UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

FELIPE SOARES SANTOS

NORMAS BRASILEIRAS DE TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR: Uma análise crítica sobre o tipo jurídico das *Controlled Foreign Company Legislation* à luz do Projeto BEPS da OCDE.

RECIFE
2018

FELIPE SOARES SANTOS

NORMAS BRASILEIRAS DE TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR: Uma análise crítica sobre o tipo jurídico das *Controlled Foreign Company Legislation* à luz do Projeto BEPS da OCDE.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito pelo CCJ/UFPE.

Áreas de Conhecimento: Direito Tributário Internacional e Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira

RECIFE

2018

FELIPE SOARES SANTOS

NORMAS BRASILEIRAS DE TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR: Uma análise crítica sobre o tipo jurídico das Controlled Foreign Company Legislation à luz do Projeto BEPS da OCDE.

Monografia de Conclusão de Curso apresentada à Comissão Avaliadora para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco/CCJ/FDR.

DATA DE APROVAÇÃO ____/____/_____

COMISSÃO AVALIADORA:

_____

Profa. Dra. Bruna Borba
(Examinadora Titular Interna – UFPE)

_____

Profa. Dra. Tereza Cristina Tarragô
(Examinadora Titular Interna – UFPE)

_____

Prof. José André Wanderley Dantas de Oliveira
(Orientador – UFPE)

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus e as entidades superiores por terem me conferido forças para enfrentar os obstáculos que se apresentaram ao longo do meu percurso acadêmico.

Agradeço aos meus pais – Ana Lúcia Soares Fernandes Santos e Valdir Sena Santos- assim como a minha madrinha – Maria da Consolação Soares Fernandes- pelo incondicional apoio e afeto a mim dedicados em todos os anos de minha existência.

Agradeço ao Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira não apenas pela excelente orientação acadêmica no presente trabalho e por ter me apresentado uma nova visão do Direito Tributário, mas principalmente pela compreensão e auxílio nas dificuldades pessoais por mim enfrentadas, trato esse digno de um *mensch*.

Agradeço à Andréa Graupen por todo apoio psicológico a mim dedicado durante o processo de acompanhamento que foi decisivo para a consolidação do presente trabalho.

Agradeço ao amigo Dr. Antonio Carlos Monteiro por ter me proporcionado a oportunidade de valor inestimável de conhecimento que adquiri ao auxiliá-lo, durante três anos, na prática jurídica em seu escritório de advocacia.

Agradeço à Prof.ª. Dra. Eugênia Barza pelas longas conversas que me auxiliaram significativamente nos últimos semestres do curso; à Prof.ª. Dra. Marília Montenegro por ter me proporcionado uma perspectiva humana do Direito, assim como à Luciene, Secretária da Escolaridade do CCJ, pelo apoio no findar do curso.

Aos meus amigos e amigas, principalmente Solange Claudino, Mariana Nascimento, Rita Machado, Sofia Gayoso, Gabriela Calabria, Enrico Carlet, Ledia Xhaferaj, Laudiceia Luizines, Eduarda Mota e Luciana Mota pelo apoio nos momentos difíceis e ao Raphael Tiburtino pelo apadrinhamento jurídico. Agradeço também pelo aprendizado que a Faculdade de Direito do Recife me proporcionou não apenas para minha construção intelectual, mas, principalmente, como cidadão.

RESUMO

O trabalho analisa os reflexos da ambivalência inerente ao atual momento de globalização inserida no contexto da atual sociedade de risco na construção de normas de Direito Tributário Internacional não mais encapsuladas numa ciência jurídica engessada, mas de abertura à interdisciplinaridade, com o fito ultrapassar os obstáculos jurídicos, ao reconhecer a importância da pragmática e das correlações entre os diversos saberes para alcançar um ordenamento jurídico em consonância com a realidade.

Essa mudança de paradigma dá azo a profundas modificações nas lentes através das quais visualizamos os contornos do Direito Tributário dentro de uma perspectiva global de tributação de lucros auferidos no exterior. Desse modo, a utilização de instrumentos jurídicos utilizados para enfrentar uma primeira modernidade não mais se encaixa nas relações entre Estado e contribuintes, principalmente em relação ao trato com as Empresas Transnacionais, haja vista a mobilidade tanto estrutural quanto de capital econômico. Dentro desta conjectura, analisaremos a aplicação do tipo e conceito jurídico no contexto nacional e internacional proposta pelo Projeto *Base Erosion Profit Shifting* da OCDE no que concerne ao seu Plano de Ação 3, referente à tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, com o intento de discutir o enquadramento das normas brasileiras de que trata a matéria ao modelo proposto em âmbito internacional.

Palavras-chaves: Globalização. Sociedade de Risco. Abertura da Ciência Jurídica. Tributação Internacional de lucros auferidos no exterior. Legislação *Controlled Foreign Company.* Tipo e Conceito Jurídico.

ABSTRACT

The paper analyzes the repercussions of the inherent ambivalence of globalization in the construction of International Tax Law, in the context of the current risk society. It studies how Law is no longer encapsulate in an embedded legal science, but open to interdisciplinary in order to overcome legal obstacles, by recognizing the importance of pragmatics and the correlations between the different knowledge to achieve a legal order aligned with reality.

