

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Thiago Seixas Salgado

**A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA SOBRE TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS E
A SUA COMPATIBILIDADE COM OS TRATADOS FIRMADOS PELO BRASIL
PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO**

Belo Horizonte

2022

Thiago Seixas Salgado

**A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA SOBRE TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS E
A SUA COMPATIBILIDADE COM OS TRATADOS FIRMADOS PELO BRASIL
PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção de título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi.

Área de Concentração: Desenvolvimento e Políticas Públicas.

Belo Horizonte

2022

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

S1641	<p>Salgado, Thiago Seixas</p> <p>A legislação brasileira sobre tributação em bases universais e a sua compatibilidade com os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação / Thiago Seixas Salgado. Belo Horizonte, 2022. 153 f.</p> <p>Orientador: Marciano Seabra de Godoi Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito</p> <p>1. Brasil. Supremo Tribunal Federal (STF). 2. Legislação tributaria - Brasil. 3. Bitributação - Brasil. 4. Direito tributário - Brasil. 5. Sistema tributario. 6. Imposto de renda (pessoa jurídica). I. Godoi, Marciano Seabra de. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.</p> <p style="text-align: right;">CDU: 336.2.022</p>
-------	--

Thiago Seixas Salgado

**A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA SOBRE TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS E
A SUA COMPATIBILIDADE COM OS TRATADOS FIRMADOS PELO BRASIL
PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção de título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi.

Área de Concentração: Desenvolvimento e Políticas Públicas.

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi – PUC MINAS (Orientador)

Prof. Dr. Sérgio André Rocha – UERJ (Banca Examinadora)

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes – PUC MINAS (Banca Examinadora)

Prof. Dr. Antônio Carlos Lúcio Macedo de Castro – PUC MINAS (Banca Examinadora)

Belo Horizonte, 19 de abril de 2022.

À minha mãe, por ter me feito prometer que eu correria atrás desse sonho.

À Ana Luiza, meu amor, por ter me feito acreditar que eu seria capaz e por me incentivar,
todo dia, a sempre lutar pelos nossos sonhos.

Ao Pedro, que literalmente permaneceu ao meu lado desde o começo dessa jornada. Sua
companhia integral, sua compreensão inesperada, me fortalece e me faz valorizar cada
segundo.

Esse trabalho é dedicado a vocês e ao meu pai, que certamente está radiante no céu.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Marciano Seabra de Godoi, inspiração de longa data, que não deixou a vontade pelo estudo acadêmico do direito tributário esmorecer após o bacharelado e uns bons anos de prática na advocacia. Muito obrigado por ter aceito me orientar nessa pesquisa e por ter me incentivado a analisar o tema sob uma perspectiva que poucas pessoas fazem no Brasil.

Aos Professores Flávio Couto Bernardes, Edimur Ferreira de Faria, Julio Aguiar de Oliveira, Leonardo Nemer Caldeira Brant e Lucas de Alvarenga Gontijo, por terem contribuído para os meus estudos, superando de forma exemplar, juntamente com o Professor Marciano Seabra de Godoi, os desafios impostos pela pandemia.

Aos colegas *virtuais* do PPGD, que mesmo de forma remota, contribuíram para a minha readaptação ao ambiente acadêmico e tornaram mais fácil as atividades de pesquisa que foram impactadas pela pandemia.

Aos colegas da Melo Campos Advogados, que souberam compreender as ausências e a dedicação que os estudos exigiram.

À Biblioteca do IBDT, na pessoa dos bibliotecários Eloiza e Santiago, que me receberam e me auxiliaram no levantamento do material de pesquisa.

A todos os amigos e familiares que compreenderam a importância desse projeto para mim e, mesmo de longe, contribuíram com energia positiva para a construção deste trabalho.

RESUMO

Este estudo analisa a evolução da legislação brasileira sobre tributação em bases universais, a declaração da sua parcial constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, a edição da Lei n. 12.973/2014, que atualmente regula a matéria, e a controvérsia a respeito da compatibilidade entre esse regime de tributação e os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação. Ao longo do trabalho, analisamos como a doutrina nacional se dissocia da doutrina estrangeira ao tratar do tema, desconsiderando posicionamentos de autores estrangeiros e recomendações da OCDE e da ONU que já não mais questionam o direito de os países instituírem, de acordo com os seus interesses soberanos, regimes de tributação em bases universais. A posição da doutrina estrangeira analisada não desconsidera, como a doutrina nacional dá a entender, os princípios de direito internacional tributário e as regras constantes nos tratados firmados pelos países para evitar a dupla tributação da renda. Por outro lado, o Poder Judiciário brasileiro inexplicavelmente retarda a análise da compatibilidade da legislação sobre tributação em bases universais e os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda. Nas poucas vezes que se manifestou sobre o assunto, ainda sem ter tomado uma posição definitiva sobre a matéria, o fez de forma superficial, sem adentrar no cerne da questão, e sem considerar as especificidades que diferenciam o tema da constitucionalidade em si da legislação sobre tributação em bases universais da sua compatibilidade com os tratados. A longa indefinição da jurisprudência, que ainda não finalizou sequer a análise da compatibilidade entre os tratados e a legislação anterior, gera insegurança nos contribuintes, que não sabem como se comportar e até mesmo mensurar o custo fiscal das suas relações transfronteiriças. E também gera insegurança no próprio Fisco, que não tem parâmetros para analisar as situações de possível dupla tributação nas relações entre as multinacionais brasileiras e as suas partes relacionadas domiciliadas no exterior.

Palavras-chave: Tributação em bases universais. Normas CFC. Lucros auferidos no exterior. Tratados para Evitar a Dupla Tributação. Compatibilidade.

ABSTRACT

This study analyzes the evolution of Brazilian worldwide income taxation legislation, the declaration of its partial constitutionality by the Federal Supreme Court, the edition of Law n. 12,973/2014, which currently regulates the matter, and the controversy regarding the compatibility between this taxation regime and the treaties signed by Brazil to avoid double taxation. Throughout the work, we analyzed how the national doctrine dissociates itself from the foreign doctrine when dealing with the subject, disregarding the positions of foreign authors and OECD and UN recommendations that no longer question the right of countries to institute, according to their interests, worldwide income taxation legislation. The position of the foreign doctrine analyzed does not disregard, as the national doctrine suggests, the principles of international tax law and the rules contained in the treaties signed by the countries to avoid double taxation. Nonetheless, the Brazilian Judiciary inexplicably delays the analysis of the compatibility of the worldwide income taxation legislation and the treaties signed by Brazil to avoid double taxation. In the few times that it expressed itself on the subject, without having taken a definitive position on the matter, it did so superficially, without going into the heart of the matter, and without considering the specificities that differentiate the theme of constitutionality itself from worldwide income taxation legislation of its compatibility with the treaties. The long lack of definition of jurisprudence, which has not even finalized the analysis of the compatibility between the treaties and the previous legislation, generates uncertainty in taxpayers, who do not know how to behave and even measure the fiscal costs of their cross-border relations. It also generates insecurity in the Tax Authorities itself, which does not have parameters to analyze situations of possible double taxation in the relations between Brazilian multinationals and their related parties domiciled abroad.

Keywords: Worldwide income taxation legislation. CFC rules. Profits directly or indirectly produced abroad. Treaties to Avoid Double Taxation. Compatibility.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 – A EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA SOBRE TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS E A SUA RELAÇÃO COM OS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DE ACORDO COM A DOUTRINA NACIONAL	
1.1. INTRODUÇÃO: O QUE SERÁ ABORDADO NO PRESENTE CAPÍTULO.....	17
1.2. O CONTEXTO DE APROVAÇÃO DA LEI N. 12.973/2014.....	17
1.2.1 A EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA QUE TRATA DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.....	17
1.2.2 O JULGAMENTO PELO STF DA CONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DO ART. 74 DA MP N. 2.158-35/2001.....	20
1.3. PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DA LEI N. 12.973/2014.....	23
1.3.1. A EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 627/2013...23	
1.3.2. O NOVO CRITÉRIO DE RECONHECIMENTO E TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR.....	25
1.3.3. OS MÉTODOS DA LEI N. 12.973/2014 PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.....	30
1.3.4. O DIFERIMENTO NO PAGAMENTO PREVISTO PELA LEI N. 12.973/2014.....	32
1.3.5. E OS TRATADOS?.....	33
1.4. O POSICIONAMENTO DO FISCO BRASILEIRO SOBRE A RELAÇÃO ENTRE AS NORMAS DE TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS E OS TRATADOS.....	34
1.5. CRÍTICA DA DOUTRINA BRASILEIRA ÀS NORMAS CFC BRASILEIRAS E, EM ESPECIAL, A COMO ELAS SE RELACIONAM COM OS TRATADOS FIRMADOS PELO BRASIL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.....	36
1.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS DO CAPÍTULO 1.....	45
CAPÍTULO 2 - A RELAÇÃO ENTRE AS NORMAS CFC E OS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO NO ENTENDIMENTO DA OCDE, DA ONU E DA DOUTRINA ESTRANGEIRA	
2.1 INTRODUÇÃO: O QUE SERÁ ABORDADO NO PRESENTE CAPÍTULO.....	47

