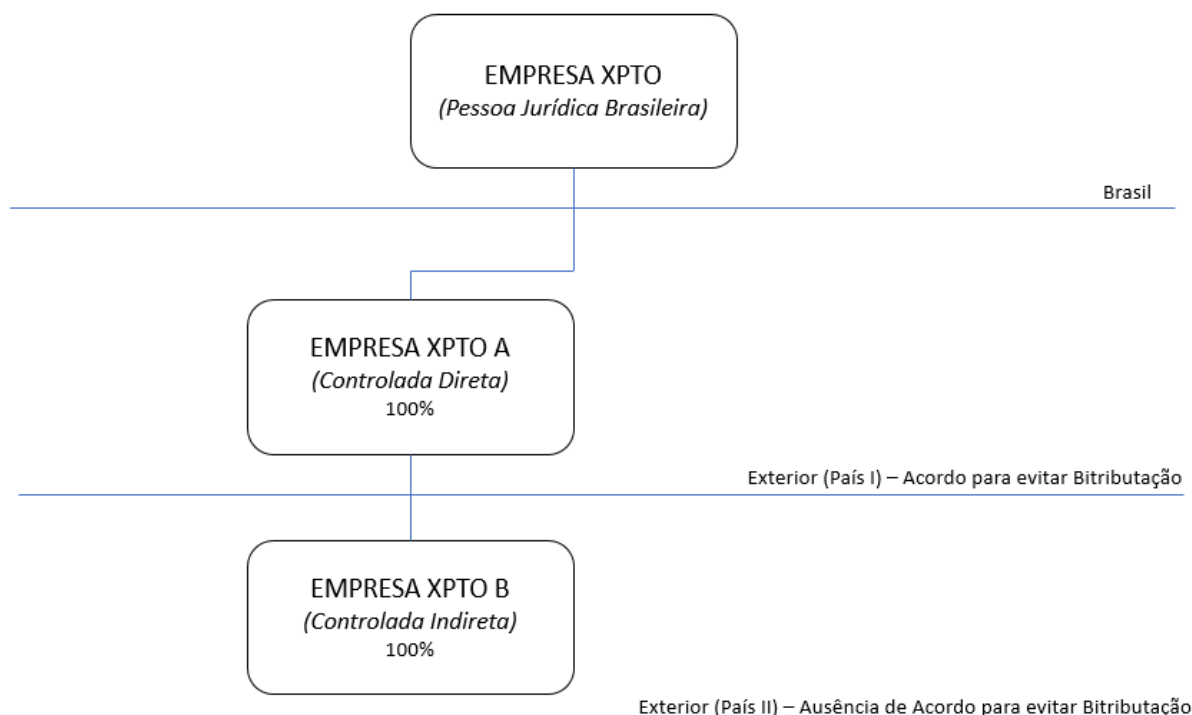
Neste momento, após um olhar genérico para nosso cenário, afim de iniciarmos uma análise mais complexa, faz-se importante delimitar com maior riqueza de detalhes o objeto do presente estudo, uma vez que ao decorrer das análises e com seu aprofundamento múltiplas variáveis se tornaram presentes.

---

<sup>28</sup> Brasil. Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Op. cit. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm)>: Acesso em: 25 de julho de 2019

Nosso principal ator, é uma controlada indireta cujo país onde seu estabelecimento se encontra não possui acordo para evitar bitributação, porém, sua controlada direta, localizado em país diverso, possui.

Tal controlada direta é de propriedade da Matriz estabelecida no Brasil. Segue breve quadro esquematizado para ilustrar tal cenário com maior clareza:



Até o período de finalização do presente estudo, segundo a Receita Federal do Brasil, possuímos cerca de 34 acordos, que tem por fim evitar a bitributação entre dois entes distintos, são eles: Alemanha, Canadá, Equador, França, Japão, Peru, África do Sul, Trinidad e Tobago, Argentina, Chile, Eslováquia, Hungria, Luxemburgo, Portugal, Turquia, Áustria, China, Espanha, Índia, México, República Tcheca, Ucrânia, Bélgica, Coreia do Sul, Filipinas,

Israel, Noruega, Rússia, Venezuela, Dinamarca, Finlândia, Itália, Países Baixos e Suécia.<sup>29</sup>

Na hipótese da controlada direta, na qual os lucros da controlada indireta são consolidados para fim de apuração do IRPJ/CSLL estar estabelecida em país cujo acordo esteja vigente, apenas o lucro da controlada direta deve ser considerado como parte do acordo e sujeito a este.

O lucro da controlada indireta, mesmo que consolidado na controlada direta, não deve ser considerado como parte do acordo, pois tais lucros não foram constituídos no País em questão e sim em diversos, no qual o acordo inexistente.

Não devemos desconsiderar a personalidade jurídica que cada espécie de empresa possui, observando as exigências legais quanto à consolidação do lucro quando assim o for necessário.

O lucro da controlada indireta, mesmo que apurado pela controlada direta, não faz parte desta, devendo ser considerado para fins de determinação do lucro real, a parte.

Tomemos como premissa para continuação da análise, que a controlada indireta está estabelecida em local cujo acordo inexistente, em caso de existência, tal discussão não seria cabível, pois o acordo deveria ser considerado para fins de apuração em voga. E mesmo se houver o acordo no País da controlada indireta e inexistir no da controlada direta, deve ser considerado o País cujo lucro teve origem.

O grande cerne, no tocante aos lucros da controlada indireta, diz respeito ao momento de consolidação no balanço de sua controladora para fins de determinação do Lucro Real e Base de Cálculo do IRPJ/CSLL nos termos do Art. 1º, § 6º da INSRF Nº 213/2002<sup>30</sup> da Matriz.

---

<sup>29</sup> Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais. Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal. — Publicado 04/03/2015 12h27, última modificação 29/01/2019 15h09. Disponível em: < <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>> Acesso em: 25 abr. 2019.

<sup>30</sup> Brasil. Instrução normativa SRF nº213 de 07 de outubro de 2002. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Disponível em

E o questionamento se o lucro advindo da controlada indireta é pertencente a controlada direta sendo parte do acordo ou se deve ser considerado sua personalidade jurídica de forma independente. Passaremos por todo o processo de consolidação adiante a fim de elucidar tais indagações.

### 3.1.1. Interpretação dos Tratados

Após reconhecido como parte do direito interno, o tratado passa a vigorar e fazer parte do ordenamento jurídico. De certo que, conflitos jurídicos no que toca a interpretação de uma lei dá-se com frequência quando estas têm origem de nosso próprio legislativo, tais divergências podem se aplicar, a interpretação e aplicação de um tratado no caso concreto.

O decreto 7030/09, que promulgou a convenção de Viena, em sua seção 3, dispõe sobre tal questão. Passemos a analisá-las.

De início, O artigo 31, dispõe sobre regras gerais de interpretação, e faz alusão a pontos de suma importância nos quais devem ser reiterados da leitura de qualquer acordo, são eles: Princípio da Boa fé; objetivo e finalidade<sup>31</sup>.

O princípio da boa-fé, é o alicerce dos fundamentos do ordenamento jurídico e de qualquer negócio por ele compreendido, assimila a essência da moral e ética no qual tal sistema fora constituído e pauta todas as normas que dele possa advir. Nesse sentido, a leitura e interpretação de um tratado pressupõe a boa-fé das partes ao acordá-lo e constituí-lo, porém, é necessário frisar que, a moral e ética é construída ao longo do processo de formação de um povo e através deste e o mesmo ocorre com o outro Estado.

Quanto ao objeto, mesmo sendo tido de tal norma, na qual sua minúcia esteja definida de pronto, ainda, devido à rápida interação humana e relacionamento constante, cujos contrastes não seja passível de análise,

---

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15088&visao=compilado>>:  
Acesso em: 25 de jul. 2019

<sup>31</sup> BRASIL. Decreto n. 7.030, de 14 de dez. de 2019. Op. cit. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66, Brasília-DF. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm)>  
Acesso em: 27 de jul. 2019

haverá situações onde se fará necessário uma interpretação além da literal, e será posto em voga, no que toca a interpretação, interesses distintos de entes diversos no que toca um tema de fundamental importância, não só para estes para uma nação no caso do Brasil, uma vez que o tributo tem por fim, entre outros, custear a saúde, educação e cultura à título de exemplo.