This shift of paradigm leads to profound modifications in how we see the contours of the Tax Law, within a global perspective of taxation of profits earned abroad. Thus, the use of legal instruments used to deal with the “first modernity” no longer fits the relations between the State and taxpayers, especially in relation to Transnational Corporations, given the mobility both structural and of economic capital. Within this conjecture, we will analyze the application of the type and legal concept, in the national and international context, proposed by the OECD Base Erosion Profit Shifting Project in relation to its Action Plan 3. Always relating to the taxation of profits earned by subsidiaries and affiliates abroad, attempting to discuss the framing of the Brazilian norms, that deal with the subject, to the model proposed at an international level.

Key-words: Globalization. Risk Society. Opening of Legal Science. International taxation of profits earned abroad. “Controlled Foreign Company” legislation. Type and Legal Concept.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 8
1. O DIREITO TRIBUTÁRIO SOB A PERSPECTIVA DA ATUAL CONJUNTURAL GLOBAL 11
1.1 Reflexo da globalização no Direito Tributário 11
1.2 Tributação e sociedade de risco 15
1.3 A ciência tributária como fruto da complexidade das relações 18
2. NORMA BRASILEIRA DE TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR 23
2.1 Conjuntura global de Erosão da Base Tributária 23
2.2 Breve histórico sobre a tributação brasileira dos lucros auferidos no exterior. ... 26
2.3 Controlled Foreign Company Legislation: uma perspectiva acerca da composição das regras 32
3. ANÁLISE DO ENQUADRAMENTO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR AO RELATÓRIO DA AÇÃO 3 DO PROJETO BEPS 38
3.1 A teoria da tipicidade e dos tipos jurídicos no âmbito do Direito Tributário Nacional 38
3.2 Regras CFC: tipo ou conceito determinado? 41
CONCLUSÃO 45
REFERÊNCIAS 48

INTRODUÇÃO

O conflito aparente entre o princípio da liberdade, típico do liberalismo clássico, e o princípio da solidariedade, inerente ao Estado Social e Democrático de Direito, vem despertando, em diversas vertentes do campo da tributação, grande discussão doutrinária e jurisprudencial, principalmente quando colocado diante da dificuldade de se determinar, com clareza, a licitude de uma estruturação negocial, zona cinzenta essa a que denominamos elusão fiscal.

O processo de chegada ao estado de globalização da economia – atual fase do capitalismo – pôs em evidência, a cada crise econômica, a perda da arrecadação tributária. Ocorre que, especialmente a partir da segunda metade do século XX, a grande celeuma do direito tributário passou de uma relação vertical entre fisco e contribuinte para uma relação horizontal.

A intensificação do processo de globalização e da expansão das Empresas Transnacionais, associado ao esgotamento do *Welfare State*, traz uma organização mundial onde o Estado Nacional não mais detém a soberania de outrora, uma vez que esse condão se difundiu entre os detentores do poder econômico: os grupos transnacionais de empresas.

Por óbvio, o Direito, enquanto produto da realidade social, não quedou alheio à tamanha transformação no cenário socioeconômico mundial. O Direito Tributário (nacional e internacional) se colocou diante do desafio de enfrentar os efeitos financeiramente nocivos da fluidez dos investimentos no exterior que, em princípio, seriam investidos no país matriz. O Imposto de Renda, indubitavelmente, foi o mais afetado, dentre o rol de impostos diretos em face dessa nova realidade.

Todavia, insofismável é o fato de o sistema jurídico procurar soluções para as atuais relações complexas lançando mão de categorias jurídicas restritas forjadas na Era Moderna, uma vez que aquelas, embora detenham sua importância na construção do Direito daquele momento, não são mais eficazes hodiernamente. Na lição de José Souto Maior Borges[1], "a complexidade do fenômeno tributário corresponde, no fundamental, ao caráter interdisciplinar da abordagem teórica", e não em um direito tributário fechado em si.

---

[1] BORGES, José Souto Maior. **Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática.** São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 211, p. 106.

Constatamos, portanto, soluções baseadas em um controle e excesso de segurança inconsistente, já que partem de uma lógica própria de uma primeira modernidade, que usava como norte as experiências vividas. Contudo, na modernidade líquida[2] em que pese vivermos, a força do passado fadada está à imprevisibilidade constante, visto que as novas formas de relações politicas, sociais e econômicas não encontram precedentes na história. Cabe ao operador do direito, com o fito de alcançar a segurança que aclamada é do sistema jurisdicional, realizar uma concepção holística dos sistemas que tangenciam o direito tributário.

Nesse cenário, deparamo-nos com a Tributação de Renda de Controladas e Coligadas no Exterior amplamente discutida não apenas a nível nacional, por meio da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.588 e a superveniente Lei nº 12.973/14, mas também em âmbito internacional em nível doméstico e de coordenação supranacional por meio do Projeto BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*) em seu Plano de Ação nº3.

As denominadas de "Regras CFC" (*Controlled Foreign Company*), criadas, em 1962, pelo professor Stanley Surrey, então Secretário do Tesouro Americano, conheceram um desenvolvimento diverso e sem precedentes em todo o mundo. Elas permitem a inclusão de rendimentos originários das empresas controladas e coligadas no exterior na base de cálculo da tributação de renda da controladora nacional.

