



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

DOUBLE TAXATION OF TRANSNATIONAL COMPANIES AND ITS IMPACTS ON COMPETITIVENESS FOR ACCEPTING FOREIGN INVESTMENTS IN BRAZIL

LA DOPPIA TASSAZIONE DELLE SOCIETA' TRANSAZIONALI E I SUOI IMPATTI SULLA COMPETITIVITÀ PER L'ACCETTAZIONE DI INVESTIMENTI ESTERI IN BRASILE

ANTÔNIO MÁRCIO DA CUNHA GUIMARÃES

Doutor e Mestre em Direito Internacional pela PUC/SP, Professor da Faculdade de Direito da PUC/SP desde 1991 (Bacharelado), desde 2007 (Mestrado/Doutorado); Visiting Professor/Researcher on King's College University of London; Visiting Professor/Researcher na Università Degli Studi di Milano; Advogado e Consultor Jurídico desde 1986 - OAB/SP: 82.984; Líder do Grupo de Pesquisa da PUC/SP junto ao CNPq - DIGE Direito Internacional e Globalização Econômica; Autor de Obras Jurídicas. Endereço eletrônico: guimaraes@pucsp.br.

ADRIANO LUIZ BATISTA MESSIAS

Advogado. Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica - SP, Professor Assistente de Mestrado em Direito e Professor Orientador de Monografias na PUC/SP e no IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Professor de Especialização na COGEAE/PUC. Sócio do Escritório Martins Paes & Messias Advogados. Endereço eletrônico: adriano.messias1@hotmail.com.

CAIO CÉSAR ALVARES LORO NETTO

Advogado. Doutorando em Direito das Relações Econômicas Internacionais (PUC-SP). Mestre em Direito Econômico Internacional (UNISANTOS). Pós-Graduado em Direito Empresarial (FGV-SP). Professor de Graduação e Pós-Graduação (UNINOVE e outras). Associado do escritório Carmona Maya Martins e Medeiros Advogados. Membro da Comissão de Relações Internacionais da OAB/Santos. Endereço eletrônico: caiocesarloro@gmail.com.

SUMÁRIO: *1 Introdução; 2 Direito internacional e normas jurídicas nacionais; 3 Personalidade jurídica e os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior; 4 Princípio da universalidade e da territorialidade como mecanismos de mitigação da*



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

bitributação e de pacificação no que toca a tributação extraterritorial; 5 Conclusão; Referências.

RESUMO

O presente artigo objetivou a demonstração da influência da bitributação das empresas transacionais no acolhimento de investimentos estrangeiros no Brasil, no contexto das relações internacionais em cotejo com a afirmação de soberanias no processo dinâmico de circulação transnacional de rendimentos produzidos. Respeitado o corte metodológico necessário para fazer-se conhecer o objeto, utilizou-se os métodos empírico-dialético e bibliográfico para atingir, enquanto objetivo específico, a demonstração das bases de tributação universais e correlatos critérios de incidência, e seus impactos nas relações internacionais mantidas entre pessoas jurídicas nacionais que mantêm controladas ou coligadas no exterior, cuja conclusão fora pela viabilidade da incidência interna dos tratados.

Palavras-chave: Brasil. Bitributação. Investimentos estrangeiros. Relações internacionais.

ABSTRACT

This article aimed to demonstrate the influence of double taxation of transactional companies in the reception of foreign investments in Brazil, in the context of international relations in comparison with the affirmation of sovereignties in the dynamic process of transnational circulation of generated income. Respecting the methodological cut necessary to make the object known, empirical-dialectical and bibliographic methods were used to achieve, as a specific objective, the demonstration of universal tax bases and related incidence criteria, and their impacts on international relations maintained between national legal entities that maintain subsidiaries or affiliates abroad, whose conclusion was based on the feasibility of the internal incidence of the treaties.

Keywords: Brazil. Double taxation. Foreign investments. International relations.

ABSTRACT

Questo articolo intendeva dimostrare l'influenza della doppia imposizione delle società transazionali nella ricezione degli investimenti esteri in Brasile, nell'ambito delle relazioni internazionali rispetto all'affermazione delle sovranità nel processo dinamico di circolazione transnazionale del reddito generato. Nel rispetto del taglio metodologico necessario per far conoscere l'oggetto, sono stati utilizzati metodi empirico-dialettici e bibliografici per raggiungere, come obiettivo specifico, la dimostrazione delle basi imponibili universali e dei relativi criteri di incidenza, e dei loro impatti sui rapporti internazionali mantenuti tra le persone giuridiche nazionali che mantenere controllate o collegate all'estero, la cui conclusione fosse basata sulla fattibilità dell'incidenza interna dei trattati.



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

Parole chiave: Brasile. Doppia tassazione. Investimenti esteri. Relazioni internazionali.

1 INTRODUÇÃO

O mundo economicamente globalizado é um ambiente caracterizado por relações comerciais, em que países procuram afirmar suas soberanias dentro de um contexto dinâmico de circulação transnacional dos rendimentos produzidos. Desde a segunda metade do século XX, diante da construção de cadeias globais de produção, escalas internacionais de comércio e uma dinâmica implacável de circulação transnacional de riqueza, o tema relativo à aplicação dos acordos internacionais para refrear o fenômeno da bitributação tem revelado cada vez mais a sua importância.