Nesse sentido, ao analisar uma norma cujo origem tenha se dado de uma forma *tão sui generis* quanto é o caso em voga, faz-se importante, analisá-la partindo do princípio da boa-fé, após seu objeto e por fim, a sua finalidade, não só do acordo em si, mas de seu objeto.

### 3.1.2 Lucros no Exterior

Para Marion, lucro são receitas provenientes de investimentos advindos de seus próprios titulares <sup>32</sup>. Em sentido amplo, trata-se de vantagem, econômica, constituída através de aplicação de recursos, empregados por seus respectivos titulares.

Como anteriormente mencionado, incide sobre o lucro auferido no exterior o IRPJ e CSLL. Os lucros são adicionados ao lucro líquido, para determinar a base de cálculo do lucro real e Csl. Sendo, neste caso, adicionado de forma proporcional, a sua participação, por se tratar de uma controlada indireta.<sup>33</sup>

O lucro líquido é a soma algébrica do lucro operacional, nos termos do art. 6 da lei 1598/77 que nada mais é, que o rendimento obtido através do exercício da atividade econômica de uma empresa nos termos do art. 11, ainda dos resultados não decorrente de tais atividades e saldos de correção monetária e das participações nos termos do Art 6 § 1º da mesma lei.<sup>34</sup>

Os lucros auferidos pela mesma, será computado, no caso da existência de mais de uma controlada, de forma individualizada, não podendo, assim, tais

---

<sup>32</sup> Marion. José Carlos. Contabilidade Básica – 10.ed. São Paulo, pg. 61.

<sup>33</sup> Brasil. Instrução normativa SRF nº213 de 07 de outubro de 2002. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Acesso em 06 de maio de 2019.

<sup>34</sup> Brasil. Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Op. cit. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Acesso em 07 de abril de 2019

resultados serem consolidados, em qualquer hipótese segundo Art. 1º IN SRF nº 213, de 2002 – parágrafo 5.<sup>35</sup>

As pessoas jurídicas que possuam tais lucros, devem registrar as subcontas da controlada direta no exterior, de forma individualizada, juntamente com o resultado contábil auferido pela mesma e suas controladas indiretas, em função do balanço do período anterior, na proporção de sua participação, nos termos do artigo 76 da lei nº 12.973/2014.<sup>36</sup>

Caso, a controlada direta possua lucro auferido de outra pessoa jurídica, o mesmo deverá ser consolidado no balanço da filial, sucursal ou controlada que o possuir, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo do CSLL.<sup>37</sup> Este é o momento de crucial importância para nossas análises, faz-se necessário a consolidação do lucro da controlada indireta no balanço de sua controladora para fins de determinação do lucro real.

Para Higuchi, o registro na subconta dos lucros auferidos pela controlada indireta é impraticável, assim, deve-se observar os lucros da controlada direta, que estará registrado de forma pormenorizada.<sup>38</sup>

A INRFB nº 1520, em seu Art. 2º versa sobre os registros das subcontas. O registro do resultado do lucro da controlada indireta, deve ser feito na conta da controlada direta no exterior, de forma individualizada, do ano-calendário que foi o mesmo foi apurado em balanço, na proporção de sua participação.<sup>39</sup>

---

<sup>35</sup> Brasil. Instrução normativa SRF nº213 de 07 de outubro de 2002. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Acesso em 06 de maio de 2019.

<sup>36</sup> Brasil. Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)>: Acesso em: 29 de jul. 2019.

<sup>37</sup> Brasil. Instrução normativa SRF nº213 de 07 de outubro de 2002. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15088&visao=compilado>>: Acesso em: 29 de jul. 2019

<sup>38</sup> Higuchi, Hiromi. Imposto de renda nas empresas. 37. ed. São Paulo. pg 131 Disponível em <<http://www.crcsp.org.br/portal/publicacoes/livros/imposto-de-renda-das-empresas.pdf>>: Acesso em: 19 de jul. 2019

<sup>39</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em

Há uma importante ressalva, o registro do lucro auferido pela controlada indireta deve ser feito antes de sua tributação, no país de origem.<sup>40</sup> Além disso, a subconta no qual o lucro será registrado deve dizer respeito apenas a controlada indireta em voga, não podendo haver resultado de outras pessoas jurídicas que possam estar sobre o seu controle, de forma direta ou indireta.<sup>41</sup> Com o fim de dirimir eventuais conflitos decorrentes de consolidação indevida dos lucros de diversas sociedades em uma única controladora, que impossibilitaria a apuração devida do IRPJ e CSLL, há previsão expressa da criação individual de subcontas para cada controlada, nos termos do artigo 2º, § 1º, da INRFB 1520/2014.<sup>42</sup>

Neste momento, é crucial tomarmos uma considerável nota. Há distinção entre registro individualizado e consolidação e tal esclarecimento tornará nossas análises extraordinariamente fluídas. Os registros que deverão ser realizados de forma individualizada por controlada indireta e direta, na controladora, pessoa jurídica de direito brasileiro, diz respeito ao registro contábil de tais investimentos. Já a consolidação, no caso de uma controlada indireta à exemplo, diz respeito a adição do lucro líquido de uma controlada no balanço de sua controladora estabelecida no exterior, nos termos do Art. 11, § 3º INRFB 1520<sup>43</sup>

---

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>:  
Acesso em: 5 de ago. 2019

<sup>40</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>:  
Acesso em: 5 de ago. 2019

<sup>41</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>:  
Acesso em: 5 de ago. 2019

<sup>42</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>:  
Acesso em: 5 de ago. 2019

<sup>43</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>:  
Acesso em: 5 de ago. 2019



Ainda, na esteira do mesmo artigo, há especificação contábil sobre o tipo de conta, que deverá ser utilizada, no caso, a analítica, devendo ser registrado seus lançamentos contábeis<sup>44</sup>. O termo “conta” referido anteriormente, é um termo contábil que diz respeito à expressão de fatos através de números, organizado segundo contas arranjadas segundo parâmetros pré-determinados que os contém e os detalham, e são classificadas em dois tipos, sintética e analítica. A conta analítica abrange determinados fatos semelhantes e que podem ser agrupados, já a sintética são esses fatos demonstrados de formas individuais.

Após o parágrafo 7º do Art. 1º da Instrução normativa nº 213, da Receita Federal, traz uma importante ressalva, os lucros considerados para fins de determinação do lucro real, deve utilizar o valor antes de descontado o tributo a ser pago no País da localização da controlada.<sup>45</sup>

Quanto a apuração, é possível deduzir, para fins de apuração do IRPJ e CSLL, no caso em voga, adições decorrentes de preços de transferências dispostos nos Art. 18 a 22 da lei nº 9.430, conforme previsto no art. Nº 85 da lei 12.973.<sup>46</sup> Desde que os mesmos tenham sido considerados para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no resultado contábil da controladora localizada em território brasileiro nos termos da mesma lei.

Ainda, na esteira das deduções, a lei 12.973 em seu artigo 87, há previsão da possibilidade da pessoa jurídica brasileira, na proporção de sua

---

<sup>44</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>:

Acesso em: 5 de ago. 2019

<sup>45</sup> Brasil. Instrução normativa SRF nº213 de 07 de outubro de 2002. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Disponível em

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15088&visao=compilado>>:

Acesso em: 5 de ago. 2019

<sup>46</sup> Brasil. Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)>: Acesso em: 6 de ago. 2019.

participação, deduzir imposto que incida sobre a renda em âmbito internacional, neste caso o lucro auferido pela controlada indireta.<sup>47</sup>

Quantos a questões que envolvem a conversão de moeda estrangeira para a nacional, Real, o artigo 7 da INRFB 1520, dispõe que a conversão deve se dar na data do levantamento do balanço da controlada, não havendo cotação para real, será necessário convertê-lo em dólares, moeda corrente utilizada pelos Estados Unidos da América, após, deverá haver conversão para o real, nos termos do mesmo artigo, em seu parágrafo único.<sup>48</sup>

### 3.1.3. Controlada Indireta

Podemos encontrar, dentro do ordenamento jurídico brasileiro, disposições quanto ao conceito de controlada indireta na Lei das Sociedades por Ações e no Código Civil.