2.2. OS “PRIMEIROS” OBJETIVOS DOS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.....	48
2.3 OS MODELOS DE TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.....	49
2.3.1 O MODELO PROPOSTO PELA OCDE.....	50
2.3.2 O MODELO PROPOSTO PELA ONU.....	52
2.3.3 O MODELO DOS USA E AS <i>SAVING CLAUSES</i>	53
2.4 OS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO NÃO SE PREOCUPARAM, NO INÍCIO, COM OS FENÔMENOS DA EVASÃO E ELUSÃO FISCAL.....	55
2.5 O PAPEL E A RELEVÂNCIA DOS COMENTÁRIOS À CONVENÇÃO MODELO DA OCDE E DA ONU.....	57
2.5.1 OS COMENTÁRIOS À CONVENÇÃO MODELO DA OCDE E DA ONU QUE RECONHECEM A COMPATIBILIDADE ENTRE AS NORMAS CFC E OS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA.....	58
2.5.2 NOVAS FUNÇÕES DOS TRATADOS.....	61
2.6 O POSICIONAMENTO DA DOUTRINA ESTRANGEIRA.....	62
2.7 COMO O POSICIONAMENTO DA ONU, DA OCDE E DA DOUTRINA ESTRANGEIRA IMPACTAM O POSICIONAMENTO DA DOUTRINA NACIONAL EM RELAÇÃO AO TEMA.....	71
2.8 CONSIDERAÇÕES FINAIS DO CAPÍTULO 2.....	72
CAPÍTULO 3 - A AÇÃO N. 3 DO PROJETO ‘BEPS’ DO G20/OCDE E A LEI N. 12.973/2014	
3.1 INTRODUÇÃO: O QUE SERÁ ABORDADO NO PRESENTE CAPÍTULO.....	75
3.2 A EROÇÃO DAS BASES TRIBUTÁRIAS E O PLANO DE AÇÃO ‘BEPS’ DO G20/OCDE.....	75
3.3 A AÇÃO 3 DO PROJETO ‘BEPS’ DO G20/OCDE, O <i>ATA DIRECTIVE</i> E A LEI Nº 12.973/2014.....	77
3.4 O RELATÓRIO FINAL DA AÇÃO 3 DO PROJETO ‘BEPS’ DO G20/OCDE.....	81
3.4.1 REGRAS PARA DEFINIR UMA ENTIDADE CFC (INCLUINDO A DEFINIÇÃO DE CONTROLE).....	84
3.4.2 EXCEÇÕES E LIMITES PARA APLICAÇÃO DE REGRAS A UMA ENTIDADE CFC.....	85

3.4.3	DEFINIÇÃO DE LUCRO DE UMA ENTIDADE CFC.....	87
3.4.4	REGRAS PARA CALCULAR O LUCRO DE UMA ENTIDADE CFC.....	89
3.4.5	REGRAS PARA ATRIBUIR LUCRO A UMA ENTIDADE CFC.....	90
3.4.6	REGRAS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DO LUCRO.....	91
3.5	QUAL FOI O RESULTADO DO PLANO DE AÇÃO N. 3 DO PROJETO BEPS DO G20/OCDE (ELE DEU ERRADO)?.....	92
3.6	CONSIDERAÇÕES FINAIS DO CAPÍTULO 3.....	95
CAPÍTULO 4 - A LONGA INDEFINIÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA QUANTO A COMPATIBILIDADE ENTRE AS NORMAS DE TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS E OS TRATADOS FIRMADOS PELO BRASIL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA		
4.1	INTRODUÇÃO: O QUE SERÁ ABORDADO NO PRESENTE CAPÍTULO.....	97
4.2	O ‘PRIMEIRO’ JULGAMENTO PELO STF DO RE N. 541.090/SC.....	98
4.3	O ‘SEGUNDO’ JULGAMENTO PELO STF DO RE N. 541.090/SC, AGORA RE N. 1.330.204/SC, DIANTE DA NOVA AUTUAÇÃO.....	101
4.4	O JULGAMENTO DO RE N. 460.320/PR (CASO VOLVO).....	104
4.5	O ‘CASO VALE’	
4.5.1	O POSICIONAMENTO DO STJ EM RELAÇÃO AO ‘CASO VALE’.....	109
4.5.2	O POSICIONAMENTO DO STF EM RELAÇÃO AO ‘CASO VALE’.....	112
4.6	O POSICIONAMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF.....	116
4.6.1	A APARENTE PACIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF E OS EFEITOS DO FIM DO VOTO DE QUALIDADE.....	119
4.7	CONSIDERAÇÕES FINAIS DO CAPÍTULO 4.....	123
CONCLUSÃO.....		125
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....		132

INTRODUÇÃO

O Supremo Tribunal Federal, depois de mais de uma década de discussão, julgou na ADI nº 2.588/DF a constitucionalidade parcial da legislação ordinária brasileira que regulamentava a tributação dos lucros das empresas controladas e coligadas no exterior. Restou pendente de análise, todavia, se era constitucional ou não a incidência das suas regras em relação às (i) controladas situadas em países que não são qualificados como paraísos fiscais, (ii) para os casos de coligadas situadas em paraísos fiscais, e, ainda, (iii) se suas regras valeriam em relação a empresas situadas em países com os quais o Brasil firmou tratado para evitar a dupla tributação.

Após o Poder Judiciário considerar parcialmente constitucional a norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, foi editada uma nova legislação, a Lei n. 12.973/2014, com várias disposições sobre o tema.

Conforme a análise de GODOI (2014) com base na teoria proposta por MENDES (*apud* GODOI, 2014), a edição desta norma foi fruto de um diálogo institucional entre os 3 (três) Poderes da República, uma vez que os parâmetros básicos para a tributação dos lucros provenientes do exterior foram fixados pelo STF, e a nova legislação, introduzida inicialmente por meio de uma medida provisória, foi aprimorada após um amplo debate no Legislativo, no qual diversos interesses empresariais interferiram na redação final da nova legislação brasileira sobre a tributação da renda universal.

Parece não restar dúvida, após a declaração de constitucionalidade parcial do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 pelo STF, em relação à possibilidade de o Brasil instituir uma tributação em bases universais para as pessoas jurídicas e físicas aqui residentes; cabe ainda verificar, todavia, se existem e quais são as limitações a essa tributação, e se as práticas adotadas atualmente pelo Brasil estão em consonância com o que é utilizado por outros países e estão de acordo com as boas práticas internacionais, como as propostas pela Ação n. 3 do Projeto BEPS do G20/OCDE.

Ao contrário do que ocorreu com a discussão sobre a validade em si da tributação em bases universais, a relação entre essa legislação e os tratados firmados pelo Brasil com outros países para evitar a dupla tributação da renda não foi objeto de grandes controvérsias ao longo do tempo. Isso ocorreu porque os tratados para evitar a dupla tributação começaram a ser firmados pelo Brasil muito antes da previsão, em nossa legislação, da tributação em bases universais.

A partir do momento em que a tributação em bases universais passou a ser aceita como uma política tributária válida, apareceram conflitos de várias ordens, desde eles o conflito que nos propomos a estudar, sobre a relação entre a legislação doméstica e os tratados. Atualmente, vigoram no Brasil 36 tratados¹ para evitar a dupla tributação da renda, e essa controvérsia não é apenas nossa².

Surge aí o problema a ser estudado no presente trabalho acadêmico, pois o modelo instituído pelo Brasil de tributação em bases universais, no qual todo o rendimento da controlada (e em alguns casos os das coligadas também) deve ser tributado no Brasil, não fez nenhuma restrição à possibilidade – ou não – de compatibilização com as disposições dos tratados, que tem como um dos principais objetivos afastar a dupla tributação da renda sobre os mesmos rendimentos que a legislação brasileira, a princípio, quer tributar no Brasil – independentemente de já terem sido tributados no exterior.

Desse modo, o problema a ser investigado na seguinte pesquisa é se a legislação brasileira atual que trata da tributação em bases universais representa uma afronta aos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

O objetivo geral desse estudo é responder a essa pergunta, e os objetivos específicos são (i) a verificação da evolução da legislação brasileira que trata da tributação em bases universais nos últimos anos; (ii) a análise do posicionamento da doutrina brasileira e da doutrina estrangeira sobre o tema, bem como no que elas se diferenciam; e (iii) a análise da jurisprudência do STF, do STJ, e do CARF sobre o tema.

Em vez de combater, especificamente, os abusos e os planejamentos fiscais internacionais, como as normas CFC originariamente se propuseram a fazer, a Lei n. 12.973/2014 acabou por gravar genericamente rendas que, a princípio, não deveriam, conforme o entendimento adotado pela maioria dos países, ser tributadas.

Mesmo que a OCDE e a ONU reconheçam o direito de os países regularem a tributação das rendas das suas empresas, conforme será tratado nos Capítulos 2 e 3, tal tributação não deveria, na prática, impactar o fluxo dos negócios internacionais, como a doutrina brasileira majoritária alega que a Lei n. 12.973/2014 acaba fazendo.

¹<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>, acessado em 18.02.2022.