Mesmo que a primeira experiência norte-americana detenha um âmbito de incidência restrito e excepcional, aplicando-se apenas a controladas localizadas em países com tributação reduzida ou mesmo inexistente[3], ou ainda em relação a determinados tipos de rendimentos – os chamados "passivos", como royalties, juros e dividendos-, não há um *standard* para determinar o que seria uma regra CFC, e sim, nos dizerem dos relatórios do BEPS, "*building blocks*" que norteiam a consolidação de tal legislação específica.

Por sua vez, no Brasil, tem-se como norma o regime de transparência fiscal, através do qual os lucros percebidos por controladas e coligadas no exterior são imputados automaticamente às suas controladoras sediadas no Brasil

[2] BAUMAN, Zygmunt. **Vida líquida**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2007.
[3] UCKMAR, Victor et al. **Manual de Direito Tributário Internacional.** São Paulo: Dialética, 2012, p.390.

(antidiferimento), com o intento de evitar a postergação e a elusão decorrente dos rearranjos operacionais realizados pelas empresas.

Embora parte majoritária da doutrina defenda que as normas brasileiras de tributação de lucros auferidos no exterior não são verdadeiras “regras CFC”, o presente estudo, que não detém o intento de discutir todos os aspectos controversos que a legislação específica enfrenta, se propõe a discutir os aspectos jurídicos que circunscrevem citado questionamento, através da discussão acerca do tipo ou conceito jurídico tributário.

1. O DIREITO TRIBUTÁRIO SOB A PERSPECTIVA DA ATUAL CONJUNTURAL GLOBAL

1.1 Reflexo da globalização no Direito Tributário

O modelo capitalista é composto por sucessivas etapas de desenvolvimento que se estruturam de maneira interdependentes, complementares e dinâmicas, ao seguir o caminho desenhado pela constante busca de expansão e desenvolvimento dentro de uma ótica de maximização de capital. Desde o seu início detém sua estruturação voltada a uma economia de mundo.

Em sua primeira faceta, o capitalismo apresenta-se sob a roupagem de uma configuração “internacional” baseada no mercantilismo (metalismo; balança com superavit; protecionismo) e na especialização das economias de cada Estado Nacional, isto é, nas transações comerciais de mercadorias entre estes Estados-Nações. Referido modelo deu base ao surgimento da Revolução Industrial inglesa.

O período de maior duração do modelo capitalista, calcado no padrão fixo de câmbio baseado no ouro, perdeu sua estabilidade econômica no pós Primeira e Segunda Guerras Mundiais, acarretando uma queda no comércio internacional. Desta feita surgiu o sistema de Bretton Woods que determinava um regime de câmbio fixo, mas ajustável. Todavia, em um período marcado por crises mundiais, as empresas transnacionais proporcionaram não apenas uma mudança na esfera produtiva, mas também uma globalização financeira que foi de encontro à sistemática de regulação Estatal existente.

Inicia-se então o segundo período do capitalismo, fundamentado na circulação internacional de capital produtivo industrial, por meio dos Investimentos Diretos Estrangeiros, realizados por meio das Empresas Transnacionais (ETNs). Referido período destaca-se pela predominância da circulação de capital intra grupos societários, e não mais entre economias nacionais; consolidando, portanto, a criação de um mercado particular – internalização do espaço econômico, sendo o princípio da especialização entre as economias nacionais substituído pela competitividade entre as ETNs. Segundo Luiz Olavo Baptista:

> O que conhecimentos de empresa transnacional, ou, na linguagem vulgar, a ‘multinacional’, aproxima-se do conceito jurídico de grupo de sociedades, mas com o acréscimo de que é um grupo constituído

> por sociedades sediadas em países diferentes, constituídas sob leis diversas, cada qual com certa autonomia, agindo por sua conta, mas em benefício do conjunto[4].

Evidenciamos a emergência dominante das empresas transnacionais retirando o eixo econômico das mãos dos Estados nacionais, passando a controlar a lógica econômica por meio do princípio da concorrência. Desta feita, cabia ao Estado apenas exercer as funções básicas, sem atuar na estabilização do mercado, voltando-se não mais à busca do bem estar social, e sim, em atender às necessidades das corporações.

Em sua terceira e última etapa, o capitalismo desemboca, carregado pelos modelos anteriores, no seu expoente da configuração global: a globalização.

Nessa perspectiva, a globalização é um fenômeno econômico fruto do capitalismo – surgido da racionalidade liberal e burguesa – caracterizado pela mundialização da produção e pela ampla liberalização dos fluxos comerciais e financeiros que circulam livremente em razão da quebra de barreiras (econômicas, tarifarias e Estatais) promovidas pelo Estado Neoliberal. As premissas básicas desse novo modelo Estatal baseadas na inexistência de controles e barreiras ao desenvolvimento do capital e da lógica financeira sobre a lógica produtiva.

Hodierno período se caracteriza por um mercado interno das ETNs, cujo mecanismo de valoração se baseia na sistemática dos preços de transferência, fato que dificulta o controle do Estado sobre a dinâmica da circulação de mercadorias e capitais.

Evidenciamos, assim, a sobreposição da lógica financeira sobre a de produção, isto é, a maximização do capital; determinando, pois, o caminho das atividades econômicas de maneira estérea e improdutiva, em benefício de um grupo societário que muitas vezes nem é alcançado pelo poder fiscal do Estado, em razão da fluidez e mobilidade de suas estruturas ou de capital[5].