A problemática objeto desta análise se baseia no cenário em que se verifica a existência do comércio e investimentos entre países, de modo que é necessária a pacificação de onde se deriva o fato gerador para incidência de tributos, e, destarte, quem deterá a legitimidade para o seu recolhimento, de modo a buscar o equilíbrio apto ao afastamento do fenômeno da bitributação, por cuja oneração pode causar o desincentivo a troca de riquezas.

A primazia do princípio da tributação da renda em bases universais¹ fez com que os países estabelecessem acordos, com vistas a instituir políticas fiscais comprometidas com a diminuição dos atritos na circulação internacional dos lucros do capital² e competição fiscal, o que significa, em regra, um fluxo mais intenso de bens e serviços³,

¹ “A tendência contemporânea dos Estados, principalmente daqueles que são considerados exportadores de capital, é a de assumir o princípio da universalidade, ante a) a constante e crescente movimentação de capitais no mercado mundial, b) a necessária progressividade dos impostos incidentes sobre as categorias reituais, sem falar na c) preocupação com os problemas de elisão e evasão fiscal internacional, proporcionados pelos estímulos fiscais oferecidos por países menos desenvolvidos e a formação de paraísos fiscais (cada vez mais frequentes).” (TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 72-73).

² SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 287.

³ “Ocorre, portanto, que o valor de troca das mercadorias é mais frequentemente estimulado pela quantidade de dinheiro do que pela quantidade de trabalho ou pela quantidade de alguma outra mercadoria



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

e, como resultado, o recrudescimento da econômica global.

Tal fenômeno é relevante e a presente análise se justifica no sentido de buscar a compreensão acerca dos impactos sociais de determinadas prescrições jurídicas voltadas à arrecadação de tributos, notadamente no fluxo de investimentos estrangeiros em território nacional, como forma de dirimir a competição fiscal.

Assim, o objeto central da presente investigação se pauta na demonstração da influência que a possibilidade de bitributação pode impactar na recepção de investimentos estrangeiros oriundos das empresas transnacionais, frente a soberania dos países e sua conseqüente busca pela legitimidade tributária.

Nesta esteira, de modo específico, objetiva-se a identificação dos fundamentos de tributação universais e correlatos critérios de incidência, e, conseqüentemente, seus impactos nas relações internacionais mantidas entre pessoas jurídicas nacionais que mantêm controladas ou coligadas no exterior, especialmente no que toca à finalidade de investimentos estrangeiros no Brasil.

Desse modo, a presente investigação tem como base metodológica os métodos empírico-dialético e bibliográfico, pois se vale da compreensão sobre o modo como as nações e empresas transnacionais lidam com a hipótese de bitributação, somado a abordagem da legislação e jurisprudência interna concernente ao tema.

Ato contínuo, o primeiro tópico se debruça, inicialmente, acerca da diferenciação entre Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário, tendo conseqüente análise das concepções monista e dualista do acerca do primeiro, e em qual das duas o Brasil está inserido.

A seguir, é objeto de estudo a forma de tributação destinada às empresas controladas ou coligadas no exterior, bem como o direcionamento das autoridades fiscais brasileiras acerca da compatibilidade entre os tratados internacionais contra dupla tributação e o regime tributário brasileiro, em especial para efeito de submissão ao imposto de renda no Brasil.

que se pode adquirir em troca da referida mercadoria.” (SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. São Paulo: Nova Cultural, 1996).



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

O desenvolvimento do artigo tem por ponto focal o tópico que aborda a aplicação dos princípios da universalidade e territorialidade, enquanto ferramentas para dirimir a bitributação, de modo que a conclusão se destinou ao entendimento da incidência da norma tributária para residentes no Brasil, no que toca a existência de lucro auferido em seu território, ou no exterior, tendo a possibilidade de utilização de normas estrangeiras e viabilidade de respectiva pretensão tributária em benefícios de Estados estrangeiros, tão logo a norma interna assim ratifique, ou na hipótese de tratado internacional ratificado pelo Brasil.

2 A RELAÇÃO ENTRE O DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO E NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS INTERNAS

O Direito Tributário Internacional é o ramo didaticamente autônomo que tem por objeto o estudo das normas tributárias de direito interno dotadas de elementos de estranheza, não se ocupando dos tratados internacionais em matéria tributária, seara reservada para o Direito Internacional Tributário⁴. Ambos, mesmo que indiretamente, tratam de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Neste sentido, necessária a veiculação das normas emanadas de órgãos compostos por diversos Estados num dado sistema jurídico, ante a existência de ordens jurídicas distintas – uma no plano internacional e outra no plano interno. As normas elaboradas no âmbito internacional não decorrem de um poder soberano isolado, mas formam-se a partir de costumes e tratados internacionais, permitindo a composição de normas regulamentadoras das relações entre os sujeitos do Direito Internacional. Assim, as regras do Direito Internacional dependem de mecanismos constantes nas normas do

⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. Elementos de Direito Tributário Internacional e de Direito Internacional Tributário. O Imposto de Importação e seus Tratados. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 983.



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

direito interno para que sejam aplicadas em seus Estados, sugerindo a necessidade de haver o mesmo fundamento de validade das normas de Direito Tributário Internacional.