Na lei da S/A, o conceito de controlador é intrínseco à alguns requisitos, são eles: Titularidade de direitos de sócio, com poderes de deliberação e poderes relativos a eleição de administradores, bem como, poderes relativos a direção, com o fim de cumprimento da função social da empresa com o fito de alcançar a plena atividade econômica da companhia e seu corpo, nos termos do artigo 116º.<sup>49</sup>

O Art. 1098, do Código Civil, preceitua que é controlada, a empresa que possuir maioria dos votos em deliberações e também, a que possua o poder de eleger a maioria dos administradores. Ainda, aquela sociedade cujo controle

---

<sup>47</sup> Brasil. Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)>: Acesso em: 6 de ago. 2019.

<sup>48</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>: Acesso em: 18 de ago. 2019

<sup>49</sup> BRASIL. Lei 6404/76. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm)>: Acesso em: 10 de set. 2019

esteja em poder de outra, através de quotas ou ações decorrentes de outras que esta última possua controle ou que já a seja controlada.<sup>50</sup>

O artigo 247 e seus incisos, da Lei da S/A informa quanto ao nível de detalhamento que uma controlada indireta deve possuir no balanço patrimonial de sua controladora, a fim de evitar possíveis confusões entre as pessoas jurídicas envolvidas e em seus respectivos patrimônios.

Nesse sentido, podemos observar o que segue quanto as definições ora postas:

” Logo, para o direito comercial e civil o conceito jurídico de "controlada" abarca tanto a controlada direta quanto a indireta. Não há distinção. Para a legislação tanto faz o controle ser direto ou indireto, em ambos os casos estamos diante de uma empresa controlada, para efeito de imputação de deveres e obrigações”<sup>51</sup> Recurso n.: 148710 Acórdão: 101-97.070.

Ao analisar a legislação em voga, é possível observar, que de fato, o termo direta e indireta inexistem. Assim, pode-se interpretar que se uma empresa brasileira possuir controle por meio de outra empresa, também estabelecida no exterior, está, será denominada controlada indireta.

#### 3.1.4. Consolidação dos Lucros

Como anteriormente apontado, o lucro auferido por uma controlada indireta, antes de sofrer qualquer tributação no País de sua localização, deve prosseguir com a consolidação de seus lucros para fins de apuração do IRPJ e CSLL, na sua controladora sediada no Brasil, por meio de sua controlada direta.

Faz-se importante ressaltar que, a consolidação dos lucros auferidos pela controlada indireta deve ser consolidado na controlada direta, nos termos do §

---

<sup>50</sup> BRASIL Código Civil. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.html)>: Acesso em: 15 de set. 2019

<sup>51</sup> Receita Federal do Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso n.: 148710 Acórdão: 101-97.070.

6º, Art 1º da IN 213/02, assim, o lucro auferido por meio de outra empresa, neste caso, uma controlada direta, deve fazer parte desta, através de seu balanço, para por fim, ser consolidado em sua controladora estabelecida no Brasil.

Tal lucro, na determinação do Lucro real, pode ser consolidado nos termos do Art.11 da INRB 1520/2014, porém, há exceções, passemos a observá-las.<sup>52</sup>

O lucro não pode ser consolidado em determinadas hipóteses: Se a controlada indireta esteja situada em país cujo acordos tributários inexistem; países com tributação favorecida ou que concedam benefícios fiscais, que se traduz na ausência de tributação de renda, ou aplicação de alíquota máxima menor que 20%, respectivamente, nos termos da lei 943/1996; Nos casos que a controlada possua regime de subtributação, que consiste na aplicação de alíquota nominal de até 20%, nos termo do artigo 21, inciso III da mesma instrução; Também, na possibilidade da controlada indireta estar sujeita à tratamento tributário com qualquer espécie de benefício fiscal ou tributação favorecida e na hipóteses que a controlada indireta possua renda de até 80% da renda total da controladora. A renda total compreende suas receitas operacionais, advindas de sua atividade econômica e não operacionais aquelas relacionais a receitas esporádicas, tomamos por exemplo, a venda de um ativo imobilizado, nos termos do artigo 21,h,II da instrução supracitada, os requisitos da não consolidação, encontram-se previstos no parágrafo § 1 do Art 11º da INRFB 1520/2014.<sup>53</sup>

Ainda, para consolidar os lucros, a Pessoa Jurídica, controladora, situada no Brasil, deve: Registrar o lucro em subcontas de forma individualizada em sua controlada direta, como anteriormente exposto; conceder a Receita Federal do Brasil, uma série de demonstrativos, entre eles estão os Demonstrativo de

---

<sup>52</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>: Acesso em: 17 de set. 2019

<sup>53</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>: Acesso em: 17 de set.. 2019

Rendas Ativas e Passiva, que contém informações de identificação como país onde a controlada se encontra, informações contábeis, relacionado à renda, valores renda ativa própria e percentual obtido entre renda e valores de renda ativa, após, temos o Demonstrativo de Resultados no Exterior que contém informações semelhantes ao demonstrativo anterior, porém, há previsão de informações sobre isenção, opção pela consolidação ou não e seus motivos e uma série de validações necessárias quanto ao resultado, seja ele negativo ou positivo. Já o Demonstrativo de Consolidação, possui informações quanto à identificação da pessoa jurídica e sua localização e informações quantos aos resultados positivos e negativos, e em caso deste. O Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior, além de dados de identificação da companhia, prevê informações quanto resultados negativos e seus valores, e por fim, o Demonstrativo de Estrutura Societária no exterior além de informações de identificação, requer informações societárias, como o percentual da participação dos investidores, nos termos do parágrafo § 2º do Art 11 da INRFB 1520/2014.<sup>54</sup>

Para consolidar o resultado positivo do lucro auferido, o mesmo deve ser adicionado ao lucro líquido no balanço do último dia do mês de dezembro, do ano calendário no qual houve a apuração de tal lucro, com o fim de adicioná-lo para fins de determinação do lucro real nos termos do parágrafo § 3º do Art 11 da INRFB 1520/2014.<sup>55</sup>

Ainda, com relação a apuração de prejuízo, a mesma instrução veda a sua possibilidade, uma vez que tal resultado, derivado da consolidação do lucro, não poderá ser compensado para fins de apuração do IRPJ e CSLL, § 4º do Art 11 da INRFB 1520/2014.<sup>56</sup>

---

<sup>54</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>: Acesso em: 18 de set. 2019

<sup>55</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>: Acesso em: 18 de set. 2019

<sup>56</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em

Caso a controlada indireta apresente resultado negativo, a controladora, pessoa jurídica brasileira, deve informar, através do demonstrativo de consolidação que prevê informações do resultado da companhia, se positivo ou negativo tal resultado pormenorizado, conforme art.º 11, § 5º da supramencionada instrução.<sup>57</sup>

Ainda, se houver prejuízo, pode haver compensação, porém o prejuízo diz respeito ao saldo remanescente da pessoa jurídica de forma individualizada, em caso de lucro posterior, deve ser devidamente formalizado em seu respectivo Demonstrativo, conforme previsto no art.º 11, § 6º da mesma instrução.<sup>58</sup>

A consolidação do lucro auferido, é requisito legal para sua legitimidade e reconhecimento no âmbito jurídico interno, no que toca a determinação do lucro real da companhia, que a depender do caso concreto, tal lucro pode ou não ser consolidado.

Uma vez escolhido a opção de consolidação, não pode haver alteração ao longo do ano-calendário. Ainda, a instrução normativa prevê que tal consolidação deve abranger a totalidade dos resultados da controlada indireta e em caso de não inclusão na consolidação, o lucro deve ser tributado individualmente nos termos do Art. 11.

No momento da consolidação do lucro, em caso de prejuízo, o mesmo não pode ser incluído no processo de consolidação nos termos do artigo 12º da mesma instrução.