O Estado Neoliberal – ápice do capitalismo e invólucro da globalização – apresenta um grande desafio que consiste, fundamentalmente, em garantir os

---

[4] BAPTISTA, Luiz Olavo. **Empresa Transnacional e Direito.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987, p. 17.

[5] Exemplo que podemos citar quanto à mobilidade de estruturas operacionais são as chamadas empresas *mailbox ou, na terminologia francesa,* sociétés coquilles que apresentam ausência de substancia econômica, constituídas apenas com o fulcro de possibilitar a elusão fiscal. No tocante à fluidez de investimentos, deparamo-nos com a facilidade que, por exemplo, o *e-commerce* possui de transferir valores para países de tributação favorecida sem ser sequer detectada pelo país sede da empresa.

direitos típicos de um Estado Liberal, ao mesmo tempo em que também consiga garantir as conquistas do Estado Social. O problema é que liberdade e igualdade não são conceitos facilmente harmonizáveis.

Uma vez que o cenário de globalização financeira influencia diretamente as diretrizes políticas, econômicas e jurídicas internas, os temas correlacionados à esfera tributária passam também a serem analisados e moldados através de uma perspectiva internacional.

Ocorre que em razão de as diretrizes econômicas estarem, de fato, nas mãos das ETNs, podemos evidenciar que vários Estados se encontram afetados pelos aspectos econômicos propagados com referidos grupos, fazendo com que haja a flexibilização de princípios clássicos do direito tributário – igualdade, capacidade econômica, progressividade, redistribuição.

Além disso, a mobilidade dos fluxos de capital; a fragmentação das cadeias de produção- advindas do *modus operandi* das ETNs denominadas *global comodity chains*-; a concorrência fiscal entre os Estados em resposta à triagem de imposição fiscal feita pelas empresas para sua instalação detém forte influência no desenhar da politica fiscal de um país.

Começa então a surgir o que denominamos de *soft law* ou *backdoor rules* que embora não sejam cunhadas dentro de um processo legislativo tradicional, isto é, sem a roupagem da legalidade, passam a possuir um caráter coercitivo uma vez que se deriva da imposição do poder econômico neoliberal; formando, pois, novas fontes que passam a integrar o direito tributário.

Tornou-se lugar comum falar-se em globalização. Em consequência, os estudos referentes à fiscalização, por parte das auditorias tributárias, não quedaram imunes, expandindo-se os estudos que tratam de temas relacionados à harmonização tributária e à criação de padrões fiscais internacionais.

Em um momento caracterizado pela competição fiscal, regular e abusiva, entre os Estados-Nações, e também pela crise econômica, que levou às nações a um forte desequilíbrio fiscal-orçamentário, principalmente nos denominados países desenvolvidos, há de se atentar não apenas à dominação jurídico-formal materializada pelo Modelo OCDE. Há, em vista, maior dano trazido pela dominação cultural, que circunda os operadores do Direito Tributário, transformando-os em

propagadores de princípios que vestem uma suposta pauta axiológica inerente ao Direito Tributário Internacional[6].

Em razão da complexa malha que se desenha e tangencia não apenas aspectos fiscais, mas também de organização política do Estado, haja vista a emanação das fontes de poder, devemos levar em consideração aquilo que acontece fora do Brasil. Todavia, não devemos olvidar a análise crítica que deve recair sobre as sugestões estrangeiras, inclusive em relação às propostas advindas da OCDE, uma vez que deve prevalecer os interesses do Brasil, da mesma forma que os atuais países desenvolvidos fizeram, e ainda o fazem, quando da construção de seus planos de atuação.

Nesse diapasão, a ciência jurídica, como espécie do gênero das ciências sociais, está quase sempre atrelada ao "dever ser", sendo este revestido de todo um arcabouço formalístico que não detém o poder de alcançar a vasta amplitude da realidade, uma vez que acaba se fechando em si mesmo.

Ocorre que para se compreender o mecanismo das relações econômicas no atual cenário de globalização, deve-se lançar mão de conhecimentos de maneira aberta, o que torna a apreciação do objeto complexa.

Os princípios norteadores do Direito Tributário agem de maneira a estabelecer uma relação salutar entre o Fisco e o contribuinte, contudo, a partir da esterilização do Direito Tributário, este foi dissociado de outras áreas do conhecimento, como, por exemplo, a Economia, a Sociologia, e até mesmo de áreas do próprio Direito, como, por exemplo, o Direito Financeiro[7].

Assim, o jurista, com o fito de transpor o desafio epistemológico posto, deve se debruçar sobre o estudo do Direito tributário através de lentes mais amplas e ontológicas do Direito, passando a admitir a justiça fiscal como produto de uma experiência que perpassa o viés jurídico.

---

[6] ROCHA, Sergio André. **Imperialismo Fiscal Internacional e o "Princípio" do Estabelecimento Permanente.** Revista Dialética de Direito Tributário, nº 211, abril de 2013, p. 155.

[7] "Depois da Segunda Guerra Mundial instaurou-se importante debate, nos meios jurídicos europeus, sobre a falta de resistência e até o apoio que, supostamente, o positivismo kelseniano teria oferecido ao direito nazista. Os argumentos dos críticos concentravam-se em poucos pontos: as despreocupações com os valores e o conteúdo' do direito comprometiam a teoria pura do direito e a tornavam dócil a qualquer uso; a 'ênfase na validade formal' do direito, em detrimento da eficácia e das consequências sociais da ordem jurídica, esterilizava e empobrecia a teoria do direito; a 'pretensão de pós-neutralidade ideológica' encobria um monismo metodológico infenso aos avanços da teoria social e da teoria do conhecimento". – CAMPILONGO, Celso Fernandes. Kelsen, o positivismo e o ensino do Direito nos anos 70. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva 2008, p. 334.