Na esfera internacional do Direito Tributário, há um dualismo entre as normas de direito interno e as normas de Direito Internacional, necessitando, assim, da distinção das normas que se referem à regulamentação das pretensões impositivas dos Estados soberanos no plano internacional e aquelas que regulamentam a tributação de rendas auferidas internacionalmente, ao descreverem nas hipóteses de incidência fatos que contenham elementos de estraneidade, que são identificados por: i) regras de qualificação, que tipificam as categorias redituais e os sujeitos envolvidos: “residentes e não-residentes”; e ii) regras de localização, que possibilitam o virtual alcance ultraterritorial da regra-matriz de incidência, pela definição do local de produção dos rendimentos (“dentro” ou “fora” do território)⁵.

As matérias alcançadas pelo Direito Tributário Internacional e pelo Direito Internacional Tributário merecem tratamento distinto, pois as normas respectivas são elaboradas a partir de procedimentos diversos e, principalmente, sob a responsabilidade de autoridades distintas. Entretanto, o problema da multiplicidade e unidade entre direito nacional e direito internacional foi enfrentado por Kelsen⁶, distinguindo entre o monismo (inexistência de diferença entre os referidos ramos do Direito) e o dualismo (distinção entre Direito Internacional Tributário e Direito Tributário Internacional).

A teoria monista (consideradas a subespécies de prevalência do direito interno ou com prevalência do direito internacional), fundamenta-se que o Direito Tributário Internacional não se refere tão somente às pretensões tributárias internas, mas, igualmente, às cláusulas internacionalmente estabelecidas nas convenções pactuadas entre os Estados soberanos, não se encontrando separado do Direito Tributário Internacional, uma vez que neste estão inseridas todas as normas tributárias relativas às

⁵ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pp. 47-48.

⁶ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

relações territoriais ou sobre as quais incida mais de uma pretensão impositiva advinda de ordenamentos jurídicos de outros países.

Jonathan Barros Vita⁷ explica:

“o fato de um sistema ser monista apresenta um aspecto interessante, porque o direito é feito de unidade e não de multiplicidades em seu aspecto de formação, apresentando, apenas, uma língua componente, a língua do direito, que traz corpos de linguagem com processos de produção/sintáticas distintos. Mais ainda, o processo de inserção de novos dados na língua e sua conformidade ou não sintática (validade do direito), além de hierarquia/prevalência entre direito interno e direito internacional, são realizados em um momento posterior do sistema, na sua conformação em sistema (S4), ou seja, em sistema em sentido estrito, sentido lógico”.

Assim, na concepção monista, quando do conflito de normas, há a primazia daquelas de direito interno sobre as de direito internacional, ou ainda, posição inversa. Explica Alberto Xavier⁸, que “para a construção monista, o direito constitui uma unidade de que a ordem interna como a ordem internacional constituem meras manifestações”. Na teoria monista, as regras emanadas do ordenamento jurídico de cada Estado equivalem àquelas cujas produções se verificou a partir de órgãos competentes da comunidade internacional, eis que, para os adeptos dessa teoria, a diferenciação inexistente, inclusive, no que se refere às autoridades competentes para a produção de normas tributárias (sejam internas ou internacionais) e ao procedimento adotado na elaboração das mesmas.

Na teoria dualista, o direito interno e o internacional não são relacionáveis entre si a não ser pelo processo da tradução, no sentido da internalização. A diversidade de fontes, desse modo, faz exsurgir duas ordens jurídicas diversas, em âmbito interno e em âmbito internacional, sendo esta última fruto da convergência da vontade de vários Estados.

A teoria dualista destaca que essa não permite em seu estudo a inclusão das normas de direito interno, cuja hipótese de incidência possua nos fatos descritos

⁷ VITA, Jonathan Barros. **Teoria geral do direito**: direito internacional e direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 280.

⁸ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 101.



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

elementos de estraneidade referentes às rendas produzidas nacionalmente por não-residentes, já que tal situação não se verifica além dos limites territoriais. Não se encontra recepcionada a ultraterritorialidade do Direito Tributário Internacional. A teoria dualista não é enfraquecida pela dependência existente entre a aplicabilidade da norma internacional e a norma interna que possibilita sua aplicação no território nacional, ao passo que a norma internacionalmente elaborada não perde sua validade em razão desta dependência, sendo que as normas de Direito Internacional Tributário e as normas de Direito Tributário Internacional não são emanadas de um mesmo ordenamento jurídico.

O Brasil adotou a teoria dualista, ficando as normas de direito internacional, para que possam ser aplicadas no direito interno, em regra, dependentes da produção de normas de idêntico conteúdo neste plano. Para inserção de norma jurídica internacional, veiculada por tratado, no ordenamento jurídico brasileiro, a primeira fase do procedimento se consubstancia na manifestação da vontade do Estado em se vincular aos termos de um tratado que será negociado (enunciação). Após tal negociação, passa-se à fase de aceitação de seus termos⁹, que poderá se dar pela assinatura, pela troca dos instrumentos constitutivos do tratado, pela ratificação, aceitação, aprovação ou adesão, ou por quaisquer outros meios que tenham sido acordados (enunciação enunciada). Conforme nos ensina Felipe Ferreira Silva¹⁰, a:

“Ratificação, desta forma, adquiriu contornos importantes, pois i) evita problemas posteriores no que diz respeito à questão da competência para celebrar o tratado; ii) permite a participação do Parlamento na formação da vontade do Estado nos assuntos de ordem internacional; iii) dá a possibilidade para adaptar o ordenamento interno ao tratado que será confirmado; iv) dá aos órgãos internos a oportunidade de analisarem e decidirem com responsabilidade sobre texto redigido”.