Há casos, em que a companhia está estabelecida em país cujos acordos com o Brasil, inexistem, ou mesmo, pode não haver qualquer espécie de

---

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>:  
Acesso em: 18 de set. 2019

<sup>57</sup>Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>:  
Acesso em: 18 de set. 2019

<sup>58</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>:  
Acesso em: 18 de set. 2019

compartilhamento de dados contábeis como ocorre em alguns casos, assim, se faz necessário apresentação de arquivo de escrituração contábil eletrônico, além de documentos que os suportem para fins de consolidação do lucro nos termos do artigo 13º. Ainda há alguns requisitos complementares no que toca a escrituração, são elas: quanto ao idioma, que precisa ser necessariamente em português; deve conter todos os resultados operacionais obtidos durante o ano-calendário; estar no formato digital previsto em legislação correspondente; e, por, fim, ser entregue ao fisco através do software chamado SPED (Sistema público de escrituração digital) nos termos do parágrafo § 1º do mesmo artigo.<sup>59</sup>

### 3.1.5. Da Não Consolidação dos Lucros

A consolidação dos lucros no exterior, pode não ocorrer em determinadas hipóteses como anteriormente apontado. Assim, é necessário que tais rendimentos sejam considerados de forma individualizada no balanço da controladora estabelecida no Brasil.

Neste caso, mesmo se houver controle indireto através de uma controlada direta. Esses lucros não podem ser consolidados, tal consolidação diz respeito a adição no lucro líquido no balanço da controladora estabelecida no Brasil. Assim, tomemos como exemplo uma controlada indireta, que, via de regra, deve ter seus lucros considerados para determinação no lucro real, em sua controladora, neste caso uma controlada direta, para após ser consolidado e contabilizado no balanço da empresa brasileira nos termos do art Art. 14 da INRFB 1520<sup>60</sup>, todo o processo até sua apuração no Brasil, deve ocorrer de forma individualizada .

---

<sup>59</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>: Acesso em: 19 de set. 2019

<sup>60</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>: Acesso em: 19 de set. 2019

Destarte, da não ocorrência da consolidação, os lucros desta controlada indireta devem ser contabilizados de modo direto e individualizado. Se de fato, for apurado lucro e o mesmo restar positivo, será adicionado ao lucro do balanço do ano-calendário em que os mesmos foram apurados<sup>61</sup>, caso contrário, poderá ocorrer a compensação no que toca a empresa que tal prejuízo teve origem.

Porém, tal fato, deve ser informado no Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior, sob pena de impossibilidade de compensação.

### 3.1.6. Da dedução do Imposto de Renda devido no Exterior

Uma vez que a sociedade empresária que tenha lucros auferidos rendimento no exterior, logo, resultado positivo, e o mesmo seja computado para fins de determinação do lucro real, apresenta-se a oportunidade para uma possível compensação sobre o imposto efetivamente pago sobre a renda, instituído e arrecadado pelo país de estabelecimento da empresa no exterior. Há um limite para compensação, que se encontra no imposto de renda incidente no Brasil sobre tais lucros nos termos do Art 26 da lei 9249/95.<sup>62</sup>

Porém há dois importantes requisitos para que se possa dar prosseguimento com a compensação. O primeiro, diz respeito à documentação, se faz necessário a apresentação de documentos que façam alusão ao imposto incidente sobre a renda junto ao órgão competente. E o segundo, é concernente a moeda, que será convertido na data no qual houve a arrecadação do imposto.

Com a possibilidade de compensação do Imposto incidente sobre a renda, uma importante indagação se manifesta. Uma vez, da compensação do

---

<sup>61</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>: Acesso em: 19 de set. 2019

<sup>62</sup> Brasil. Lei nº 9.249/95. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Op. Cit. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)>: Acesso em: 05 de out. 2019



imposto incidente sobre a renda no exterior no que toca a apuração do imposto de renda no Brasil, há de fato, uma bitributação ou a compensação retira tal denominação? Iremos destrinchar tal dinâmica logo a frente.

### 3.1.5. Método de equivalência patrimonial

O método de equivalência patrimonial - MEP, é um método que tem por fim avaliar, trazendo para o valor presente, investimentos realizados em outras empresas pertencentes a um mesmo grupo, nos termos do Art. 248 da lei das S/A <sup>63</sup>de início o mesmo é reconhecido como custo como preceitua, também, o CPC18.

Para tanto, se faz necessário estabelecer o conceito de patrimônio líquido, que nada mais e, que a quantia definida através do somatório dos recursos econômicos pertencentes a uma empresa, subtraindo, por sua vez, os ônus decorrentes de sua manutenção. Para Marion, patrimônio líquido diz respeito aos recursos aplicados na empresa <sup>64</sup>

Tal patrimônio líquido, será determinado através do levantamento do balanço da controlada, sendo acrescido até 60 dias antes da data do balanço da companhia nos termos do Art. 248, I, da lei das S/A<sup>65</sup>. Não poderá ser incluso durante a determinação do valor do patrimônio líquido negociações ou investimentos cuja relação se dá dentro deste mesmo grupo econômico, nos termos deste mesmo inciso.

Para fins do MEP, será considerado a porcentagem do valor ora investido pela controladora, e a variação decorrente deste valor quando comparado ao custo de aquisição dará origem ao resultado do exercício, desde que seja advindo de lucro da controlada nos termos do inciso II e III do mesmo artigo, assim, podemos observar um ajuste.

---

<sup>63</sup> Brasil. Lei nº 9.249/95. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Op. Cit. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)>: Acesso em: 05 de out. 2019

<sup>64</sup> Marion. José Carlos. Contabilidade Básica – 10.ed. São Paulo, pg. 72.

<sup>65</sup> BRASIL. Lei 6404/76. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm)>: Acesso em: 10 de out. 2019

Por ser tratar de um tema que extrapola campos jurídicos, faz-se necessário uma breve análise contábil. Para tanto, faremos uso de diretrizes Contábeis emitida pelo Comitê de pronunciamento contábeis, instituído pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.055/05<sup>66</sup>, com fim de uniformizar procedimentos contábeis atendendo, assim, a padrões internacionais.

O pronunciamento técnico 18 (CPC18)<sup>67</sup> discorre sobre o MEP e todas suas variáveis quando aplicável a uma controlada indireta com uma linha um tanto contábil, importante ressaltar que sua interpretação e aplicação para fins de determinação do lucro real, deve observar a legislação brasileira, tendo em vista uma possível interpretação divergente.

Passemos a analisar o trecho que faz menção à tal método, através do ponto de vista do CARF:

De resto, o fato de haver ou não equivalência patrimonial na controlada direta dos lucros auferidos por controladas indiretas não afeta em nada o lucro tributável, ou melhor, a adição ao lucro tributável que a empresa no Brasil deve reconhecer para atender à regra do artigo 25 da Lei nº 9.249/95. Este normativo, em momento algum atribuiu qualquer efeito fiscal à equivalência patrimonial, mantendo-a neutra em relação aos lucros auferidos no exterior.<sup>68</sup>  
Recurso n.: 148710 Acórdão: 101-97.070.

Assim é possível depreender, que mesmo que o país no qual as controladas estejam estabelecidas não imponha tal método para fins contábeis,

---

<sup>66</sup> Brasil. resolução CFC 1.055/2005 de 7 de outubro de 2005. Cria o comitê de pronunciamentos contábeis CPC e dá outras providências. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cfc1055.htm> > Acesso em: 25 de out. 2019

<sup>67</sup> Brasil. Pronunciamento técnico CPC 18. Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263\\_CPC\\_18\\_\(R2\)\\_rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263_CPC_18_(R2)_rev%2013.pdf) > Acesso em: 25 de out. 2019

<sup>68</sup> Receita Federal do Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso n.: 148710 Acórdão: 101-97.070.

a empresa deve observar o ordenamento jurídico interno e prosseguir com o MEP de apurar o IRPJ e CSLL.

### 3.1.6. Disponibilidade Jurídica x Econômica

Uma vez determinado o lucro real, é possível prosseguir, então, com a apuração do IRPJ e CSLL. Nesta ocasião novos elementos são considerados e com eles novas configurações.

O artigo 43 e subsequentes do CTN (Código tributário Nacional) versam sobre o imposto de renda que incide, por sua vez, sobre a renda, no qual, a união o é competente. A origem, de tal tributo, decorre com a ocorrência do fato gerador, fato este, que vincula o contribuinte ao pagamento de uma prestação pecuniária tendo em vista a caracterização da hipótese prevista em lei, no caso em voga, aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de provendo de qualquer natureza.