² De acordo com AIGNER, SCHEUERLE E STEFANER (2004, p. 28 e 29), “*Whether a tax treaty is applicable in case of CFC legislation and wheter CFC legislation is compatible with the tax treaties is disputed in many countries. The courts, the administration and scholars hold diferente opinions within and between the various countries, Many tax treaties do not have special provisions for CFC legislation. Consenquently it is matter of interpretation of the existing treaties*”.

No desenvolvimento da presente dissertação e com o objetivo de elucidar o problema identificado, foi utilizado como marco teórico a compreensão teórica (do que é, para que serve) do conceito de *CFC rules* realizado por BRIAN J. ARNOLD, responsável por várias análises sobre o tema (2013, 2016, 2018, 2019).

No artigo intitulado *OECD/International - The Evolution of Controlled Foreign Corporation Rules and Beyond* (2019), publicado no final do ano de 2019, ARNOLD destacou que, a despeito de várias tentativas da OCDE e dos países de proporem e testarem novas normas com o objetivo de evitar a erosão das bases tributárias, tais como os Pilares 1 e 2³, as regras CFC ainda são o mecanismo mais adequado para tratar do problema que nos propomos a estudar.

Isso porque, segundo tal autor, as regras CFC já vêm sendo utilizada pelos países há alguns anos, e permite não apenas evitar a erosão das bases tributárias, como também evitar que haja uma dupla tributação jurídica e econômica da renda.

É à luz da necessidade de compatibilizar os tratados para evitar a dupla tributação da renda com o direito de o Brasil instituir uma legislação que combata a evasão fiscal e os planejamentos tributários internacionais abusivos que nos propusemos a desenvolver a presente investigação.

Para tanto, dada a natureza e complexidade da pesquisa, tivemos que nos valer da análise da jurisprudência sobre o tema, da doutrina brasileira, e principalmente da doutrina estrangeira.

Conforme analisado pelo marco teórico seguido, os países membros da OCDE já estão desde o final da última década buscando alternativas para evitar a erosão fiscal que ocorre em razão do desenvolvimento dos planejamentos tributários internacionais abusivos. Por tais motivos, foi preciso se valer do Direito Comparado para se chegar a um entendimento mais filtrado da legislação brasileira em análise e da sua compatibilidade com os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda.

³ De acordo com a OCDE (2020), “*Pillar One seeks to adapt the international income tax system to new business models through changes to the profit allocation and nexus rules applicable to business profits. Within this context, it expands the taxing rights of market jurisdictions (which, for some business models, are the jurisdictions where the users are located) where there is an active and sustained participation of a business in the economy of that jurisdiction through activities in, or remotely directed at, that jurisdiction. It also aims to significantly improve tax certainty by introducing innovative dispute prevention and resolution mechanisms. Pillar One seeks to balance the different objectives of Inclusive Framework members and result in the removal of relevant unilateral measures.* Por outro lado, “*Pillar Two is intended to supplement the OECD/G20 BEPS Project and provide a “comprehensive solution” to the problem of profit shifting to low-taxed entities. Pillar Two is not limited to digital activities, although those activities are clearly the central focus of the proposal. According to the Inclusive Framework Programme of Work, Pillar Two is necessary “to stop a harmful race to the bottom” with the “risk of uncoordinated, unilateral action, both to attract more tax base and to protect existing tax base, with adverse consequences for all countries* (ARNOLD, 2019, p. 17 e 18).

Foram adotados 3 (três) tipos de investigação, segundo classificação proposta por GUSTIN (2010). A investigação jurídico-compreensiva, que consistiu na decomposição do problema da compatibilidade dos tratados para evitar a dupla tributação da renda e as normas brasileiras que preveem a tributação dos lucros das controladas e coligadas no exterior em seus diversos aspectos, tais como: que tipo de renda pode ser tributada pelo Fisco brasileiro; há necessidade de alguma previsão específica para regular a norma aplicável diante de um aparente conflito; o combate à evasão fiscal internacional justifica o descumprimento de um tratado; a tributação em bases universais fere o disposto no art. 7º da Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação.

A par disso, adotou-se, igualmente, a investigação jurídico-comparativa, que, segundo GUSTIN (2010), se presta à identificação de similitudes e diferenças de normas e instituições em dois ou mais sistemas jurídicos. É justamente o que buscamos com a presente pesquisa: identificar similitudes e diferenças entre as normas brasileiras e as estrangeiras para, analisando as soluções encontradas em outros ordenamentos jurídicos, dizermos, através da investigação de tipo jurídico-propositivo, se os parâmetros para a aplicação das normas existentes no Brasil pelas autoridades administrativas e judiciais conflitam com as normas internacionais que regulam o mesmo assunto.

No Capítulo 1 abordamos a relação no Brasil entre as regras de tributação em bases universais, as regras CFC e os tratados para evitar a dupla tributação da renda, que não foi objeto de grandes controvérsias ao longo do tempo, uma vez que os tratados para evitar a dupla tributação começaram a ser firmados pelo Brasil muito antes da previsão, em nossa legislação, da tributação em bases universais. Com o passar dos anos, e a adoção pelo Brasil de uma tributação em bases universais, os conflitos normativos e interpretativos levaram a discussão para o âmbito do poder judiciário, sem que até o momento exista uma posição definitiva em relação ao assunto.

Ao final do Capítulo 1, buscaremos demonstrar como o contexto da aprovação da nova legislação impossibilitou um tratamento mais específico, pelo legislador, em relação à compatibilidade entre a norma CFC atual e os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

No Capítulo 2 abordamos como a OCDE, a ONU e a doutrina estrangeira veem a questão da compatibilidade entre as normas CFC e os tratados para evitar a dupla tributação, e em qual medida os fundamentos apontados por essas instituições e pelos autores estrangeiros

analisados contribuem ou não para a análise da compatibilidade entre a Lei n. 12.973/2014 e os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

Para tanto, serão analisados os posicionamentos de autores com reconhecida autoridade no assunto, tais como AIGNER, LANG, SCHEUERLE E STEFANER (2004), ARNOLD (2013, 2016, 2018 e 2019), AVI-YONAH (2004, 2013, 2015 e 2018), DAGAN (2018), LANG (2010), PANAYI (2007), BRAUNER (2021), SANDLER (1998), HONGLER (2019), além de outros que produziram trabalhos acadêmicos (ANDERSSON, 1996) ou artigos (CANÈ, 2021) específicos sobre o tema. Também serão analisados os posicionamentos de autores latino-americanos em relação à compatibilidade entre as normas CFC do Chile, da Colômbia e da Argentina, com os tratados firmados por esses países para evitar a dupla tributação.

Conforme será visto ao longo do capítulo, todos os autores analisados reconhecem que não há dúvidas quanto a aceitação pela OCDE e pela ONU da compatibilidade entre as normas CFC e os tratados. Dentre eles, os únicos que ainda assim ressalvam parcialmente o posicionamento da OCDE são SANDLER (1998) e BRAUNER (2019), para quem a natureza dos tratados não pode ser modificada pelas normas CFC; HONGLER (2019), para quem a OCDE deveria mensurar melhor os critérios distributivos das regras CFC; e LANG (2010), para quem a compatibilidade dependeria ainda da relação entre os tratados e a norma CFC doméstica de cada país.

O estudo do posicionamento de autores estrangeiros aponta para uma posição contrária à doutrina majoritária brasileira, que nega a possibilidade de compatibilização entre os tratados e a legislação CFC atualmente vigente.

No Capítulo 3 abordamos a Ação n. 3 do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profits Shifting*), que é uma política do G20/OCDE engendrada após a crise econômica de 2008 com o objetivo de combater a erosão das bases tributárias em razão da transferência de lucros para o exterior (OCDE, 2015), e como a Lei n. 12.973/2014 se compatibiliza com tal medida.

Engendradas de forma concomitante, tanto a Ação n. 3 do Projeto BEPS do G20/OCDE quanto a Lei n. 12.973/2014 são resultado de um movimento mundial contrário à evasão fiscal e aos planejamentos tributários internacionais abusivos. Tal *batalha*, todavia, não deveria se dissociar das normas que visam prevenir ou combater a dupla tributação da renda e do capital, especialmente daquelas previstas em tratados para evitar a dupla tributação.

Mesmo com o Projeto BEPS do G20/OCDE e também subsequente *ATA Directive* da União Europeia, sempre houve consenso de que tais normas devem se harmonizar, não

perdendo as normas CFC a função para a qual foram criadas, que é o combate às medidas abusivas.

Como a Lei n. 12.973/2014 foi publicada antes do *Final Report* da Ação n. 3 do Projeto BEPS do G20/OCDE, muito se questionou sobre a sua aderência a tal medida. Todavia, conforme será demonstrado, a Lei n. 12.973/2014 pouco diverge das sugestões feitas pelo G20/OCDE, de modo que a sua edição em data anterior não exigiu uma adequação às suas premissas, a não ser no ponto em que a Lei já é objeto das severas críticas vistas no Capítulo 1.