⁹ conforme preceituado no artigo 9º, §§1º e 2º da Convenção de Viena.

¹⁰ SILVA, Felipe Ferreira. Tratados Internacionais: procedimento de produção, recepção no direito interno e questões correlatas. *In*: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário** – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 1024.



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

De se observar, ainda, contudo, que em várias outras ocasiões em nosso Direito Positivo, mormente em nossa própria Constituição Federal, existe um claro direcionamento para uma posição Monista, e com Primado do Direito Internacional, como preconizado por Hans Kelsen na Academia de Direito Internacional de Haia, e também defendido por GUIMARÃES, em sua obra sobre Tratados Internacionais¹¹:

Kelsen entendia que os dois campos de atuação normativa, seja o processo legislativo interno do Estado, como a produção de normas em nível internacional, tinham a mesma e única finalidade, qual seja a de regular a vida social das pessoas, aí sim, com diferentes aplicabilidades, seja em face de suas relações internas, seja em face de suas relações internacionais, mas que de qualquer maneira, sempre as relações jurídicas e sociais das pessoas de um modo geral. Na concepção de Kelsen, o sistema jurídico interno do Estado tinha conotação de ser parcial, parte do único e mais abrangente sistema, que era justamente o ordenamento jurídico internacional, que abrangeria por sua vez, os demais sistemas jurídicos internos dos Estados.

Importante verificarmos, nesse sentido, o teor do Parágrafo Segundo do Artigo 5º da Constituição Federal do Brasil, que expressamente dispõe:

§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Igualmente, o parágrafo seguinte – (terceiro), que acolhem os tratados e as convenções internacionais sobre direitos humanos como equivalentes às emendas constitucionais, desde que aprovados em regimes específicos de quórum e votação.

Afirmada sua validade, temos o início da vigência da norma concreta e geral construída do veículo introdutor tratado (enunciação enunciada). No direito interno brasileiro, é da Constituição Federal que devemos extrair as regras procedimentais para a elaboração dos veículos introdutores de normas que terão por objetivo inserir, no direito interno, regras que veiculem aquilo que foi pactuado no exterior. A norma jurídica com conteúdo idêntico à do tratado que validamente introduzida na ordem interna possui o

¹¹ GUIMARÃES, Antônio Márcio da Cunha. **Tratados Internacionais**. Edit. Aduaneiras. São Paulo, 2010, p. 87 e seguintes.



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

mesmo nível hierárquico da norma de lei complementar ou ordinária, ficando abaixo somente da Constituição Federal, pois seus fundamentos de validade encontram-se no texto constitucional.

Com efeito, dispõe o artigo 98, do Código Tributário Nacional, que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. O artigo em comento contém comando ao legislador pátrio, no modal deôntico proibido, no sentido de vedar a inserção de qualquer norma no ordenamento jurídico que seja contrária àquilo que foi veiculado no tratado, ou seja, trata-se de preceito declaratório de que os tratados têm supremacia hierárquica sobre a lei interna e se encontra numa relação de especialidade¹².

Conclui Heleno Taveira Tôres¹³:

Art. 98, do CTN, impõe uma orientação hermenêutica que resguarda a todos em matéria tributária, por prescrever a prevalência dos tratados sobre a legislação ordinária, o que se vê aplicado tanto em decisões como na própria normativa interna da Receita Federal. Mas é preciso garantir o entendimento de prevalência dos tratados como um desiderato da própria Constituição Federal, porque assim se encontra afirmado, como meio de garantir a coerência constitucional e impedir que o Legislador, querendo, sinta-se á vontade para revogar o dispositivo contido no art. 98, do CTN, que mais não faz do que afirmar e garantir o quanto já temos por garantido desde a Constituição.

Referido artigo não pode ser considerado inconstitucional, pois cumpre a função que o artigo 146, da Constituição Federal lhe reservou, ao estabelecer normas gerais em matéria tributária. Neste sentido, assevera Betina Treiger Grupenmacher¹⁴:

O art. 98 do CTN integra, com outros, texto de lei complementar que tem, por força do que dispõe o art. 146, da Constituição Federal, a função primordial de estabelecer normas gerais em matéria tributária, dentre as quais encontram-se,

¹² XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**, 7. ed., Forense: Rio de Janeiro, 2010, p. 116-117.

¹³ TÔRES, Heleno Taveira. Elementos de Direito Tributário Internacional e de Direito Internacional Tributário. O Imposto de Importação e seus Tratados. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 999.

¹⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 114.



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

por certo, as disposições referentes à interpretação, vigência e aplicação da legislação tributária.

Os tratados e as convenções internacionais passam a ter força de lei, se e enquanto recebidos pelo acesso proporcionado pelo artigo 49, I, da Constituição Federal. Assim, é atribuída ao Congresso Nacional competência para decidir definitivamente sobre os atos regidos pelo Direito Internacional. As normas infralegais, tais como decretos, atos, portarias, avisos, tratados e convenções internacionais ainda não aprovadas pelo Congresso têm a natureza jurídica de ato administrativos, não podendo assim gerar nenhum efeito se não precedidos por norma legal (material e organicamente considerada)¹⁵. Daí constrói-se que as normas infralegais não podem criar direito novo porque, mormente em aras de Direito Público, de modo que tal domínio é regido pelo princípio da reserva legal.