Em função do princípio da tributação com bases universais, cujo teor será analisado de forma mais profunda adiante, a renda, objeto de tributação do IRPJ/CSLL incide sobre rendimentos ou provendo, sendo desnecessário a análise de circunstâncias de características subjetivas na qual deu-se sua origem ou mesmo em qual hipóteses decorreram a sua existência, se é evitada de ilicitude ou não entre outros diversos aspectos, assim, é possível depreender, que, uma vez da existência da renda a incidência de IRPJ subsiste de forma instantânea.

No caso de lucro auferido no exterior, tal regra resta perfeitamente aplicável. Porém, há previsão expressa no que toca a disponibilidade de tais lucros, através de norma suplementar. A norma da Receita Federal nº 1520/2014, determina que a apuração do lucro deve seguir os parâmetros estabelecidos pelo país no qual a controlada está estabelecida.<sup>69</sup>

---

<sup>69</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>: Acesso em: 26 de out. 2019

Há distinção no que toca a disponibilidade econômica e jurídica de uma renda, que se dá, no momento de sua distribuição.

### 3.1.7. A ocorrência do Fato Gerador

Fato gerador, é a denominação utilizada para determinar a origem de uma obrigação principal. Seus principais aspectos e peculiaridades encontram-se previstos no Código Tributário Nacional, ao longo de seu texto.

De acordo com tal texto, a obrigação principal é intrínseca ao acontecimento do fato gerador nos termos do parágrafo § 1º do Art.113. Ainda, tal fato, deve estar eivado de legalidade que no sistema tributário brasileiro, resta demonstrado através da previsão legal deste fato, em outras palavras, uma hipótese cuja previsão resta amparada pela lei é razão da existência de um crédito tributário em favor de um determinado ente, nos termos do artigo Art. 114.<sup>70</sup>

O artigo 116 do mesmo código traz dois situações que podem caracterizar a ocorrência de um fato gerador; são elas: situação de fato e situação jurídica. A situação de fato compreende o instante que a situação, previamente prevista em lei, materializa-se no caso concreto, já a situação jurídica ocorre apenas através da lei e em função da mesma, não sendo possível tal ato passível de sujeição pelas partes.

Ainda, nesta mesma esteira podemos identificar outras duas sujeições, decorrentes da situação jurídica, que estabelece quando haverá sua completa ocorrência que versa sobre condição suspensiva e resolutive. No que toca a condição suspensiva, o fato gerador ocorrerá no momento que a situação prevista, que até então impossibilitava o acontecimento do mesmo passa a materializar-se como assim o era previsto, no que toca a condição resolutive, o fato gerador ocorre quando da ocorrência de um ato e todos seus elementos constituintes nos termos do artigo 117 do CTN.<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> Brasil. Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966. Op. Cit. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 26 de out. 2019

<sup>71</sup> Brasil. Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966. Op. Cit. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 26 de out. 2019

Com o fim de orientar os operadores do direito acerca da interpretação de tal elemento, que além de base legal, atua como razão de ser de qualquer espécie de tributo no Brasil, o CNT estabelece os critérios de interpretação da definição legal de fato gerador.

Para interpretá-lo, é necessário que algumas circunstâncias na qual o mesmo pode estar relacionado o seja intrínseco ou mesmo seja razão de sua existência precise ser desconsiderada para fins de tributação. Sendo a primeira, concernente a validade jurídica do ato. O imposto de renda à título de exemplo, incide, entre outros sobre a renda, caso o contribuinte aufera renda advinda da venda de produtos ilícitos o mesma deverá prosseguir com o recolhimento do imposto, ou seja, uma vez ocorrido o fato gerador há, instantaneamente, obrigação tributária e um crédito tributário decorrente de tal atividade, que por sua vez, é ilícita. Assim, é possível observar que incidira imposto independente da natureza, objeto e seus efeitos nos termos do Art. 118.<sup>72</sup>

A união federal é eivada de poderes para a instituição do imposto de renda, sendo assim, o mesmo de sua competência nos termos do Art. 153 da Constituição Federal, seu fato gerador decorre da disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou proventos de qualquer natureza.<sup>73</sup>

A apuração do imposto de renda dá-se através do regime tributário optado pelo contribuinte, sendo eles: lucro arbitrado, presumido ou real nos termos do artigo 44 do CTN. Ainda, o mesmo código faz menção a definição de contribuinte, que nada mais é, que o titular da renda ora disponibilizada nos termos de seu Art.45<sup>74</sup>.

Faz importante ressaltar que há hipóteses nas quais a legislação impõe a fonte pagadora de uma determinada renda a responsabilidade de

---

<sup>72</sup> Brasil. Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966. Op. Cit. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 26 de out. 2019

<sup>73</sup> BRASIL. Constituição (1988) Op. Cit. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>: Acesso em: 26 de out. de 2019.

<sup>74</sup> Brasil. Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966. Op. Cit. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 26 de out. 2019

recolhimento que se dará através de uma retenção, sendo, portanto, uma espécie de contribuinte e o conceito abrangente, nos termos do parágrafo único do mesmo artigo.

A lei nº 8.981/1995 dispõe sobre a CSLL e seu artigo 57º e versa sobre aplicação dos mesmos termos já previstos para o IRPJ para sua apuração, porém, há peculiaridades como nos casos das alíquotas, que são diversas entre os tributos, em especial quanto mencionamos os diversos regimes tributários e suas especificadas.

### 3.1.8. Base de cálculo do IRPJ e da CSLL

Para analisar a base de cálculo de tais impostos, faz-se necessário identificar a espécie de regime no qual fora objeto de opção da pessoa jurídica. Neste momento, iremos nos atentar ao regime de tributação do lucro real, tendo em vista que o mesmo está relacionado diretamente ao nosso objeto de estudo.

No caso da apuração de lucros auferidos no exterior a base de cálculo do IRPJ e CSSL corresponde ao lucro contábil auferido pela controlada indireta, antes de seu oferecimento a tributação do país cujo estabelecimento de encontra podendo ser possível a compensação nos termos legais.

Conforme preceituado no acordão abaixo:

“O fato é que, a legislação brasileira determinou uma adição ao lucro líquido da sociedade controladora no Brasil, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda e contribuição social, os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada, considerados de forma individualizada, e sendo assim, não há como deixar de considerar isoladamente tais lucros, inclusive,

para efeito da aplicação de tratados.” Recurso n.: 148710 Acórdão: 101-97.070.<sup>75</sup>

A base de cálculo surge do momento da existência do lucro, auferido por uma controlada indireta, no exterior sendo seu montante será determinado através do MEP.

### 3.1.9. Disponibilidade dos Lucros Para a Pessoa Jurídica no Brasil

O lucro auferido no exterior por uma controlada indireta, deve ser oferecido para tributação no Brasil como demonstrado até o momento. Se positivo e de fato dentro do período legalmente previsto, houver lucro, o mesmo deverá ser computado para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Será, assim tal lucro computado no balanço levantado em 31 de dezembro do ano calendário que os foram disponibilizados para a empresa situada no Brasil, nos termos do Art. 8 da INRFB 1520/2014.<sup>76</sup>

A apuração do imposto envolve diversos elementos, desde de métodos puramente algébricos ou mesmo definições acerca do que é lucro, receita etc., assim, faz-se necessário adequar tais aspectos que dão base a tributação do IRPJ e CSLL à realidade jurídico brasileira.

Para tanto, o Art. 8 §1º da INRFB 1520/2014 dispõe sobre a adequação da auferição dos lucros de controlada indireta estabelecida no exterior segundo diretrizes impostas por tal país. Na falta das mesmas, a empresa, no momento de apuração do lucro, deverá observar as normas e diretrizes estabelecidas no âmbito do direito interno nos termos de seu parágrafo § 2º.<sup>77</sup>

---

<sup>75</sup> Receita Federal do Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso n.: 148710 Acórdão: 101-97.070.