No Capítulo 4, por fim, abordaremos o tema não tratado no julgamento da constitucionalidade parcial do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 pelo STF, relativo à relação entre as normas CFC e os tratados para evitar a dupla tributação da renda na jurisprudência brasileira. À exceção do Ministro MARCO AURÉLIO, para quem a regra CFC (sob análise) era inconstitucional como um todo, apenas o Ministro AYRES BRITO, dentre os que votaram pela constitucionalidade parcial do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, abordou o tema da sua compatibilidade com os tratados.

É verdade que tal questão não estava sendo objeto de análise, impedindo, com isso, uma manifestação expressa pelos Ministros julgadores. Nada obstante, pela relevância e repercussão do julgado sobre a matéria, seria de todo desejável que os Ministros se posicionassem sobre esse tema.

Atualmente, existem julgados já finalizados, e outros por finalizar, com posicionamentos importantes sobre o tema. Falta ainda, todavia, uma posição final do STF que possa ser considerada a jurisprudência da Corte sobre o assunto.

No capítulo serão analisados os julgados que entendemos ser os mais importantes e aqueles que ainda estão pendentes de julgamento, na expectativa de se chegar, ao final, a um entendimento da posição atual da jurisprudência brasileira sobre a compatibilidade das normas CFC com os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação. Como ainda não houve um pronunciamento final sobre o tema, nos ateremos às principais premissas que os julgamentos atuais já suscitaram, e a quais caminhos essas premissas podem levar.

Esperamos com o presente trabalho contribuir para as discussões que envolvem o problema, que ainda não foi analisado em caráter definitivo pelo Poder Judiciário, a despeito de um caminho ter sido dado em 2021 quando, em decisão individual do Ministro Relator, foi indicada uma possível solução para a controvérsia (ainda levando em consideração a legislação anterior).

A análise e o posicionamento mais críticos à doutrina nacional majoritária, longe de ser um desrespeito a acadêmicos e profissionais de escol, tem como objetivo demonstrar os pontos de contradição em relação ao que restou decidido pelo STF no julgamento da ADI n. 2.588/DF, e ao que tem sido adotado por diversos países e organizações internacionais. Muitas vezes alguns posicionamentos são adotados como ‘majoritários’, ‘uníssonos’, ‘absurdos’, mas só o são ante uma base de comparação mais restrita, e não abrangente, como a que humildemente nos propusemos a fazer.

Por mais indesejáveis que alguns mecanismos da Lei n. 12.973/2014 possam ser, especialmente sob a perspectiva da política fiscal internacional estabelecida pelo Brasil, este fato, por si só, não a torna inconstitucional. A eventual inconstitucionalidade de algumas das suas disposições, todavia, pode vir a ser declarada pelo Supremo Tribunal Federal dada a amplitude da nova legislação e a instituição de mecanismos mais severos de tributação, que no caso concreto podem conflitar com disposições constantes nos tratados firmados pelo Brasil com outros países para evitar a dupla tributação.

Ao analisar o recente, mas ainda não definitivo posicionamento do Supremo Tribunal Federal, esperamos contribuir com argumentos que sopesam tanto a jurisprudência da Corte sobre as regras CFC e de tributação em bases universais, quanto a possível antinomia entre estas e os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação. Como o posicionamento do STF é recente, acreditamos que a presente análise poderá trazer algum contributo para a compreensão do tema, em especial quando o Poder Judiciário se deparar com as deduções que certamente serão feitas em relação a Lei n. 12.973/2014.

CONCLUSÃO

Conforme visto ao longo dessa dissertação, a Lei n. 12.973/2014 inovou em relação à legislação anterior em muitos pontos, tais como ao prever a tributação de forma individualizada das controladas (inclusive as indiretas); estabelecer um regime específico para a tributação das coligadas; conceituar o que seriam rendas ativas e hipóteses de equiparação de coligadas a controladoras; além da possibilidade de consolidação dos resultados, mesmo que de forma temporária. Mas também criou mecanismos de compensação do tributo pago no exterior, diferimento, e postergação do pagamento, mitigando a dupla tributação da renda das empresas multinacionais com sede no Brasil.

Nada foi previsto sobre a hipótese em que uma controlada ou coligada de uma empresa brasileira é domiciliada em um país com o qual o Brasil firmou tratado para evitar a dupla tributação, de modo que as regras da Lei n. 12.973/2014 devem, a princípio, ser aplicadas inclusive para tais casos.

O silêncio normativo foi alvo de inúmeras críticas, consolidando-se no Brasil uma doutrina que critica, além da ausência de tratamento específico para os países com os quais o Brasil firmou tratado para evitar a dupla tributação, o modelo *full inclusion system* da nossa legislação, que não afasta da tributação lucros oriundos de atividades operacionais realizadas em países que não são considerados paraísos fiscais ou tenham regime fiscal privilegiado.

Enquanto a Receita Federal argumenta que o objeto de tributação das duas regras é distinto, a maioria da doutrina entende que não é o novo nome dado pela Lei n. 12.973/2014 que será capaz de afastar a aplicação dos tratados, especialmente quando houver disposição expressa no tratado isentando a parcela (lucros ou dividendos) que compreende o mesmo tipo de renda que a Lei brasileira pretende tributar.

Para a doutrina majoritária, a nova Lei valeu-se de um subterfúgio gramatical para tentar afastar a aplicação dos tratados, já que todas as características da ‘renda’ que pretende tributar equivalem-na ao ‘lucro da empresa estrangeira’ que o art. 7º dos tratados para evitar a dupla tributação exige da tributação no Brasil.

Os tratados firmados entre os países para evitar a dupla tributação, todavia, já não têm mais apenas o objetivo de eliminar a dupla tributação. Além desse objetivo principal, viu-se que eles visam também estabelecer um ambiente de negócios que compatibilize tanto os interesses dos particulares quanto dos Estados, protegendo as economias dos países em relação

uma competição fiscal indesejada que permite a realização de planejamentos tributários internacionais agressivos para além de paraísos fiscais ou com tributação favorecida.

A justificativa trazida pela grande maioria dos autores estrangeiros analisados não difere muito daquela identificada nos votos do STF quando do julgamento da ADI n. 2.588/DF. A instituição de regras CFC é direito válido e dependente única e exclusivamente da decisão soberana de cada país, pelo que não há afronta quando o que se está pretendendo tributar é a parcela do lucro atribuível à empresa nacional. Haverá descumprimento de tratado, todavia, se a parcela a ser tributada não for a parcela pertencente e atribuível à empresa nacional, mas sim o lucro em si da pessoa jurídica domiciliada no exterior.

Por mais que essa questão dependa de uma análise específica da legislação de cada país, parece-nos relevante para a solução da controvérsia o cumprimento pelos países dos princípios que norteiam a assinatura de tratados para evitar a dupla tributação da renda, ou seja, que as legislações domésticas não tentem tributar indiretamente, por vias transversas, os lucros decorrentes de rendimentos ativos auferidos no exterior por pessoa jurídica distinta. E para isso ocorrer deve haver uma limitação à incidência definitiva das regras sobre a parcela do lucro oriunda do exterior, seja por meio de isenções, créditos, diferimentos, ou outras limitações.

A tributação dos rendimentos passivos ou de lucros auferidos em países com tributação privilegiada, como visto ao longo desse trabalho, não enfrenta resistências, seja por previsões constantes nas legislações domésticas, seja porque os tratados não tem mais o único e exclusivo objetivo de evitar a dupla tributação.

Impedir a aplicação de regras CFC a rendimentos ativos configura, ao fim e ao cabo, uma mera recomendação, e não uma regra de direito internacional, a não ser nos casos em que os próprios tratados vedam a aplicação de regras CFC ou impõe alguns limites para a sua aplicação. A previsão nos tratados de limitações à aplicação da legislação CFC, diante do princípio da especialidade que o STF já reconheceu (vide o Capítulo 4), seria suficiente para amainar as discussões relacionadas à prevalência de uma norma sobre a outra no direito brasileiro. Mesmo nos países em que os tratados não são hierarquicamente equivalentes ou superiores à legislação doméstica, seria difícil justificar uma norma CFC que contrariasse uma disposição específica de tratado dispondo sobre os limites e alcances da legislação CFC dos países signatários.

Todavia, como nem a ONU, nem a OCDE, exigem que os tratados prevejam regras específicas disciplinando a sua relação com as normas CFC, a compatibilidade entre tais normas, mesmo nos casos em que é prevista a incidência para todo o tipo de rendimento (e não

apenas para as rendas passivas), é a regra, enquanto a incompatibilidade, a ser comprovada em cada caso concreto, é a exceção a ser demonstrada diante de cada legislação doméstica.

O fato de uma norma CFC não discriminar quais tipos de rendas poderão ser alcançadas pela legislação, a princípio, não a torna inválida, mas sim indesejável. Para tornar-se inválida, ela deveria descumprir a premissa constante no tratado, ou seja, ela deveria tributar os lucros auferidos por pessoa jurídica diversa no exterior, sem conceder qualquer tipo de alívio (isenção, compensação), e não aquela parcela do lucro atribuível ao residente.

A Lei n. 12.973/2014, analisada com base na doutrina estrangeira e nos documentos produzidos pela ONU e pela OCDE, a princípio não seria inválida, porque não prevê incidência tributária sobre os lucros auferidos no exterior, mas sim sobre a parcela dos lucros atribuível à controladora ou coligada residente no Brasil. Por mais indesejável que ela seja ao deixar de se atentar para as recomendações da ONU e da OCDE, isso não quer dizer que ela seja inválida.