3 PERSONALIDADE JURÍDICA E OS LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA OU COLIGADA NO EXTERIOR

Os países economicamente envolvidos no contexto dinâmico de circulação transnacional dos rendimentos produzidos provocam a dupla tributação da riqueza circulada, ou seja, uma vez no país de fonte da produção e outra no país de residência do contribuinte. Por conta disso, acordos internacionais são estabelecidos no sentido de impedir que dois países tributem o mesmo signo presuntivo de riqueza, a partir de normas dirigidas a regular a competência tributária.

Esses tratados, que visam evitar a bi-tributação, pretendem evitar ainda, que o contribuinte também não deixe de recolher tributos em nenhum lugar. Com efeito, ao valer-se do preceituado no tratado que lhe impediria ser tributado em um determinado país, poderia se correr o risco de não ser tributado, então, em nenhum país. Assim, procura-se evitar uma bi-tributação, de todo injusta, como também evitar-se o não

¹⁵ GORDILLO, Agustin. **Tratado de Derecho Administrativo**, vol. VII. Buenos Aires: Marchi, 1984, p. 42



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

pagamento de imposto algum.

Ensina-nos Paulo de Barros Carvalho¹⁶ que “o princípio da universalidade apenas predispõe um critério de conexão (pessoal: residência, domicílio, nacionalidade), legítimo e suficiente para justificar a tributação dos rendimentos de um sujeito de direito, independentemente do local de produção, ou seja, de a fonte efetiva da renda encontrar-se situada nos limites territoriais do Estado, ou não.” Com fundamento em tal primado, a Lei nº 9.249/95, em seus artigos 25 a 27, estendeu a tributação da renda das pessoas jurídicas para computar, na determinação do lucro real, os valores a título de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos fora do Brasil.

Assim, o lucro auferido no exterior, incluindo aqueles auferidos mediante pessoas jurídicas controladas, na proporção da participação acionária, seria adicionado ao lucro líquido da pessoa jurídica brasileira investidora, para efeito de ajustes da tributação em bases universais. Nesses termos, o lucro da controlada estrangeira passaria a revelar, em alguma medida, a capacidade de contribuir ao erário da controladora brasileira. Neste contexto, oportuno destacar a prescrição contida no enunciado do art. 77 da Lei nº 12.973/2014:

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

Até o advento da Lei nº 12.973/2014, muito se debateu, no âmbito acadêmico e jurisprudencial, sobre a possibilidade de se tributar os lucros auferidos no exterior por empresas coligadas e controladas apurados com base nos resultados positivos de equivalência patrimonial, como determinada o art. 7º da Instrução Normativa nº 213/2002, editada sob o pretense argumento de regular o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/2001.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário** - linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 706.



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

Resta-nos, desta forma, esclarecer se o reflexo positivo no patrimônio da controladora brasileira oriundo do investimento em controlada sediada em país com o qual o Brasil possui acordo de bitributação compõe o lucro real para fins de incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), e os correlatos impactos que esta zona de incerteza causa para alocação de investimentos no país. Ora, o resultado de equivalência patrimonial da empresa brasileira não pode ser considerado lucro disponibilizado, tendo em vista que contém outros elementos além do lucro, como variação cambial, correção monetária e reservas; e possibilita a tributação diante de situações em que o lucro é zero e mesmo em situações que a controlada ou coligada apure prejuízos.

As autoridades fiscais sustentam ser compatível com os tratados internacionais contra a dupla tributação o regime brasileiro que submete ao imposto de renda no Brasil, junto das pessoas jurídicas brasileiras, todos os lucros apurados, mas ainda não distribuídos, por sociedades controladas ou coligadas no exterior, independentemente da natureza de suas rendas e do país de seu domicílio.

A alegada compatibilidade do nosso regime decorre de uma construção interpretativa fazendária, formulada por uma instrução normativa (a IN SRF 213/2002), segundo a qual a tributação prevista em lei (artigo 25 da Lei 9.249/95 c/c artigo 74 da MP 2.158-35/01) não incidiria sobre o lucro da sociedade estrangeira, mas sim sobre a imagem desse mesmo lucro refletida no “espelho”: o resultado positivo da avaliação dos investimentos em controladas e coligadas pelo método da equivalência patrimonial.

Contudo, a verdadeira intenção do Fisco ao sustentar tal interpretação era driblar uma proibição categórica constante de todos os tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil, consagrada no artigo 7º 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



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

85.051/80), de modo que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só serão tributáveis nesse Estado, (...)”. Segundo Alberto Xavier¹⁷:

Sem ela, qualquer tratado fica privado de sentido, pois abre as portas a uma guerra fiscal entre estados, permitindo que a riqueza tributável em um deles seja objeto de pretensões fiscais cumulativas de outros, invasivas de soberania estrangeira. É o que ocorreria se os Estados Unidos pudessem tributar naquele país os lucros das subsidiárias brasileiras, o Brasil pudesse tributar os lucros das suas controladas na Dinamarca, e até *ad infinitum* em todos os elos de uma cadeia vertical de controle.