<sup>76</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>: Acesso em: 06 de out. 2019

<sup>77</sup> Brasil. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. Op. cit. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras

O mesmo artigo ainda prevê hipóteses que envolve o encerramento das operações da controlada indireta situada no exterior. São elas: Encerramento do processo de liquidação; encerramento das atividades da controlada ou lucros auferidos por seu intermédio e no caso de sua respectiva absorção, que deverá ser computado para fins de determinação do lucro real.

A controlada indireta, durante ao respectivo ano-calendário, auferirá lucros. Porém, a apuração do mesmo ocorre apenas quando há levantamento do balanço no dia 31 de dezembro.<sup>78</sup>

Assim, a distribuição ocorre neste momento, quando o resultado é apurado nestes termos. Passemos a observar a solução de consulta nº 400/2017.

“Assim sendo, não importa se a consultante é ou não optante pela aplicação do art. 96, da Lei 12.973/2014, conclui-se que, seja pelo determinado pela MP 2.158-35/2001 ou pela Lei 12.973/2014, apurado o balanço da controlada na Argentina, os lucros por ela auferidos serão considerados disponibilizados e devem ser incluídos na base de cálculo do imposto de renda e da CSLL da controladora, não sendo necessário o efetivo ingresso desse lucro no País. Em outras palavras, para que seja configurado o fato gerador do imposto de renda, não é necessário que o lucro da controlada estrangeira tenha sido efetivamente distribuído à investidora brasileira (disponibilidade financeira), basta que tenha havido o

---

providências. Disponível em

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>:

Acesso em: 06 de out. 2019

<sup>78</sup> Brasil. Instrução normativa SRF nº213 de 07 de outubro de 2002. Art. 9. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Disponível em

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15088&visao=compilado>>:

Acesso em: 15 de out. 2019

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15088&visao=compilado>>:

Acesso em: 5 de out. 2019



efetivo acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica).”<sup>79</sup>

Não é necessário que o lucro apurado, ingresse de fato em território brasileiro através de sua pessoa jurídica, basta apenas que ocorra sua disponibilidade econômica através do acréscimo patrimonial.

Assim, não há que se falar em ingresso de lucro no Brasil para fins de determinação do Lucro Real e CSLL, a mera disponibilização econômica cuja ocorrência se dá em território estrangeiro, é hipótese suficiente para ocorrência do fato gerador do IRPJ/CSLL.

#### CAPÍTULO 4: A CONSTITUCIONALIDADE DA BITRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS INDIRETAS NO EXTERIOR

Neste momento, alguns termos utilizados até o momento precisam ser delimitados, sendo ainda, necessário a reiteração de determinadas definições que em alguns casos, podem ser utilizados de forma um tanto quanto equivocada, assim, a etimologia de alguns termos serão cruciais para nossa conclusão da presente análise.

Quando questionamos a constitucionalidade de um ato, estamos trazendo em voga uma possível lesão à constituição e por conseguinte, nossa nação e ordenamento jurídico através de uma ação realizada por um sujeito, que pode se dar através de diversas formas, podendo ainda, ser originada da relação entre entes privados.

A bitributação ou também denominado dupla tributação, ocorre segundo Alberto Xavier, quando um único fato gerador é previsto em duas normas distintas, que ocasiona, por sua vez, duas obrigações tributárias existentes no plano fático de forma simultânea<sup>80</sup>.

---

<sup>79</sup> Receita Federal do Brasil. Coordenação Geral de Tributação. Solução de Consulta 400 de 5 de setembro de 2017. Auditor Fiscal: Fernando Mombelli. 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=86088>>. Acesso em: 28 set. 2019.

<sup>80</sup> XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. São Paulo: Resenha tributária, 1977. Pg. 31.

A inconstitucionalidade de determinado ato, pressupõe uma lesão ao ordenamento, cuja composição está em consonância com o ordenamento jurídico, logo se uma lei fere direitos, especialmente no que toca aos aspectos tributários no qual o ente competente é União, sua constitucionalidade restará prejudicada.

#### 4.1 Princípios norteadores do direito tributário internacional.

Há três princípios nos quais os lucros auferidos no exterior encontram-se sustentando para estabelecer seus pilares norteadores, são eles: Princípio da tributação em bases universais e capacidade contributiva.

No que toca o princípio da territorialidade este resta ultrapassado pelo ordenamento jurídico atual e a atual jurisprudência, tendo em vista uma nova interpretação, dada através de novas legislações. Contudo, sua análise é de fundamental importância, pois estabelece o novo olhar sobre a renda em um cenário com novos atores e possibilidades, resultado este, da globalização ora posta.

##### 4.1.1 Territorialidade

Para a devida análise deste princípio, Alberto Xavier <sup>81</sup> traz dois critérios necessários para fins de determinação de princípio da Territorialidade, são eles: territorialidade em sentido positivo e em sentido negativo.

Porém, faz-se importante ressaltar que tal princípio não é mais aplicável atualmente, tendo em vista o princípio da tributação em bases universais. Contudo, faz-se importante ressaltar que a definição de seu termo é indispensável, para analisar a fundamentação e mudança das diretrizes ora estabelecidas.

---

<sup>81</sup> XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. São Paulo: Resenha tributária, 1977. Pg. 23.

A territorialidade em sentido negativo diz respeito a não aplicação de normas criadas em âmbito de um direito externos no ordenamento jurídico brasileiro enquanto o princípio da territorialidade em sentido positivo versa sobre a possibilidade de aplicabilidade de leis advinda do direito interno, aos não residentes

#### 4.1.2 Tributação em Bases Universais.

A territorialidade, era um dos princípios regentes para fins de determinação da apuração de lucros auferidos no exterior por uma empresa controlada indireta, sendo, por sua vez, a tributação de seus lucros afastado, pois tal princípio dava a interpretação ao fato gerador renda e proventos de qualquer natureza como sendo originário apenas em uma concepção jurídico brasileira e adstrito ao seu território, no plano físico

Porém, com o advento da lei nº 9.249 de 1995, a tributação com bases universais fez-se presente, ao determinar que os lucros auferidos o exterior, ou por intermédio de uma controlada no exterior serão computados pra fins de determinação do lucro real em seu art. 25.<sup>82</sup>.

Podemos identificar, tal cenário mencionado abaixo:

“Com efeito, a Lei nº 9.249/95, em seu art. 25, passou a tributar os resultados auferidos pelas pessoas jurídicas no exterior pelo regime da universalidade, o denominado worldwide income, alterando o regime anterior da territorialidade. Por este novo regime, conforme a cabeça do art. 25, "os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferido no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao

---

<sup>82</sup> Brasil. Lei nº 9.249/95. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)>: Acesso em: 25 de ago. 2019

balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano".<sup>83</sup>

Desta maneira, a tributação passa a ter dimensões globais, não sendo necessário o olhar para o território brasileiro, mas para o mundo, sendo o vínculo estabelecido através do contribuinte nos termos da lei, independentemente do local onde se originou o lucro.

Sendo, assim, toda empresa que possua participações societária e aufera lucro, de uma empresa no exterior ou por meio desta. Deve oferecer esse rendimento a tributação no junto as autoridades fiscais brasileiras.

#### 4.1.3 Capacidade Contributiva

Empresas brasileiras que logram êxito exercendo sua atividade econômica em território nacional podem, em um cenário econômico favorável, realizar investimentos em companhias estabelecidas em outros países.

Uma vez da existência do princípio da tributação em bases universais, o lucro advindo de tal aplicação restará vinculado ao seu contribuinte, cuja matriz é brasileira, sendo, portanto, sujeito passivo de obrigações tributárias.

É notável que o Brasil possui um dos sistemas tributários mais complexos, no que toca as inúmeras normas e um tanto quanto penoso, no que toca seu caráter burocrático e as horas incorridas para sua análise e entrega de diversas obrigações acessórias, não mencionada a carga tributária ora envolvida.

Para determinamos a legitimada da tributação do lucros auferidos no exterior por uma controlada indireta, cujo tratado existe para empresa nos quais seus lucros restarão consolidados, se faz necessário a análise se a carga tributária, que neste caso, será atribuída duas vezes ao contribuinte, lesa o princípio da capacidade contributiva, antes de adentrarmos ao assuntos, passemos a observar a definição do mesmo.

---

<sup>83</sup> Receita Federal do Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso n.: 148710 Acórdão: 101-97.070.