1.2 Tributação e sociedade de risco

A premissa da Era Moderna de que há uma delimitação geográfica dos Estados Nacionais rompida é com a globalização, iniciando uma segunda modernidade onde impera a autocrítica social[8], sendo, portanto necessário reinventar ou lançar uma nova perspectiva sobre toda a sorte de produto da sociedade, inclusive o direito.

A dificuldade de entender e de explicar o presente com base nas experiências passadas advém da velocidade em que se altera o modo de agir das pessoas, impossibilitando a transformação do ato em hábito ou rotina. É o que Ulrich Beck[9] denomina de sociedade de risco (sociedade líquida-moderna, segundo denominação de Zygmunt Baumann) em que as estratégias para solução dos problemas se tornam obsoletas antes que haja uma compreensão por parte do agente.

> Numa sociedade líquido-moderna, as realizações individuais não podem se solidificar em posses permanentes porque, em um piscar de olhos, os ativos se transformam em passivo, e as capacidades em incapacidades. (...) Prever tendências futuras a partir de eventos passados torna-se cada dia mais arriscado e, frequentemente, enganoso. É cada vez mais difícil fazer cálculos exatos, uma vez que os prognósticos seguros são inimagináveis.[10]

É importante ressalta que os pensamentos trazidos pelos sociólogos convergem no sentido da efemeridade das relações sociais, fato que repercute diretamente na organização operacional dos ordenamentos jurídicos, uma vez que, segundo o brocardo romano, *"ubi homo, ibi societas; ubi societas, ibi jus"*.

Nesse diapasão, como veremos adiante no presente trabalho de pesquisa, a ideia de flexibilidade e da difícil previsibilidade dos riscos e das ações futuras põem em cheque a estruturação cerrada em si do Direito Tributário, haja vista o fato de que o último se comporta de maneira engessada diante das mudanças sociais não apenas complexas, mas também constantes.

Nessa perspectiva, o pluralismo político e a policentralidade da conjuntura imposta pela globalização acarretam na flexibilização da soberania Estatal, impossibilitando o alcance dos objetivos dos sistemas políticos e normativos.

---

[8] Ribeiro, Ricardo Lodi. **Globalização, sociedade de risco e segurança**. p. 269. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/41660. Acesso em: 15 de setembro de 2017.
[9] BECK, Ulrich. **Sociedade de risco:** rumo a uma outra modernidade. São Paulo: Editora 34, 2011.
[10] BAUMAN, Zygmunt. Op. cit., 2007, p. 7-8.

Deparamo-nos com um cenário interdependente, com atores, lógicas, racionalidades e dinâmicas que se entrecruzam e perpassam as fronteiras tradicionais, ao não fazerem distinção entre países, onde a velocidade das inter-relações é proporcional ao atrelamento do poder de controle e decisão a uma pletora de entidades multilaterais, empresas transnacionais[11].

Evidenciamos, assim, uma horizontalidade na relação dos diversos agentes-contribuintes entre si e entre estes e o Estado. Nessa transição, a ideia de liberdade, que desde o eclodir da Revolução Francesa reside na segurança do indivíduo contra o poder Estatal, adquire uma dimensão plural com a garantia de liberdade em relação ao outro[12].

Na sociedade de risco, ao contrário da industrial, não são os lucros que são o cerne da repartição, e sim a da incerteza e prejuízos, existindo uma incompatibilidade da distribuição dos riscos[13]. No âmbito do Direito Tributário Internacional, mais precisamente da tributação de lucros auferidos no exterior em um regime de tributação universal, podemos aplicar esse entendimento na situação de o país-sede da empresa, em razão do atual poder desfrutado pelas ETNs, ter deferido a tributação da renda da nacional sem que haja, muitas vezes, o devido repasse da parte que lhe compete.

Nessa perspectiva, o cenário de repartição dos encargos tributários apresenta a mitificação, baseada no positivismo liberal de tendência individualista, da ideia de um direito do contribuinte uníssono, como se todas as pessoas jurídicas e físicas detivessem o mesmo interesse e o mesmo poder de atuação, além de fundir a tal pensamento que esse determinado grupo ecoa numa só voz contra o suposto Estado opressor. Há, portanto, a crença de que a segurança jurídica se restringe à proteção contra o poder de tributar.

Ademais, não se pode olvidar que a legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito, ao contrário do distinto cenário histórico em que se produziram as aspirações iluministas, e a consequente criação de tributos são advindos do poder dos representantes eleitos pelo povo, através da composição de diversos segmentos do corpo social. Ocorre que nessa nova arena caracterizada

---

[11] FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 2002, p.14-15.
[12] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributação, segurança e risco.** Revista de do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. p. 311. Disponível em: http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/1286. Acesso em: 15 de setembro de 2017.
[13] BECK, Ulrich. Op. cit., 2011, p.232.

pelo pluralismo político e pela razão comunicativa, muitas vezes, há a predominância pelo interesse dos grandes contribuintes, que, como previamente citado, não coincide com o interesse da maior parcela da população.