Ressalte-se, por oportuno, que a Solução de Consulta Interna COSIT 18, de 8 de agosto de 2013, concluiu que (i) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros; (ii) o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e (iii) a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado. Tal entendimento coaduna-se com a lei interna que determina a tributação dos lucros de sociedade estrangeira pela sua adição aos lucros da empresa brasileira (artigo 25, parágrafo 2º, da Lei 9.249/95). Entretanto, isso é terminantemente proibido pelo artigo 7º dos referidos tratados.

Destaque-se que esse mesmo entendimento prevaleceu na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que, nas oportunidades em que foi instado a se manifestar sobre o tema, reconhecer a ilegalidade do art. 7º, parágrafo 1º, da IN nº 213/2002, na medida em que este inovou em relação à lei federal. Em recente julgamento, o Ministro Ari Pargendler entendeu que tanto o art. 25, parágrafo 6º, da Lei nº 9.249/1995 quanto o art. 23 do Decreto-lei nº 1.598/1977 seriam normas complementares a integrar o núcleo da norma do art. 74 da MP nº 2.158/2001, não se alterando, assim, o regime jurídico então em vigor, no qual o Método de Equivalência Patrimonial era neutro do ponto de

¹⁷ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**, 7. ed., Forense: Rio de Janeiro, 2010, p. 379.



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

vista fiscal. Também no Supremo Tribunal Federal a tributação dos resultados de avaliação dos investimentos não foi acolhida. No julgamento da ADIn 2.588/DF, a grande maioria dos Ministros refutou, implícita ou explicitamente, a tributação dos resultados de equivalência patrimonial.¹⁸

A cumulatividade de impostos sobre a renda nas operações internacionais atua tanto no sentido de desestimular as relações comerciais, do ponto de vista econômico, ao exigir do investimento um retorno maior que compense o aumento da despesa fiscal, quanto no sentido de tributar signos presuntivos de riqueza não reveladores da capacidade de contribuir à proporção do que se tributará a mais em um país do que já se tributou em outro.

4 PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE E DA TERRITORIALIDADE COMO MECANISMOS DE MITIGAÇÃO DA BITRIBUTAÇÃO E DE PACIFICAÇÃO NO QUE TOCA A TRIBUTAÇÃO EXTRATERRITORIAL

Para análise dos impactos da bitributação que envolve pessoas jurídicas nacionais que possuem controladas ou coligadas no exterior, mister o entendimento e alcance dos princípios da territorialidade e universalidade em matéria de tributação extraterritorial.

O princípio da territorialidade contribui para a sustentação e definição do alcance das normas tributárias acerca dos fatos jurídicos de um modo geral, em especial quando é necessária a conclusão do limite de atuação e incidência de tributação pelo Estado brasileiro.

Porém, há de se esclarecer a diferenciação entre os limites espaciais de incidência da norma jurídica nacional (e a produção de seus efeitos) e a localização dos fatos imponíveis (territorialidade material), que podem ser extraterritoriais.

¹⁸ BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Tributação do resultado de coligadas e controladas no exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais de direito tributário**. 18. vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 364-365.



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

Fato é que, ante a soberania nacional, o ordenamento jurídico brasileiro se submete ao Princípio da Territorialidade Moderada ou Mitigada, ou seja: a regra é pela aplicação da lei brasileira em seu território, de modo, em caráter excepcional, pode haver aplicação de norma estrangeira, desde que haja permissão legal expressa nesta direção.

Dessa forma, outra diferença relevante a se fazer se consubstancia entre a determinação da eficácia vinculante de uma norma além dos limites geográficos do Estado e a legitimidade tributária deste no seu interior em razão de fatos econômicos geradores praticados por seus residentes no exterior.¹⁹

No primeiro cenário, os limites impostos pelo princípio da territorialidade impedem a legitimidade tributário do Estado brasileiro em fatos ocorridos no exterior. Doutra sorte, no segundo:

[...] a norma identifica os rendimentos externos (*foreign income*), cujos efeitos são próprios de uma norma de estrutura, posta para compor a regra-matriz de incidência suficiente e, com isso, permitir a incidência da(s) norma(s) impositiva(s) dotada(s) de elemento(s) de estranheza, internamente, sobre os respectivos residentes.²⁰

Nesta esteira, o que se verifica é o concurso de pretensões entre dois ordenamentos jurídicos, pautados na intenção de incidência sobre o mesmo fato jurídico tributário, fundamentadas na qualificação subjetiva de “residente” por ambos Estados, de modo que haverá aplicação do princípio da universalidade por um deles.

Assim, mister a implantação do critério de conexão subjetivo, como mecanismo para que se atinja os rendimentos de residentes, fundamentado no princípio da universalidade, para que estes contribuintes devam responder ao país de sua residência por toda a renda produzida, não obstante o lugar em que esta seja produzida e/ou auferida.²¹

¹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. Elementos de Direito Tributário Internacional e de Direito Internacional Tributário. O Imposto de Importação e seus Tratados. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 987.

²⁰ Idem.

²¹ Idem, p. 988.



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

Essa solução parte do fato de que o princípio da universalidade pressupõe o princípio da territorialidade, ou seja, o ordenamento jurídico de residência do contribuinte fixa alcance ultraterritorial das normas tributárias.