A constituição federal em seu artigo Art. 145. § 1º, que versa sobre princípios do sistema tributário brasileiro, dispõe que, os impostos são pessoais e observarão a capacidade econômica do contribuinte, quando possível<sup>84</sup>. Desta forma, é possível extrair uma importante diretriz adotada para observação para fins de instituição de um imposto.

Para Hugo de Brito Machado, tal dispositivo, ao utilizar o termo possível, dá ao texto a margem para dúvidas, uma vez que caberia ao legislador decidir a observância de tal princípio ou não.<sup>85</sup>

Assim, o princípio da capacidade contributiva necessita da análise do caso concreto, observado as legislações concernentes ao tema, em especial no que toca a objetivo da tributação, quais sejam, entre outros, o financiamento do Estado e manutenção do fornecimento de Saúde, Educação entre outros.

#### 4.2 Bitributação e os Tratados

Cada país possui poderes para tributar a renda das empresas estabelecidas em seu território e de empresas que muito além da vinculação quanto ao seu território, possui poderes para tributar os lucros auferidos através de empresas cuja propriedade é de seus contribuintes, como ocorre no Brasil.

Afim de diminuir a carga tributária existe, considerando a possibilidade de uma dupla tributação, os Países acordam entre si, formas para que tal situação não ocorra.

Uma vez da ocorrência da consolidação dos lucros na controladora também estabelecida em âmbito de direito externo, este deve ser considerado de forma individualizada para fins de apuração. Nesse sentido, se o país no qual a controladora possui tratado para evitar a bitributação, os lucros auferidos por meio desta, sendo sua controlada indireta, estabelecida em país diverso,

---

<sup>84</sup> BRASIL. Constituição (1988) Oo. Cit. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>: Acesso em: 29 de out. 2019

<sup>85</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 14. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2018. Pg. 40.

não deve ser considerado, tendo em vista sua origem diversa por não fazer parte do acordo, pois o sujeito em voga seria um Estado estrangeiro não previsto no tratado, não sendo, portanto, parte deste.

#### 4. 2. 1 País de Consolidação dos Lucros

O Art. 1º da INSRF 213/02 dispõe sobre a consolidação do lucro auferido por uma controlada indireta e todo método que deverá ser utilizado para tanto.<sup>86</sup>

No caso em voga, uma vez da existência de uma controlada indireta, os lucros decorrentes de sua atividade deverão ser consolidados em sua controladora, esta, também situada em território estrangeiro, para após ser computada para fins de determinação do Lucro Real e CSLL, no Brasil, conforme preceitua o seu parágrafo 6º.

A consolidação, assim como preceitua a presente lei, como regra geral, deve ocorrer. Seu computo no lucro real tem como fim apenas a apuração e é decorrente das atividades da controlada indireta, sua consolidação em uma sua controladora tem por fim o alcance do mesmo objetivo.

O ato de consolidar, não tira os poderes e individualização da controlada indireta, a mesma ainda possui sua personalidade jurídica e seu lucro deve ser considerado como tanto. A controladora, também estabelecida em âmbito internacional, ao consolidar tal lucro, se mostra como um meio, no qual, de fato, o é, um meio no qual a controladora brasileira, através de participação e controle seus lucros.

Nesse sentido, o País de consolidação de lucros obtidos por meio de uma controlada indireta, via de regra, deve ser consolidado no país da controlada direta cujo controle é da pessoa jurídica brasileira, nos termos ora postos, em conformidade com a lei.

---

<sup>86</sup> Brasil. Instrução normativa SRF nº213 de 07 de outubro de 2002. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15088&visao=compilado>>: Acesso em: 15 de out. 2019

## CAPÍTULO 5: Conclusão

Tratados são acordos celebrados entre nações distintas com o fim de convencionar vontades e por consequência, evitar conflitos. Tal mecanismo quando está em voga a matéria tributária em si, se mostra um tanto quanto eficaz, uma vez que a elucidação quanto tal matéria pode em muitos casos, ser fundamento para tomada de decisão de investidores, quando este possui intenções de ultrapassar fronteiras.

Seus termos, uma vez convencionados e após todo o processo de ratificação, passa a ter a mesma força dentro de nosso ordenamento jurídico que uma lei originária de nosso próprio sistema jurídico e através deste, observando as peculiaridades política que nos é inerente.

Assim, o conteúdo do tratado as partes envolvidas e seu propósito, é de fundamental importância, em especial em relação ao seu fim, pois este se mostra como um dos fundamentos principais para estabelecer a extensão de seus efeitos.

No momento que uma empresa, brasileira, aufera lucro por meio de sua controlada, situada em território de âmbito do direito externo. Seus lucros devem, para fins de determinação do lucro real e CSLL, serem apurados na data do levantamento do balanço em 31 de dezembro.

Tais lucros, devem ser consolidados na controladora “direta” antes de ser apurado e computado pela controladora brasileira, através do método de equivalência patrimonial, sendo ocorrido a disponibilidade financeira quando da ocorrência do levantamento do balanço, dispensando, assim, a disponibilidade econômica de tal renda.

Na possibilidade de existência de um tratado que tem por fim evitar a bitributação entre o Brasil e o País da controladora “direta”, os termos deste deve ser observado para fins de evitar a bitributação, sendo, em caso de ocorrência, lesão direta no ordenamento jurídico brasileiro.

Porém, no momento que os lucros da controlada indireta, são consolidados no país no qual sua controlada direta está estabelecida e este possui tal acordo, os efeitos de tal acordo não devem se estender aos lucros da controlada indireta, pois esta não é parte em tal acordo, sendo seus lucros tributáveis no seu país de estabelecimento e no Brasil.

Assim, é possível concluir desta breve análise que o lucro auferido por controlada indireta, cuja controladora esteja situada em território estrangeiro para fins de determinação do lucro real e CSSL e apenas este possua tratado para evitar a bitributação, necessita prosseguir com a tributação no País de seu estabelecimento e no Brasil. Sendo, a bitributação, constitucional, uma vez que não lesa o ordenamento jurídico, sendo, tal fenômeno, originário de conflitos de normas entre Estados distintos, em âmbito internacional, portanto, neste caso em especial, não há de se falar em ilegalidade da bitributação.



## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro Forense 2017 1 recurso online ISBN 9788530977689.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas: CSLL, operações de transferência, planejamento tributário, reorganizações societárias**. 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2014. xxii, 1092 p. ISBN 9788522454679.

ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. 87 p. ISBN 9788539200627.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009. xxii, 451 p. ISBN 9788502072794

BORGES, Antonio De Moura. **Convencões sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EdUFPI : IBDT, 1992. 175 P.,23

\_\_\_\_\_ BRASIL Código Civil. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002.  
**Código Civil.** Disponível em  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.html)>: Acesso em: 15 de set. 2019.

\_\_\_\_\_ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: 1988. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>: Acesso em: 29 de mar. 2019

\_\_\_\_\_ BRASIL. Decreto Lei n. 4657, de 4 de set. de 1942, Art. 17. **Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro**. Disponível em  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm)>: Acesso em: 12 de abr. 2019

\_\_\_\_\_ BRASIL. Decreto n. 7.030, de 14 de dez. de 2019. **Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados**, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66, Brasília-DF. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm)>: Acesso em: 28 de mar. 2019

\_\_\_\_\_ Brasil. Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Op. cit. **Altera a legislação do imposto sobre a renda**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm)>: Acesso em: 07 de abril de 2019

\_\_\_\_\_ BRASIL. **Estatuto da Corte Internacional de Justiça**. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividadelegislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cdhm/comite-brasileiro-de-direitos-humanos-e-politicaexterna/EstCortIntJust.html>> Acesso em: 03 de maio de 2019.

\_\_\_\_\_ BRASIL. Instrução normativa RFB nº1520 de 04 de dezembro de 2014. **Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências**. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59074>>: Acesso em: 5 de ago. 2019

\_\_\_\_\_ BRASIL. Instrução normativa SRF nº213 de 07 de outubro de 2002. Art. 1º. **Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País**. Acesso em 16 de julho de 2019.

\_\_\_\_\_ Brasil. Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014. **Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins..** Disponível em

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)>:

Acesso em: 29 de jul. 2019.