Muito contribui para essa opinião a existência de mecanismos que, se não eliminam de forma plena a dupla tributação jurídica e econômica (como visto no Capítulo 1), amenizam a incidência tributária sobre o rendimento auferido no exterior e descaracterizam o argumento de que a norma está incidindo sobre o lucro auferido por uma pessoa jurídica domiciliada no exterior.

Quanto à Ação n. 3 do Projeto BEPS do G20/OCDE, o fato de não ter sido bem sucedido no entendimento da doutrina não significa que ela não teve algum efeito nas legislações que disciplinam as regras CFC. O tema continua sendo importante e muitas das recomendações são válidas e foram incorporadas em normas posteriores com um caráter mais cogente, como o *ATA Directive* da União Europeia, e a legislação de várias economias importantes do mundo.

Por mais que o suposto fracasso tenha levado a OCDE a editar novas medidas além das 15 Ações do Projeto BEPS para combater a erosão das bases tributárias, como os Pilares 1 e 2, as regras CFC continuam sendo uma das mais importantes políticas tributárias para combater a evasão fiscal. De acordo com ARNOLD (2019, p. 25), as regras CFC seriam mais vantajosas até do que as novas propostas da OCDE, especialmente em relação à proposta de se estabelecer uma tributação mínima global.

No caso brasileiro, a despeito de alguns itens da legislação terem ido de encontro às recomendações finais do Relatório Final – especialmente o que trata das *Exceções e limites para aplicação das regras CFC (building block 2)* – não restam dúvidas que a norma brasileira adotou princípios e critérios reconhecidos, dentre os vários possíveis e previstos no relatório – o qual, repita-se, não fixou exigências mínimas (*minimum standarts*).

Ao contrário do que a doutrina nacional dá a entender, o Brasil não é uma *ilha* quando se trata de regras CFC. Vários países aplicam as suas regras CFC independentemente da controlada estar ou não em paraísos fiscais e em países com regimes de tributação privilegiada (casos do Canadá, EUA e Dinamarca). E outros, como a Suécia, não discriminam a aplicação das regras CFC em relação a rendas ativas e passivas, adotando o *full inclusion system* (ARNOLD, 2019, p. 6).

A liberdade conferida pelo Relatório Final da Ação n. 3 do Projeto BEPS G20/OCDE fez com que o Brasil optasse, ao manter a legislação recentemente aprovada (em vez de adaptá-la à Ação 3), por uma norma mais restritiva, mas não por isso sem aderência às práticas adotadas pelos demais países.

Se é certo que deduções previstas nos artigos 85 a 89 da Lei n. 12.973/2014 contrariam parcialmente uma das recomendações finais do relatório (*building block* n. 2), também é certo que outras disposições da Lei n. 12.973/2014 têm o condão de reduzir ou mitigar a dupla tributação dos rendimentos auferidos no exterior, atendendo um dos mais importantes princípios defendidos pela Ação n. 3 para as regras CFC (*building block* n. 6).

A aderência ou não da legislação brasileira às práticas recomendadas pelo Relatório Final da Ação 3 do Projeto BEPS G20/OCDE, no final das contas, não interfere no julgamento da constitucionalidade ou não da Lei n. 12.973/2014. Se o STF mantiver o mesmo entendimento externado – é certo que com muita dificuldade para se chegar a um consenso – no julgamento da ADI n. 2.588/DF, é pouco provável que a Lei n. 12.973/2014 será declarada inconstitucional, ao menos no que lhe mais é criticado, que é a forma indiscriminada com que trata os rendimentos das controladas no exterior.

Já outros pontos, como a sua compatibilidade com os tratados firmados pelo Brasil com outros países para evitar a dupla tributação, tendem a continuar gerando debates e controvérsias se não forem analisados de forma individualizada, por envolverem o cumprimento de outras normas e políticas não necessariamente tributárias.

O STF, após declarar a constitucionalidade parcial das regras CFC então vigentes (ADI n. 2.588/DF), e reconhecer ao menos a especialidade dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda (REs n. 460.320/PR e 870.214/RJ, Casos VOLVO e VALE), deixa de forma lastimável de apreciar qual norma deve prevalecer quando em (suposto) confronto. Muito tempo após a declaração da constitucionalidade parcial do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, passou a decidir, quando se esperava que algum julgamento de mérito fosse proferido, que o conflito entre os tratados e as normas CFC não envolve matéria constitucional,

mas sim a apreciação da legislação ordinária, do texto dos tratados, e de uma dupla tributação a ser verificada no caso concreto. E mesmo assim, ainda não o fez de forma definitiva e vinculativa, já que encontra-se pendente de análise recurso da União pugnando pela *pressuposta* ausência de antinomia, independentemente do que eventualmente possa ser demonstrado no caso concreto.

O STJ, por outro lado, entendeu no julgamento do ‘Caso VALE’ que a antinomia existente entre a regra CFC e os tratados deveria ser resolvida pela aplicação dos tratados, em razão da especialidade desses em relação à regra CFC então vigente. Mas quando a matéria lhe foi devolvida, deixou de se manifestar por uma questão procedimental, encaminhando a análise do novo acórdão do TRF da 4ª Região diretamente para o STF.

O posicionamento atual do STJ no ‘Caso VALE’ partiu da premissa de que, uma vez reconhecido (pelo STF) que os tratados para evitar a dupla tributação da renda são (ao menos) normas especiais em relação às normas CFC, eles devem ser aplicados em detrimento das normas CFC, sob pena de haver descumprimento dos tratados.

A União, todavia, insiste no argumento de que não se está diante de uma antinomia *pressuposta*, já que as regras CFC e os tratados tratam de receitas distintas. Enquanto as primeiras tem como objetivo tributar os rendimentos auferidos pelas empresas brasileiras em razão do investimento realizado no exterior – e não os lucros das empresas estrangeiras –, os segundos teriam como objetivo afastar a tributação, pelo Brasil, dos lucros auferidos por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Essa diferenciação, que não teria sido devidamente analisada pelo STJ no julgamento do ‘Caso VALE’, na prática teve insucesso (momentâneo) quando levada à apreciação do STF, já que o Ministro MARCO AURÉLIO, em decisão monocrática ainda não definitiva e vinculativa, posicionou-se de forma contrária à análise desta matéria pelo STF.

Diz-se que o insucesso ocorre na prática porque alguns Ministros do STF já se posicionaram de forma favorável ao entendimento da União (TEORI ZAVASCKI, já falecido, e DIAS TOFOLLI, que tem sido seguido por outros Ministros após assim se manifestar), a despeito de nessas oportunidades o julgamento final ter resultado na inadmissibilidade do recurso por se entender que a matéria não deveria ser apreciada pelo Supremo.

A prevalecer tal posicionamento do STF, restará como último julgado encerrado sobre o mérito da matéria o posicionamento do STJ no ‘Caso VALE’, no qual entendeu-se pela existência de antinomia com a resolução pela aplicação da norma especial (tratado) em detrimento da norma geral (CFC) no caso concreto.

Chama a atenção o fato de os julgamentos do STF e do STJ, além de não terem encerrado a discussão, terem deixado de analisar a fundo o tema. A análise dos votos demonstrou que o entendimento ficou bastante restrito à constitucionalidade em si das normas CFC, sem que se tenha avançado, com a devida importância, na compatibilidade entre as normas CFC e os tratados, que possui especificidade e importância próprias. A doutrina e a experiência internacionais foram analisadas de forma superficial, apenas para justificar a conclusão dos votos, sem um aprofundamento mínimo da matéria, uma análise evolutiva da legislação brasileira e comparativa com a legislação de outros países, como a presente pesquisa buscou fazer.

Enquanto isso, o CARF continua analisando os casos sob a sua jurisdição administrativa sem saber, ao certo, se a antinomia ocorre pelo simples fato de haver tratado (posição final do STJ no ‘Caso VALE’), ou se ela deve ser comprovada no caso concreto (posição ainda não definitiva e vinculativa do STF). Com o fim do voto de qualidade, e a nova tendência decorrente desta medida, tudo leva a crer que os contribuintes vencerão as disputas com o Fisco com base no entendimento externado pelo STJ no julgamento do ‘Caso VALE’, ou seja, diante da *pressuposta* antinomia, e não de uma *comprovada* antinomia.

O Fisco, por outro lado, se insistir em lançar os tributos considerando uma *pressuposta* ausência de antinomia, poderá ser vencido nas disputas envolvendo a matéria, por não demonstrar, no caso concreto, que os mecanismos da Lei n. 12.973/2014 não resultam em dupla tributação para os contribuintes que possuem controladas ou coligadas domiciliadas em países com os quais o Brasil firmou tratado para evitar a dupla tributação.

Sofrem com esse impasse os contribuintes, que não sabem como se comportar nas suas relações e demonstrações transfronteiriças, e o Fisco, que não sabe o que deve fazer e fundamentar quando se deparar com um contribuinte que possui controlada, coligada, filial e/ou sucursal localizada em país que firmou com o Brasil tratado para evitar a dupla tributação.