Segundo Ulrick Beck, as empresas transnacionais superam a si próprias com taxas recordes de lucratividade, ao escaparem dos tributos dos Estados Nacionais, ao passo que as pequenas e médias empresas, responsáveis pela maior parte da oferta de postos de trabalho, sangram nas mãos dos novos entraves da burocracia fiscal[14].

Não se pretende manter, no presente trabalho, uma imagem maniqueísta na relação Estado-Contribuinte, visto que ambos são passíveis de erros e práticas abusivas, mas de trazer em discussão a também vulnerabilidade do Estado-Nação perante o contribuinte.

Olvida-se que problemas de ordem tributária não envolve apenas o sistema jurídico, mas também, na lição de Bevenuto Griziotti[15] o sociológico, econômico, político e técnico. O excesso de especialização engessou o direito tributário num forçado raciocínio reducionista epistemológico, excluindo da apreciação do direito os sistemas extrajurídicos. Embora salutar a autopoiese, o rigor do corte reducionista, na atual sociedade em pleno dinamismo, impede a noção de conjunto interdisciplinar das ciências.

Nessa perspectiva, a busca inócua por normas detentoras de completude de total segurança jurídica torna-se vazia desde o seu instrumento: a linguagem. A contenda calcada na *doxa versus doxa* em um nível teórico simplista acarreta num jogo intérmino de exposições teóricas polêmicas, visto que há uma prevalência de estudos tributários baseados na semântica e na sintaxe, em detrimento da pragmática, isto é, da conduta normada[16].

É perante do supracitado quadro que nos deparamos quando tratamos da discussão acerca das regras brasileiras de tributação de renda de empresas controladas sediadas no exterior: vemos argumentos relevantes do ponto de vista normativo e principiológico, a exemplo do princípio da realização da renda, mas que gravitam apenas a “pureza” do direito tributário sem se ater à realidade fática.

---

[14] BECK, Ulrick. **O que é globalização?** – Equívocos do Globalismo, Resposta à Globalização. São Paulo: Paz e Terra, 1999, p. 46.

[15] GRIZIOTTI, Bevenuto. **Principios de politica, derecho y ciência de la hacienda.** Madrid: Instituto Edtorial Reus, 1958, p. 124-133.

[16] BORGES, José Souto Maior. **Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário:** superação da dogmática. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 211, São Paulo, abril de 2013, p. 107.

> (...) o fenômeno tributário, enquanto relação fática, socioeconômica, não se limita à ideia restrita de obrigação, de débito e crédito entre Estado e contribuinte, mas compreende também a própria criação legislativa e sua justificação socioeconômica e, por fim, a adequada aplicação da arrecadação financeiro-tributária pela Administração estatal[17].

Associado à complexidade do estudo tributário, entendido no texto como a interdisciplinaridade da abordagem teórica, devemos ter como requisito prévio o modelo habermasiano da teoria comunicativa (sujeito-sujeito), no invólucro da ética, onde haja simetria entre os participantes.

As questões de direito tributário não mais podem se restringir ao debate normativo, embora imprescindível na conjuntura de um Estado Democrático de Direito, e de especialização exacerbada da ciência jurídica, do contrário utilizaremos ferramentas de uma primeira modernidade para enfrentar os problemas advindos de uma sociedade cujas práticas econômicas e reorganização empresarial e fiscal ultrapassam em muito o poder de legislar.

1.3 A ciência tributária como fruto da complexidade das relações

Observada a necessidade da interdisciplinaridade como instrumento para uma nova visão do fenômeno tributário, devemos nos debruçar, ainda que *en passant*, sobre o que ocorreu para que houvesse a chamada esterilização do Direito Tributário no Brasil. Tal cisão epistemológica adveio de uma corrente do doutrinador italiano Achile Donatto Giannini, que, ao contrário de Benvenutto Griziotti, possuía uma visão do fenômeno tributário sob a ótica, estritamente, jurídica. Tal fato decorreu de uma evolução onde se postulava por uma simplificação do Direito, com a separação da Ciência Jurídica de qualquer espécie de outro ramo do conhecimento.

Na visão de Achille Donato Giannini, o estudo globalizante do direito financeiro e da Ciência das Finanças seria como combinar elementos de naturezas heterogêneas. O doutrinador possuía uma visão reducionista do fenômeno tributário e, em sua concepção, não deveria ocorrer a união do fenômeno jurídico com qualquer outro tipo de visão.

---

[17] MARINS, James. Um novo código ou uma nova teoria para o direito tributário brasileiro? In: DE OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas; ROSENBLAT, Paulo (coord.). **Direito Tributário-Comemoração dos 50 anos do Código Tributário Nacional (Estudos em Homenagem a Souto Maior Borges).** Recife: Editora Nossa Livraria, 2016, p. 223.

> O direito correto é concebido como um objeto substancial, que se confronta com o nosso pensamento; é, portanto, um objeto que deve ser compreendido pelo sujeito na sua pura objetividade, ou seja, sem a mistura de quaisquer momentos subjetivos. Este é o ideal científico da Modernidade, orientado pelo modelo das ciências naturais exatas [18].