\_\_\_\_\_ Brasil. Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 26 de out. 2019.

\_\_\_\_\_ BRASIL. Lei 6404/76. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações.** Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm)>: Acesso em: 10 de set. 2019.

\_\_\_\_\_ Brasil. Lei nº 9.249/95. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.** Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)>: Acesso em: 05 de out. 2019

\_\_\_\_\_ BRASIL. Portaria nº 212, de 30 de abril de 2008. **Regimento Interno da Secretaria de Estado das Relações Exteriores (RISE).** Disponível em: < <http://www.itamaraty.gov.br/images/RISE.pdf>> Acesso em: 15 de junho de 2019.

\_\_\_\_\_ BRASIL. Pronunciamento técnico CPC 18. **Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto.** Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263\\_CPC\\_18\\_\(R2\)\\_rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263_CPC_18_(R2)_rev%2013.pdf) > Acesso em: 25 de out. 2019

\_\_\_\_\_ BRASIL. Resolução CFC 1.055/2005 de 7 de outubro de 2005. **Cria o comitê de pronunciamentos contábeis CPC e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cfc1055.htm> > Acesso em: 25 de out. 2019

\_\_\_\_\_ BRASIL. **Resolução do Senado Federal nº 93, de 1970.**

Disponível

em: <<https://www25.senado.leg.br/documents/12427/45868/RISF+2018+Volume+1.pdf/cd5769c8-46c5-4c8a-9af7-99be436b89c4>> Acesso em: 20 de abril de 2019.

\_\_\_\_\_ BRASIL. Resolução nº17, DE 1989. **Aprova o Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RICD).** Disponível em:

<<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/regimento-interno-da-camara-dos-deputados/arquivos-1/RICD%20atualizado%20ate%20RCD%206-2019.pdf>> Acesso em: 20 de julho de 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 28. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012. 1233 p. ISBN 9788539201167.

CATURELI, Emerson. **Arbitramento do lucro no lançamento do imposto sobre a renda.** São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2006. 190 p. ISBN 8576741539.

COELHO, Fábio Ulhôa. **Curso de direito comercial, volume 2 : direito de empresa / Fábio Ulhôa Coelho.** — 16. ed. — São Paulo : Saraiva, 2012.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz e ZILVETI, Fernando Aurelio, coordenadores. **Direito tributário : tributação internacional** — São Paulo : Saraiva, 2007. — (Série GVlaw)

DELGADO, Carlos Henrique Crosara. **Contabilidade IFRS e IRPJ: efeitos da nova contabilidade internacional sobre a tributação da renda.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. 294 p. ISBN 9788551603162.

GABSCH, Rodrigo D'Araujo. **Aprovação de tratados internacionais pelo Brasil: Possíveis opções para acelerar seu processo** - Brasília: FUNAG, 2010. 280p: il.

\_\_\_\_\_ HERNRIQUES, Ana Carolina. **Processo de internalização do Tratado sobre o Comércio de Armas no Brasil**. Instituto sou da paz. 2014. Disponível em: <[http://www.soudapaz.org/upload/pdf/armas\\_att\\_internalizacao\\_03\\_02\\_14.pdf](http://www.soudapaz.org/upload/pdf/armas_att_internalizacao_03_02_14.pdf)>. Acesso em: 15 de junho de 2019

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2012**. 37. ed. São Paulo: IR Publicações, 2012. 934 p. ISBN 9788561291044.

\_\_\_\_\_ HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda nas empresas**. 37. ed. São Paulo. Disponível em <<http://www.crcsp.org.br/portal/publicacoes/livros/imposto-de-renda-das-empresas.pdf>>: Acesso em: 19 de jul. 2019

\_\_\_\_\_ LIMA, Sérgio Mourão Corrêa. **Tratados internacionais no Brasil e integração** - São Paulo: LTr, 1998.

\_\_\_\_\_ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015. 562 p. ISBN 9788539202751.

\_\_\_\_\_ MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. -10. ed. - 2. reimpr. - São Paulo: Adas, 2009. Bibliografia. ISBN 978-85-224-5592-8.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; (Coord.) ACADEMIA MACKENZISTA DE LETRAS. **Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Lex Magister, 2014. 580 p. (Pesquisas Tributárias). ISBN 9788577212170.

\_\_\_\_\_ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional privado**. - 2. ed. - São Paulo: Forense, 2017.

\_\_\_\_\_ MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. **Tratados Internacionais**. Disponível em : <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/perguntas-frequentes-artigos/19365-tratados-internacionais>> Acesso em: 28 de março de 2019.

MONTOTO, Eugenio. **Contabilidade geral e avançada esquematizado** – 5. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.btr

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003. 294 p. ISBN 8571293848

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. completo. 8.ed. São Paulo. Saraiva. 2017.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária**. Curitiba: IESDE Brasil S.A. 2010. 308.p

REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. xxv, 391 p. ISBN 9788502041264.

\_\_\_\_\_ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso n.: 148710 - Acórdão: 101-97.070.

\_\_\_\_\_ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação Geral de Tributação. **Solução de Consulta 400 de 5 de setembro de 2017**. Auditor Fiscal: Fernando Mombelli.2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=86088>>. Acesso em: 28 set. 2019.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. **Aplicação de tratados internacionais contra a bitributação: qualificação de 'partnership joint ventures'** . São Paulo: Quartier Latin, 2006. 288 p. (Série doutrina tributária ; 1). ISBN 8576740966.

\_\_\_\_\_ STRENGER, Irineu. **Direito internacional privado**: [parte geral, direito civil internacional, direito comercial internacional]. 6. ed São Paulo: LTr, 2005. 1064 p. ISBN 8536107243

\_\_\_\_\_ SUBSECRETARIA DE ADUANA E RELAÇÕES INTERNACIONAIS. **Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal**. — Publicado 04/03/2015 12h27, última modificação 29/01/2019 15h09. Disponível em: < <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>> Acesso em: 25 abr. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. 199 p.

VASCONCELLOS. Roberto França, coordenador. **Direito Tributário: Política Fiscal** — São Paulo : Saraiva, 2009. — (Série GVlaw)

VOLPI, Murilo Alan. **O conteúdo jurídico-tributário do princípio do tratamento favorecido a pequenas empresas**. 2019. 76 f. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2019.

\_\_\_\_\_ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. São Paulo: Resenha tributária, 1977.

**COORDENADORIA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)**

---

**TERMO DE AUTENTICIDADE E AUTORIZAÇÃO PARA  
PUBLICAÇÃO DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Eu, Jesilene Souza Lima

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 31587704 , Período Noturno , Turma 10R ,

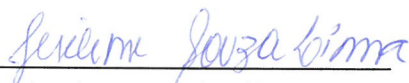
tendo realizado o TCC com o título: Tratados internacionais e a tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas indiretas

sob a orientação do(a) professor(a):

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 06 de novembro de 2019.

  
Assinatura do discente





## COORDENADORIA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)

---

Material Bibliográfico: ( ) Artigo Científico (x) Monografia  
Graduação em Direito

Título do Trabalho: Tratados internacionais e a tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas indiretas

Nome do Autor(a): Jesilene Souza Lima

E-mail: jesilenesouza@outlook.com

Este e-mail pode ser divulgado ( ) SIM (x) NÃO

Orientador(a): Edmundo Emerson de Medeiros

---

Na qualidade de titular dos direitos autorais da publicação supracitada, de acordo com a Lei nº 9.610/98, (x) AUTORIZO ( ) NÃO AUTORIZO a Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM, a disponibilizar gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, o documento, em meio eletrônico, no *site* da base de dados Adelpha, para fins de leitura pela internet, a título de divulgação da produção científica gerada pela Universidade, a partir desta data. Igualmente, declaro que a versão do Trabalho de Conclusão de Curso entregue em meio eletrônico corresponde fielmente e na íntegra à versão similar depositada de forma impressa em papel para a defesa ou apresentação.


### Motivos no Caso de Não Autorização

( ) Exigência de periódico de não divulgação até a publicação (exige justificativa, informe e nome do periódico)

( ) Outros (justificar): \_\_\_\_\_

---

São Paulo, 06 de novembro de 2019.

  
Assinatura do(a) Autor(a)