No nosso entendimento, a amplitude e abrangência da Lei n. 12.973/2014 levará o Poder Judiciário a reapreciar a matéria, analisando se os mecanismos que impedem o uso de prejuízos (art. 77, §2º), ou a consolidação dos resultados (art. 78, que finda em 2022), por exemplo, configuram afronta ao art. 7º dos tratados.

Independentemente dessa análise, é imperioso que a administração fazendária seja compelida a demonstrar, nas autuações, se no caso concreto está havendo ou não dupla tributação, para o caso de, quando a Lei n. 12.973/2014 for apreciada, ser mantido o

posicionamento atual do STF – de que a dupla tributação deve ser demonstrada no caso concreto para que a Lei n. 12.973/2014 prevaleça sobre o tratado.

Se não houver nenhuma definição em relação à necessidade ou não de comprovação – ou seja, a antinomia for *pressuposta* para favorecer o interesse dos contribuintes, ou *não* pressuposta para favorecer o interesse do Fisco – muitas autuações podem vir a ser canceladas por não demonstrarem se está havendo ou não dupla tributação no caso concreto, como o STF, ainda de forma não definitiva e vinculativa, está decidindo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDERSSON, Sara. CFC rules and double tax treaties The OECD and UN model tax conventions. Paper within International Tax Law. Jönköping August 2006. Disponível em: <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:4297/fulltext01.pdf>. Acesso em 25 fev 2022.

ANDRADE, André Martins de. A Tributação Universal da Renda Empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

ARANGO, José Manuel Castro y PEÑA, Cristian Camilo Rodríguez. Las normas de Entidades Controladas del Exterior em el contexto ibero-americano y de los Convenios de Doble Imposición. In. Problemas de tributación internacional em Iberoamérica: una vision desde los diez años del OITI / Maria Paula Baptiste [y otros]; Andrés Baéz Moreno, José Manuel Castro Arango (editores). – Bogotá: Universidad Externado de Colombia. 2019.

ARNOLD, Brian J. An Introduction to tax treaties. 2013. Disponível em: https://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:m461TqZcY14J:scholar.google.com/+an+introduction+to+tax+treaties+brian+j.+arnold*&hl=pt-BR&as_sdt=0,5&as_vis=1. Acesso em 25 fev 2022.

_____. Document - OECD/International - The Evolution of Controlled Foreign Corporation Rules and Beyond - Tax Research Platform - IBFD. 2019. Vol. 73. Disponível em: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-taxation/collections/bit/html/bit_2019_12_o2_2.html. Acesso em 25 fev 2022.

_____. International Tax Primer. Third Edition. Kluwer Law International. 2016.

_____. New Zealand/International/OECD - The Relationship between Controlled Foreign Corporation Rules and Tax Sparing Provisions in Tax Treaties: A New Zealand Case. Vol. 72 Issue: Bulletin for International Taxation, 2018 (Volume 72), No. 7.

AVI-YONAH, Reuven. Advanced Introduction to International Tax Law. Elgar, 2015.

_____. BEAT IT: TAX REFORM AND TAX TREATIES. PUBLIC LAW AND LEGAL THEORY RESEARCH PAPER SERIES PAPER NO. 587. LAW & ECONOMICS RESEARCH PAPER SERIES PAPER NO. 18-003. JANUARY, 2018.

_____. International Tax as International Law. Law & Economics Working Papers Archive: 2003-2009. University of Michigan Law School. Year 2004.

_____. Relatório da OCDE SOBRE Guerra Fiscal Predatória: uma Retrospectiva após uma Década. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; e BASTOS, Frederico Silva. Transparência Fiscal e Desenvolvimento. Homenagem ao Professor Isaias Coelho. São Paulo, Editora Fiscosoft, 2013.

_____. and XU, Haiyan. Evaluating BEPS. *In Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Edited by Sergio André Rocha e Allison Christians. Kluwer Law International. 2017. Páginas 97 a 124.

BARAONA, Adrés Bustus y VILLANUEVA, Felioe Yáñez. Normas sobre Sociedades Extranjeras Controladas (normas CFC) en Chile: diferencias y semejanzas con el proyecto BEPS y otros estandartes internacionales. In. Problemas de tributación internacional em Iberoamérica: uma vision desde los diez años del OITI / Maria Paula Baptiste [y otros]; Andrés Baéz Moreno, José Manuel Castro Arango (editores). – Bogotá: Universidad Externado de Colombia. 2019.

BARRETO, Paulo Ayres. Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei n. 12.973/2014. Grandes Questões de Direito Tributário, 18º volume, Coord. Valdir de Oliveira Rocha. 2014. Páginas 358-364.

BARRETO, Paulo Ayres. KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. A Tributação Direta do Resultado de Controladas Indiretas no Exterior: Problemas na Aplicação da Lei 12.973/14. In Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann. Quartier Latin, 2016. Páginas 367 a 388.

BIANCO, João Francisco. BEPS – Ação 3 Regras CFC. Palestra proferida no VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional do IBDT, 2015.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdãos n. 108-08.765, 105-17.382, 1.101-00.365, 1.102-001.247, 1.201-001.024, 1.402-00.391, 101-95.802, 101-97.070, 1.101-000.811, 1.103-001.122, 1.302-001.630, 9101-002.331, 9101-003.088, 9101-005.846. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf>. Acesso em 25 fev. 2022.

_____. Decreto-lei n. 2.413, de 10 de fevereiro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del2413.htm. Acesso em 25 fev. 2022.

_____. Decreto-lei n. 2.429, de 14 de abril de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del2413.htm. Acesso em 25 fev. 2022.

_____. Instrução Normativa n. 38, de 27 de junho de 1996. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, [1996]. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=13657&visao=anotado>. Acesso em 25 fev. 2022.

_____. Instrução Normativa n. 213, de 7 de outubro de 2002. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, [2002]. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15088&visao=anotado>. Acesso em 25 fev. 2022.

_____. Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2001]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em 25 fev. 2022.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 25 fev. 2022.

_____. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1995]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em 25 fev. 2022.

_____. Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1997]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm. Acesso em 25 fev. 2022.

_____. Lei n. 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; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de

2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2014]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em 25 fev. 2022.

_____. Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2011]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm. Acesso em 25 fev. 2022.

_____. Medida Provisória n. 627, de 11 de novembro de 2013. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2013]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm. Acesso em 25 fev. 2022.

_____. Solução de Consulta Interna COSIT n. 18, de 8 de agosto de 2013. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, [2013]. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50774>. Acesso em 25 fev. 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Recurso Especial. Ementa: RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO

PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE. 1. Afasta-se a alegação de nulidade dos acórdãos regionais ora recorridos, por suposta irregularidade na convocação de Juiz Federal que funcionou naqueles julgamentos, ou na composição da Turma Julgadora; inoportunidade de ofensa ao Juiz Natural, além de ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. Precedentes desta Corte. 2. Salvo em casos excepcionais de flagrante ilegalidade ou abusividade, ou de dano irreparável ou de difícil reparação, o Recurso de Apelação contra sentença denegatória de Mandado de Segurança possui apenas o efeito devolutivo. Precedente: AgRg no AREsp. 113.207/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 03/08/2012. 3. A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais. 4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras. 5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente:

(RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012). 6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé. 7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono. 8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados. 9. O art. 7o, § 1o. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigente é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas. 10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.. Relator: Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO.

25 mai. 2014. Brasília: STJ, 2014. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201105207&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>.

_____. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.588. Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras

de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001. Relator(a): Min. ELLEN GRACIE. Redator(a) do acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA. 10 fev. 2014. Brasília: STF, 2014. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%202588%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true.

_____. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 541.090. Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. 1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados “paraísos fiscais”); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados “paraísos fiscais”). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação. 2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002. 3. Recurso extraordinário provido, em parte. Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA. Redator(a) do acórdão: Min. TEORI ZAVASCKI. 30 out. 2014. Brasília: STF,

2014. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20541090%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true.

_____. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 611.586. Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA EM PAÍS DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU CLASSIFICADO COMO “PARAÍSO FISCAL”. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras

de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. 3. No caso em exame, a empresa controlada está sediada em país inequivocamente classificado como “paraíso fiscal”. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento. Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA. 10 out. 2014. Brasília: STF, 2014. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20611586%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true.