No que toca as pessoas físicas residentes no Brasil, se mantém a aplicação do princípio da universalidade, de modo que não há relevância no local onde a renda fora auferida – no Brasil ou exterior. Neste sentido, a Solução de Consulta nº 4 – Cosit, de 6 de janeiro de 2014:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF PESSOA FÍSICA. RESIDENTE NO BRASIL. INVESTIMENTO NO EXTERIOR. MERCADO FUTURO. PERDAS. INDEDUTIBILIDADE.

A pessoa física residente no Brasil que incorrer em perdas relacionadas a investimentos de renda variável no exterior, inclusive em mercados futuros, não pode compensar tais perdas com eventuais ganhos de capital auferidos nessas ou em outras aplicações, em momento anterior ou posterior, seja para fins de apuração da base de cálculo ou como fator de redução do tributo devido. Dispositivos Legais: Art. 24 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; e IN SRF nº 118/2000.

Dessa forma, a regra geral se pauta pela tributação por Imposto de Renda da Pessoa Física em razão de rendimentos auferidos por pessoas físicas residentes no Brasil, seja por fonte local ou estrangeira, e por meio do regime de "recolhimento mensal obrigatório", onde este deve ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente àquele em que o rendimento foi recebido, independentemente de os respectivos recursos terem ingressado no Brasil.

Assim, considerando a composição dos rendimentos obtidos de fonte estrangeira na base de cálculo anual, o Imposto de Renda da Pessoa Física recolhido durante os meses do ano por fontes pagadoras brasileiras ou pelo regime de recolhimento mensal obrigatório consiste em antecipação do IRPF devido em base anual, que deve ser informado na Declaração Anual de Ajuste.

Ademais, na hipótese de ganhos de capital oriundos de alienação de bens ou direitos, há sujeito do Imposto de Renda, entretanto, via alíquota de 15%, sem a aplicação da tabela progressiva.



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

Destarte, ganhos de capital auferidos no Brasil ou no exterior sujeitam-se à mesma alíquota de IR, em definitivo, de modo que a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 equiparou o resgate, a cessão ou a liquidação de aplicações financeiras no exterior ao regime de ganho de capital.

Destaca-se, desta forma, que as aplicações no exterior disponíveis apenas quando do seu resgate, cessão ou liquidação total ou parcial, não são abarcadas pela regra geral de tributação dos rendimentos, e sim no regramento que toca aos ganhos de capital de pessoas físicas.

Acerca das pessoas jurídicas, ponto focal do presente estudo, conforme já exposto, a MP 2.158 fixou a tributação imediata dos lucros presumidos, independentemente do local e da espécie de renda.

Desta forma, a instituição da tributação em bases mundiais sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior por pessoas jurídicas residentes no Brasil pela Lei 9.249/95 não afronta a soberania e o princípio da territorialidade tributária.

Ainda que seja este o direcionamento do ordenamento jurídico brasileiro, é inegável que resiste a tentativa dos Estados em geral de atribuição para si da legitimidade tributária, além do fato dos contribuintes buscarem a incidência tributária no local menos complexo e caro possível.

Nesta esteira, Luís Eduardo Schoueri²² define que “o fenômeno da bitributação surge pela coincidência de mais de uma pretensão tributária de natureza semelhante, sobre o mesmo contribuinte, em virtude da mesma circunstância e relativa ao mesmo período. Dada a inexistência de um princípio, oriundo do direito internacional, que vede a bitributação, passam os Estados a adotar medidas visando a afastá-la ou a mitigar seus efeitos”.

Frente a este cenário, O CARF direciona seu entendimento no sentido de que o contribuinte tem livre organização, vedado, entretanto, comportamento artificial e

²² SHOUERI, Luís Eduardo. Instrumentos para evitar a bitributação internacional da renda. *In*: Priscila de Souza (coord.). **VII Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 851.



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

manobras com a finalidade de se evitar ou ampliar a incidência de norma fiscal. Vale trazer a do caso Eagle, do CARF:

EMENTA. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS INDIRETAS -

Para fins de aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158-35, os resultados de controladas indiretas consideram-se auferidos diretamente pela investidora brasileira, e sua tributação no Brasil não se submete às regras do tratado internacional firmado com o país de residência da controlada direta, mormente quando esses resultados não foram produzidos em operações realizadas no país de residência da controlada, evidenciando o planejamento fiscal para não tributá-los no Brasil.

Neste caso, (Acórdão 101-97070, do CARF), a título exemplificativo, a pessoa jurídica Eagle se utilizou do método da equivalência patrimonial (nos termos dos artigos 243, § 2º, e 248, da Lei das S/A), para reconhecimento em sua contabilidade de lucros oriundos pessoa jurídica Monthiers (controlada indireta, estabelecida no Uruguai), e da CCBA (estabelecida na Argentina).

Ato contínuo, não houve o reconhecimento da pessoa jurídica Jalua (holding do grupo, instalada nas Ilhas Canárias, na Espanha) acerca dos lucros da pessoa jurídica Monthiers, com fundamento na ausência de obrigação da legislação espanhola, bem como da existência de tratado entre Brasil e Espanha.

Fato é que todas as empresas pertencem ao grupo Ambev, de modo que a Monthiers e a CCBA são controladas indiretas da Eagle e fazem parte de um complexo grupo econômico da fabricante de bebidas.