Achille Donato Giannini elaborou a corrente denominada como dualista, haja vista coexistir momentos sucessivos no fenômeno da tributação. A maior parte dos estudiosos acabou se concatenando a referida corrente, entre eles, destaca-se, por exemplo, Fernando Sainz de Bujanda, que se posicionou pelo estudo apartado do fenômeno da tributação, como constatamos em sua definição de Direito Financeiro e do tributo em si:

> (...) pudimos alcanzar la doble conclusión de que el Derecho financeiro se muestra, de un lado, como uu sector bien definido del ordenamiento jurídico, situado en el más amplio âmbito del Derecho público, y, de otro, como una parte de la ciencia jurídica, constituída por una ordenada agrupación de conocimientos obtenidos precisamente en torno al conjunto normativo que tiene por objeto la Hacienda pública.[19]

> El tributo, en efecto, tiene, ante todo, que ser estructurado. En el horizonte jurídico no surge un tributo, o, dicho con terminologia más al uso, no se establece un tributo, con una mera declaración del legislador que así lo proclame. Es ineludible, por el contrãrio, que, junto a esa declaración, la propria ley determine sus elementos componentes, tanto de índole objetiva como subjetiva.[20]

No contexto nacional, constatamos, em meados do término dos anos 60 e início da década de 70 do século XX, o surgimento de um movimento intelectual "*verdadeiramente*" científico, pois, antes deste período, não havia ciência tributária, mas apenas um "*momento pré-científico*" [21]. Esse novo projeto teórico se propôs a (i) fornecer a pureza metodológica ausente no paradigma a ser superado, (ii) consolidar a autonomia científica do direito tributário e (iiI) a garantir segurança e certeza na aplicabilidade das regras tributárias, frente ao suposto Poder de Império do Estado[22].

Nesse diapasão, ocorreu, no âmbito do Direito Tributário, um seccionamento epistemológico do estudo tributário, por meio da abdicação de esforços ampliativos

---

[18] KAUFMANN, Arthur. **Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas**. Tradução de: KEEL, Marcos. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 57.
[19] BUJANDA, Fernando Sainz. **Sistema de Derecho Financiero**. Vol. I. Madrid: Faculdad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985. p. 11.
[20] *Idem, p.22.*
[21] FOLLONI, André. **Ciencia do Direito Tributário no Brasil** - Crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013, p,63.
[22] FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Por uma ciência prática do Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 212.

de cognição que detivesse o intento de captar o fenômeno da tributação de maneira mais complexa.

Alfredo Augusto Becker, ao adotar a corrente dualista de Gianinni, consolidou pensamento doutrinário sob uma visão exclusivamente jurídica, através da Teoria Geral do Direito Tributário, que acabou influenciando os tributaristas Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho.

Diferente de Gianinni, Griziotti compreendia que a atividade financeira era vinculada a elementos políticos, jurídicos e econômicos, assim o Direito não detinha apenas um caráter formal, mas, sobretudo, substancial, indo ao encontro do entendimento da maioria dos doutrinadores, que adotavam um pensamento tipicamente kelseniano[23].

Havia, portanto, a compreensão de uma interdisciplinaridade na atividade tributária que deve ser analisada sob múltiplas lentes, assim como o autor magistralmente expõe em sua definição da constituição do imposto: "*Infine è da notarela pluralità degli elementi di natura politica, giuridica, economica e técnico-formale costitutivi dell'imposta e la possibilità di esaminare questa sinteticamente nell'insieme dei suoi elementi*"[24].

Todavia, apesar de Giannini ter influenciado a maioria da construção doutrinária do Direito Tributário no Brasil, deve-se postular por uma evolução na visão do fenômeno jurídico-tributário. Referida reivindicação não corresponde, de modo algum, ao abandono da construção, que frutificou bastantes benefícios, como a imprescindível segurança jurídica. Devemos, assim, respeitar o momento histórico no qual o pensamento enraizou (hermenêutica histórica preconizada por Souto Maior Borges[25]), sem valorá-lo negativamente, ao mesmo tempo em que nos colocarmos diante do momento atual da tributação e reconhecermos o período de insegurança que os instrumentos jurídicos da primeira modernidade nos aprisiona.

---

[23] "De este modo, considero el derecho no solamente *como* forma, sino como sustancia de la própria relación financiera entre el Estado y los sometidos a su soberania, puesto que sobre la formación del derecho financiero influyen las relaciones éticas, políticas y económicas del impuesto y de los demás institutos financieros, y en el derecho financiero se sustancia la soberanía del Estado sobre los contribuyentes". GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de politica, derecho y ciência de la hacienda.** Madrid: Instituto Edtorial Reus, 1958, p.6.

[24] GRIZIOTTI, Benvenuto. **Primi Elementi di Scienza dele Finanze.** Milano: Casa Editrice Giuseppe Principato, Seconda Edizione Rifata e Aggiornata, 1946, p. 140.

[25] "(...) é um absurdo pretender criticar, com as categorias e instrumental teóricos modernos, os ecos das eras antigas da ciência. Sem compreendê-las na sua emergência, historicamente situada, o desacerto será inevitável". BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. In: FOLLONI, André. **Ciencia do Direito Tributário no Brasil** - Crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 37.