_____. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 460.320. EMENTA Recursos extraordinários. Direito Tributário. Convenção entre o Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda (Decreto nº 77.053/76). Imposto de renda retido na fonte. Isenção. Dividendos distribuídos por empresas nacionais sediadas no Brasil a sociedade da Suécia residente naquele país. Empate no julgamento do apelo extremo interposto pela União. Proclamação de solução contrária à pretendida pela recorrente (art. 146 do RISTF). 1. Trata-se de controvérsia, tendo presente a Convenção entre o Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda (Decreto nº 77.053/76), acerca da isenção, garantida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), do imposto de renda retido na fonte incidente sobre dividendos distribuídos por empresas nacionais sediadas no Brasil a sociedade da Suécia residente naquele país, todas citadas nos autos. Verificação de empate no julgamento do recurso extraordinário da União interposto contra acórdão do STJ. 2. No que se refere à condição jurídica dos tratados internacionais em face de normas de direito interno, os principais entendimentos dos Ministros integrantes da corrente a favor do provimento de tal recurso podem ser sintetizados do seguinte modo: de um lado, defendeu-se que (i) tratados internacionais são espécies normativas infraconstitucionais distintas e autônomas, as quais não se confundem com normas federais, tais como decretos-legislativos, decretos executivos, medidas provisórias, leis ordinárias ou leis complementares e (ii) a Carta Federal não respalda o paradigma dualista; de outro lado, alegou-se existir paridade normativa entre atos internacionais e leis infraconstitucionais de direito interno, resolvendo-se as antinomias entre essas normas pelo critério cronológico ou da especialidade e ressaltando-se os tratados e as convenções internacionais sobre direitos

humanos. Argumentou-se, também, que o art. 98 do CTN, de modo legítimo, atribui precedência aos tratados ou convenções internacionais em matéria tributária e estabelece, em virtude do critério da especialidade, a suspensão provisória da eficácia e da aplicabilidade do ordenamento positivo interno. O entendimento sobre a alegada afronta ao princípio da isonomia é de que o acórdão recorrido confundiu o critério de conexão nacionalidade com o de residência, estendendo a todos os súditos suecos residentes no exterior benefícios fiscais apenas concedidos aos residentes no Brasil. 3. A argumentação da corrente contra o provimento do apelo extremo da União pode ser resumida da seguinte maneira: para se ultrapassar o entendimento da Corte Superior, a qual consignou ter aquela convenção vedado a dupla tributação e a distinção entre nacionais e residentes, seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional pertinente, o que não é permitido em sede de recurso extraordinário. 4. Os Ministros julgaram prejudicado, por unanimidade, o recurso extraordinário interposto pela Volvo do Brasil Veículos LTDA e outros contra o acórdão do TRF-4. Foi negado provimento ao recurso extraordinário da União em razão do empate na votação, nos termos do art. 146 do RISTF. Relator(a): Min. GILMAR MENDES. Redator(a) do acórdão: Min. DIAS TOFFOLI. 6 out. 2020. Brasília: STF, 2020. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20460320%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 870.214/RJ. 2021. Relator(a): Min. ANDRÉ MENDONÇA. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4722409>.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.330.204/SC. 2021. Relator(a): Min. EDSON FACHIN. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4722409>.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (1ª Turma). Apelação n. 2003.72.01.000014-4. Ementa: TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONFLITO DE NORMAS. ART. 74, CAPUT, DA MP Nº 2.158-35/2001. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. PREVALÊNCIA DA NORMA

VEICULADA NOS TRATADOS. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA DOS LUCROS NO PAÍS DE DOMICÍLIO. REAVALIAÇÃO POSITIVA DOS INVESTIMENTOS EM CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. NEUTRALIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL PARA FINS FISCAIS. ART. 23, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DL Nº 1.598/1977. 1. Em matéria tributária, dispõe o art. 98 do CTN que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. A doutrina adverte quanto à imprecisão técnica do dispositivo, porquanto não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado (Ricardo Lobo Torres). 2. Apesar da controvérsia no STF sobre a hierarquia normativa entre tratados em matéria tributária e lei interna, a questão se resolve no plano infraconstitucional. As disposições veiculadas nos tratados e convenções internacionais em matéria tributária, após se submeterem ao procedimento previsto no art. 49, inciso I, da CF, passam a integrar o ordenamento jurídico nacional. Eventual antinomia, assim, resolve-se pelo princípio da especialidade, prevalecendo o regramento internacional naquilo que conflitar com a norma interna de tributação. A norma interna deixa de ser aplicada na hipótese específica regulada pelo tratado, mas continua válida e aplicável a todas as situações que não envolvem os sujeitos e os elementos de estraneidade definidos no tratado. Ocorre, dessa forma, a suspensão da eficácia da norma interna e não propriamente revogação ou modificação. 3. Entender que a superveniência de norma interna conflitante com o tratado internacional modificaria o regramento a ser aplicado implica denúncia implícita do acordo, sem a adoção dos procedimentos constitucionais e legais para tanto, desprezando, ademais, os princípios da boa-fé, da segurança e da cooperação que norteiam as relações internacionais. Em favor da prevalência dos tratados, cabe invocar não somente o art. 98 do CTN, mas também o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal e o art. 27 do Decreto nº 7.030/2009, que promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. 4. O Brasil firmou acordos visando a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal, em matéria de imposto de renda, com a China (Decreto nº 762/1993) e a Itália (Decreto nº 85.985/1981). Ambos oferecem tratamento uniforme à matéria, seguindo o Modelo de Acordo Tributário sobre Renda e Capital da OCDE. O art. 7º dos Tratados adota o princípio da residência no tocante à tributação dos lucros das empresas, estabelecendo a competência exclusiva do país de domicílio da empresa para a tributação de seus lucros. 5. O ponto nodal da controvérsia decorre do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que

considera disponibilizados os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, independente de sua efetiva distribuição. 6. Equivoca-se a Fazenda Nacional ao sustentar que a tributação incide sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior, na medida em que refletem positivamente no patrimônio da controladora, valorizando suas ações e demais ativos, pois a reavaliação positiva dos investimentos realizados em empresas controladas situadas no exterior não constitui renda tributável, conforme o disposto no parágrafo único do art. 23 do DL nº 1.598/1977 (na redação vigente até a Lei nº 12.973/2014). A norma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 em nada alterou o regime fiscal vigorante desde o art. 23 do DL nº 1.598/1977, que estabelece a neutralidade do método da equivalência patrimonial para efeitos fiscais, porque seu resultado positivo, relevante para a contabilidade, não é tributado. 7. Diante do evidente conflito do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, que determina a adição dos lucros obtidos pela empresa controlada no exterior, para o cômputo do lucro real da empresa controladora, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, deve prevalecer a norma do art. 7º dos Decretos nº 762/1993 e nº 85.985/1981, a fim de evitar a tributação dos lucros das empresas controladas pela impetrante na China e na Itália. Relator: Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK. 23 set. 2015. Disponível em https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=200372010000144&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=.

BRAUNER, Yariv. OECD/International - The True Nature of Tax Treaties. Vol. 74 Issue: Bulletin for International Taxation, 2020 (Volume 74), No. 1.

CACACE, Héctor Osvaldo. REFORMA TRIBUTARIA: EL NUEVO RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL (TFI). Nº 17 I Año 9 I Diciembre 2018 • Revista ECONO I FCE I UNLP.

CANÈ, Daniele. Controlled Foreign Corporations as Fiscally Transparent Entities. The Application of CFC Rules in Tax Treaties. Vol. 9 Issue: World Tax Journal, 2017(Volume 9), No. 4.

CUOMO, Sjoerd. BEPS and European Union Law. European Union Report. Cahiers de Droit Fiscal Internacional. Volumes 102^a and 102b. 2017.

DAGAN, Tissily. International Tax Policy: Between Competition and Cooperation. New York: Cambridge University Press, 2018.

DIAS, Ana Carolina. A Ação 3 do BEPS – Compatibilidade com o Direito da União Europeia e Desafios para o Legislador Português. Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. Lisboa, março de 2016.

DOURADO, Ana Paula. Governação Fiscal Global. 2^a Edição. Almedina, Lisboa: 2018.

_____. 'The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS?' (2016) 44 Intertax, Issue 6/7. Disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/Intertax_2016.pdf. Acesso em 25 fev 2022.

_____. 'The Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative under Analysis' (2015) 43 Intertax, Issue 1. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/43.1/TAXI2015001>. Acesso em 25 fev 2022.

EMERY, Renata. Os Vícios do Regime de Tributação dos Lucros de Controladas e Coligadas no Exterior Previsto na Lei n. 12.973/14. In ROCHA, Sérgio André; TORRES, Heleno (coord.). Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Prof. Alberto Xavier – São Paulo: Quartier Latin, 2016, páginas 673 a 680.

ESTRADA, Roberto Duque. A Importância da Doutrina de Alberto Xavier em Matéria de Tributação Internacional na Recente Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. In ROCHA, Sérgio André; TORRES, Heleno (coord.). Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Prof. Alberto Xavier – São Paulo: Quartier Latin, 2016, páginas 778 a 802.

FILHO, Paulo César Teixeira Duarte. Double Tax Treaties Policies of Brazil. The Brazilian Model Tax Convention. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

FARO, Maurício Pereira, MEIRA, Thais de Barros. As Novas Regras de Tributação de Lucros no Exterior e o Artigo 7 dos Tratados Internacionais para Evitar a Bitributação Celebrados pelo Brasil. *In* Direito Tributário Internacional. Homenagem ao Prof. Alberto Xavier. Quartier Latin, 2016.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura; MOREIRA, André Mendes. A Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior sob a Perspectiva Brasileira. Uma Análise Crítica da Doutrina e da Jurisprudência. *In* ROCHA, Sérgio André; TORRES, Heleno (coord.). Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Prof. Alberto Xavier – São Paulo: Quartier Latin, 2016.

GODOI, Marciano Seabra de. A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os poderes executivo e legislativo da União. *In* Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 18ª edição. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo. Dialética, 2014.