Neste diapasão, não houve o pagamento da Eagle de imposto sobre a renda em relação aos lucros da Monthiers e CCBA, subsidiado na arguição de que as duas empresas são ligadas diretamente à Jalua, esta sim controlada pela Eagle. Assim, a Jalua é uma *holding* do grupo, instalada nas Ilhas Canárias, na Espanha, ou seja, os seus lucros estão tutelados por um tratado tributário assinado entre Brasil e Espanha, e mais: esta consolida os resultados da uruguaia Monthiers e da argentina CCBA, fatos estes alegados pela Eagle no processo.

Da análise do caso, fica clara a existência de manobra de utilização das normas do tratado entre Brasil e Espanha para a finalidade de afastamento da incidência tributária



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

brasileira sobre as atividades realizadas pelas controladas com operações fora no exterior. Tal conduta praticada não parece merecer guarida, primeiro pela sua nítida motivação em si, segundo, pelo fato de se tratar de fato jurídico tributário ocorrido (lucros auferidos) em terceiros países sem incidência do referido tratado (Uruguai e Argentina, ainda que por companhias controladas por holding espanhola), haja vista regra disposta no seu art. 7º, cuja determinação é no sentido que os lucros por ele abrangido são apenas aqueles auferidos pelos Estados Contratantes.

Portanto, restou clara a aplicação dos princípios da territorialidade e da universalidade, enquanto mecanismos definidos pelo legislador brasileiro para fixação da incidência da norma tributária para residentes no Brasil acerca de lucros auferidos em seu território, ou no exterior, de modo que é possível a aplicação de normas estrangeiras e respectiva tributação em benefício de Estados estrangeiros, desde que a norma brasileira assim permita, ou pela existência de tratado internacional ratificado pelo Brasil.

5 CONCLUSÃO

Coube à presente análise ressaltar a importância da incidência dos princípios enquanto mecanismos de direcionamento para orientação das normas, por meio dos valores sociais neles inseridos e legitimados por meio do legislador pátrio.

Mereceu entendimento a distinção entre Direito Internacional Tributário e Direito Tributário Internacional, de modo que o primeiro se trata do arcabouço de tratados e convenções internacionais em matéria tributária, e o segundo fixa as diretrizes normativas de relacionamento entre as pessoas físicas e jurídicas nacionais e estrangeiras, bem como suas respectivas atividades e fatos geradores tributários ocorridos no Brasil e no exterior.

Nesse sentido, para que o investidor sinta confiabilidade no cenário brasileiro, um dos principais fatores, para além da solidez das instituições, é a segurança jurídica,



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

especialmente por meio da claridade das regras pertinentes ao Estado no tocante à tributação dos contribuintes, sejam eles nacionais ou estrangeiros.

Ainda neste diapasão, a constatação foi pela aplicação pelo Brasil da teoria dualista, por cujo entendimento é direcionado no sentido de que a incidência de normas internacionais tributárias demanda ratificação interna para sua aplicação, eficácia e validade.

Não obstante, mesmo com a necessária concordância e internalização, a recepção dos tratados internacionais em matéria tributária, além de favorecer a livre iniciativa e impulsionar a livre movimentação de capitais, promove maior interesse de investimento no Brasil, haja vista sua conformidade frente ao cenário internacional.

Entretanto, o ordenamento jurídico brasileiro, bem como as instituições responsáveis pela condução do recolhimento de tributos, buscam ao máximo resguardar para si a legitimidade para tributação sobre operações financeiras realizadas em território nacional e estrangeiro, desde que realizada por residente no Brasil, situação que tem impactos na competitividade para acepção de investimentos estrangeiros.

Tal entendimento restou nítido tanto por meio da análise das diversas normas que definem, por exemplo, a aplicação do princípio da universalidade, quanto por meio das determinações presentes nas instruções normativas, além das decisões dos órgãos responsáveis pela resolução de conflitos que dizem respeito a incidência da norma tributária brasileira, e, conseqüentemente, da legitimidade para recolhimento dos respectivos tributos.

Portanto, tais normas e orientações tributárias locais e os acordos internacionais para se evitar a bitributação pertencem a ordens jurídicas distintas, mas ambas são responsáveis pela definição da condução a ser direcionada por parte do legislador tributário doméstico, de modo a buscar o equilíbrio por meio da demarcação do alcance da incidência e validade da norma e legitimidade locais frente a operações financeiras realizadas dentro e fora do território brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Tributação do resultado de coligadas e controladas no exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais de direito tributário**. 18. vol. São Paulo: Dialética, 2014.

BRASIL, Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009 - **Convenção de Viena**.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário** - linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

GORDILLO, Agustin. **Tratado de Derecho Administrativo**, vol. VII. Buenos Aires: Marchi, 1984.

GUIMARÃES, Antônio Márcio da Cunha. **Tratados Internacionais**. Edit. Aduaneiras. São Paulo, 2010.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

SHOURI, Luís Eduardo. Instrumentos para evitar a bitributação internacional da renda. *In*: Priscila de Souza (coord.). **VII Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2010.

SILVA, Felipe Ferreira. Tratados Internacionais: procedimento de produção, recepção no direito interno e questões correlatas. *In*: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

TÔRRES, Heleno Taveira. Elementos de direito tributário internacional e de direito internacional tributário: o imposto de importação e seus tratados. *In*: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

VITA, Jonathan Barros. **Teoria geral do direito**: direito internacional e direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2011.



A BITRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E SEUS IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE PARA ACEPÇÃO DE INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004.