_____. ‘Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação e sua hierarquia normativa no Direito Brasileiro’, *In* SCHOEURI, Luís Eduardo (coord.). Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa – Vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2003. Páginas 975 a 1.008; e a obra de ROCHA, Sergio André. Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior – 2ª Edição – Revista e Ampliada. São Paulo: Quartir Latin. 2016.

_____. GODOI, Marciano Seabra de. O Superior Tribunal de Justiça e a aplicação do Tratado Brasil-Suécia para evitar a dupla tributação da renda: crítica ao acórdão do Recurso Especial 429.945, *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 189/2011, 95-101.

GOMES, Marcus Lívio e PINHEIRO, Renata Cunha S. AS (Muitas) Controvérsias Advindas com a Lei n. 12.973/2014 no Regime de Tributação das Controladas Diretas e Indiretas. *In* ROCHA, Sérgio André; TORRES, Heleno (coord.). Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Prof. Alberto Xavier – São Paulo: Quartier Latin, 2016, páginas 511 a 514.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa. (Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática. 3ª ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna. São Paulo: Dialética, 1999.

HOLMES, Kevin. International Tax Policy and Double Tax Treaties. An Introduction to Principles and Application. Second Revised Edition. IBFD, 2014.

HONGLER, Peter. Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime. IBFD, 2019.

LANG, Michael. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. Linde, 2010.

_____, AIGNER, Hans-Jorgen, SCHEURLE, Ulrich, and STEFANER, Markus. CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law. EUCOTAX. Kluwer Law International. 2004.

_____, PISTONE, Pasquale, SCHUCH, Josef, STARINGER, Claus. The Impact of the OECD and UM Model Conventions on Bilateral Tax Treaties. Cambridge University Press, 2012.

LESSA, Camilla Velasco. *CFC Rules: An Evaluation of Brazilian Legislation and BEPS Action 3: Should Brazil Change its National Law to be in line with OECD BEPS Action 3?* Master thesis in International Business Taxation. Tilburg School of Law, Tilburg University, 2017. Disponível em: <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=144371>. Acesso em 25 fev 2022.

MARRARA, Bruna. TONANNI, Fernando. Tributação de Lucros de Controladas no Exterior – A Abordagem da OCDE no Âmbito do BEPS e as Regras Brasileiras de Tributação em Bases Universais – Uma Análise Crítica à Lei n. 12.973/2014. In Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann. Quartier Latin, 2016. P. 167 a 198.

MOREIRA, Clara Gomes. Regra Constitucional de Competência e Tributação das Transações Transfronteiriças entre Partes Vinculadas. - São Paulo, SP: IBDT, 2021 (Série Doutrina Tributária, 36).

NEDER, Marcos Vinicius. PIMENTEL, Larissa. As Inovações na Tributação Presumida dos Lucros Auferidos por Subsidiárias de Empresas Brasileiras no Exterior pela 12.973/14. In Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann. Quartier Latin, 2016. P. 475 a 486.

OCDE. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report-9789264241152-en.htm>. Acesso em 25 fev 2022.

_____. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en. Acesso em 25 fev 2022.

_____. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue (1998). Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en. Acesso em 25 fev 2022.

_____. International tax avoidance and evasion : four related studies (1987). Disponível em <https://www.worldcat.org/title/international-tax-avoidance-and-evasion-four-related-studies/oclc/15749366>. Acesso em 25 fev 2022.

_____. Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en. Acesso em 25 fev 2022.

_____. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>. Acesso em 25 fev 2022.

_____. The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships: Issues in International Double Taxation (2019). Disponível em <https://www.africataxjournal.com/wp-content/uploads/2018/04/17-21-OECD-Partnership.pdf>. Acesso em 25 fev 2022.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos Inconstitucionais da Lei n. 12.973 em Matéria de Tributação de Lucros de Controladas e Coligadas no Exterior (Segundo Alberto Xavier). In ROCHA, Sérgio André; TORRES, Heleno (coord.). Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Prof. Alberto Xavier – São Paulo: Quartier Latin, 2016, páginas 761 a 776.

ONU. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017 Update (2018). Disponível em <https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210474047>. Acesso em 25 fev 2022.

PANAYI, Christiana HJI. Double taxation, Tax Treaties, Treay-Shopping na the European Community. EUCOTAX Series on European Taxation. Kluwer Law International. 2007.

PRZEPIORKA, Michell. Possibilidade de Tributação em bases territoriais no Sistema Jurídico Brasileiro – Ofensa ao Princípio da Universalidade? Revista de Direito Tributário Internacional, nº. 4, 2018. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-4-2018/possibilidade-de-tributacao-em-bases-territoriais-no-sistema-juridico-brasileiro-ofensa-ao-principio-da-universalidade/>. Acesso em 25 fev 2022.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; SAUNDERS, Ana Paula Braga; PINHEIRO, Renata Cunha Santos. O Projeto BEPS da OCDE e o Plano de Ação 3: Fortalecimento das Regras de CFC. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. v. I. Páginas 99 a 108.

_____. A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento. 2ª edição. Coord. Marcos Lívio Gomes e Luís Eduardo Shoueri. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 219. Páginas 97 a 116.

ROCHA, Sérgio André. Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual. R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT | Belo Horizonte, ano 17, n. 102, p. 51-77, nov./dez. 2019.

_____. Política Fiscal Internacional Brasileira. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro, 2017.

_____. Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. 2ª edição. Quartier Latin. São Paulo, 2016.

_____. Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior na Lei n. 12.973/2014 e os Tratados Internacionais Tributários Celebrados pelo Brasil. In: Revista Fórum de Direito Tributário n. 75. Editora Fórum: Belo Horizonte, 2015.

ROSENBLATT, Paulo; CABRAL, Rodrigo Torres Pimenta. Regime de transparência fiscal na tributação dos lucros auferidos no exterior (CFC rules): lacunas e conflitos no direito brasileiro. Revista de Direito Internacional UNICEUB. Volume 14, N. 2, 2017. Páginas 450 a 464.

SANDLER, Daniel. Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation: Pushing the Boundaries 2nd edn. Kluwer Law International, 1998.

SANTOS, Ramon Tomazela. A Ação 3 do Projeto BEPS e o regime brasileiro de tributação em bases universais da Lei n. 12.973/2014. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 15, n. 88, p. 99-115, jul/ago.2017.

_____. SANTOS, Ramon Tomazela. A Dupla Tributação Econômica da Renda e os Acordos de Bitributação. - São Paulo, SP: IBDT, 2021 (Série Doutrina Tributária, 41).

SCHMIDT, Peter Koerver Schmidt. Taxation of Controlled Foreign Companies in Context of the OECD/G20 Project on Base Erosion and Profit Shifting as well as the EU Proposal for the Anti-Tax Avoidance Directive: An Interim Nordic Assessment. *Nordic Tax Journal*, (2), 87-112. Disponível em: <https://research.cbs.dk/en/publications/taxation-of-controlled-foreign-companies-in-context-of-the-oecdg2>. Acesso em 25 fev 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo e GALDINO, Guilherme. Chapter 7: Controlled Foreign Company Legislation in Brazil. Tax Research Platform. IBFD, 2020.

_____. O Projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar. A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento. 2ª edição. Coord. Marcos Lívio Gomes e Luís Eduardo Shoueri. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019. Páginas. 29 a 54.

_____. Lucros no Exterior e Acordos de Bitributação: Reflexões sobre a Solução de Consulta Interna n. 18/2013. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 219, Dez. 2013.

TEIJEIRO, Guillermo O. Jurisdictional Excesses in BEPS' Times: National Appropriation of an Enhanced Global Tax Basis. *In Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Edited by Sergio André Rocha e Allison Christians. Kluwer Law International. 2017. Páginas 125 a 142.

TÔRRES, Heleno Taveira. Tributação das Controladas e Coligadas no Exterior e seus Desafios Concretos. In *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Volume VI. Coordenador Heleno Taveira Tôrres. Quartier Latin. São Paulo, 2012. P. 397 a 442.

XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. 7ª edição. Forense, Rio de Janeiro, 2007.

_____. A Lei nº 12.973, de 13 de Maio de 2014, em Matéria de Lucros no Exterior: Objetivos e Características Essenciais. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 18ª edição. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo. Dialética, 2014. Páginas 11 a 23.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Transparência Fiscal Internacional: Situação Atual e a Posição do Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira. (Org.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, v. 6, p. 199-250.

VALE DO RIO DOCE. *Report* para os investidores publicado em 2015:
[http://www.vale.com/PT/investors/information-market/annual-reports/reference-form/Documents/docs-pt/Vale%201%20Formul%C3%A1rio%20de%20Refer%C3%Aancia%202014%20-%20v.3%20\(06.07.2015\).pdf](http://www.vale.com/PT/investors/information-market/annual-reports/reference-form/Documents/docs-pt/Vale%201%20Formul%C3%A1rio%20de%20Refer%C3%Aancia%202014%20-%20v.3%20(06.07.2015).pdf)

VARELA, Pablo S. - ARTOPOULOS, Ariadna Laura. Reconstrucción de la red de tratados. *Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales* - Número 5 - 2020.