Assim, com o fito de compreendermos o que a crise no paradigma da percepção do estudo acarreta, traz-se da filosofia o pensamento de Thomas Khun:

> A emergência de novas teorias é geralmente precedida por um período de insegurança profissional pronunciada, pois exige a destruição em larga escala de paradigmas e grandes alterações nos problemas e técnicas da ciência normal. Como seria de esperar, essa insegurança é gerada pelo fracasso constante dos quebra-cabeças da ciência normal em produzir os resultados esperados. O fracasso das regras existentes é o prelúdio para uma busca de novas regras. [26]

É o observado no momento atual do Direito Tributário, onde a tributação e os problemas sociais crescem em larga escala concomitantemente à erosão da base tributária dos Estados através da elusão, evasão e fraude fiscal advindas da malha de planejamento tributário agressivo das grandes empresas; demonstrando, pois, que enfrentamos uma crise paradigmática no que se refere ao marco teórico de estudo no âmbito da tributação. A presente conjuntura internacional do âmbito tributário põe em evidência a *global commodity chain* e a consequente dificuldade em garantir a tributação das rendas de capital ou em estabelecer a base imponível das sociedades transnacionais, desembocando no transtorno dos consagrados conceitos de residência e fonte[27].

Conforme exposto, evidente a existência de vários problemas de ordem social e econômica e, até mesmo, ética que não são mais solucionados pela simples visão do fenômeno sob um viés estritamente jurídico, clamando-se pela interdisciplinaridade e, sobretudo, sua conexão com o mundo dos fatos.

Nesse diapasão, questiona-se o impasse das relações dogmáticas tradicionais, ao por à baila o fato de não haver resultado diverso nas argumentações tributárias, quando os caminhos de investigação teórica são sempre os mesmos, eternizando-se as discussões em torno de palavras e seus respectivos significados.

José Souto Maior Borges propõe a superação (*Aufheben* – termo hegeliano que significa um suprimir conservando) do método de redução das complexidades, responsável pela hiperespecialização, através do enfrentamento das complexidades,

---

[26] KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução de: BOEIRA, Beatriz Vianna; BOEIRA, Nelson. São Paulo: Perspectiva, 2007. p. 95.

[27] DE OLIVEIRA, José André Wanderley.Intercambio de informação como instrumento de preservação do tradicional modelo de tributação internacional. In: DE OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas; ROSENBLAT, Paulo (coord.). **Direito Tributário - Comemoração dos 50 anos do Código Tributário Nacional (Estudos em Homenagem a Souto Maior Borges).** Recife: Editora Nossa Livraria, 2016, p.244.

ao que possibilitará uma revolução metacopérnica, do centrado, não para o centro, mas para o descentralizado. Isto é, uma mudança de perspectiva da norma de conduta para a conduta normada e da estrutura à função tributária, por Bobbio preconizada, possibilitando o papel de inspiradores de novos rumos, e não objetivamente impeditivos de novas análises[28].

É o que ocorre nas recentes discussões acerca da tributação de lucros auferidos no exterior que ora discutem conceitos indeterminados dentro da própria jurisprudência e doutrina jurídica, a exemplo do conceito de realização de renda, e até mesmo instrumentos que se encontram além do entendimento do jurista dogmático, Método de Equivalência Patrimonial e os próprios conceitos de disponibilidade jurídica e econômica que tramitam os saberes contábeis e econômicos.

Referida incapacidade do Direito de discutir de maneira mais ampla, em razão de seu fechamento em si, condiciona os debates a um jogo de retórica vazio do ponto de vista pragmático, visto que afastados da realidade que engloba a interdisciplinaridade.

[28] BORGES, José Souto Maior. Op. cit., 2011, p. 108-114.

2. NORMA BRASILEIRA DE TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

2.1. Conjuntura global de Erosão da Base Tributária

O movimento de globalização adquire, paulatinamente, contornos que, em decorrência do atual momento de sociedade de risco, jamais foram pensados e cujo enfrentamento demanda, cada vez mais, ações mais rápidas não só pelos contribuintes, mas também pelos Estados.

Trata-se de matéria que se comporta como uma faca de dois gumes, uma vez que são interesses de partes sempre colocadas como opostas no contexto de um embate. O Estado e o contribuinte, protagonistas desse cenário, intentam afirmar e reafirmar seus espaços nas relações travadas entre si ou entre seus pares.

O avanço massivo da tecnologia demonstra não apenas a velocidade com que a etapa de globalização toma corpo, mas também põe em evidência a perspectiva do ritmo de crescimento constante. O efeito colateral mais evidente é, indubitavelmente, o rompimento das fronteiras dos países que são volatilizadas na incessante busca e guerra fiscal por investimentos estrangeiros diretos.

O capital, com toda sua fluidez, desloca-se de um ponto a outro do globo, seja para atender demandas locais ou como opção de investimentos em países que proporcionam um sistema de tributação favorável à fuga dos impostos e a otimização dos lucros. Nesse contexto, em que os agentes econômicos podem planejar e reorganizar suas estruturas operacionais, alocando-as em locais diversos do globo, a fim de obter a maior redução de custos, origina-se o fenômeno da erosão da tributária.

> Cada vez mais, os países a não se preocupar apenas em evitar a dupla tributação da renda, mas também com a elisão fiscal internacional resultante da dupla não tributação ou reduzida tributação, especialmente ocasionada pelas lacunas ou desajustes entre os diversos tratados”[29].

As empresas, ao buscarem maior competitividade, passaram a explorar as brechas na lei e construir planejamentos tributários que avançam dentro de uma zona cinzenta, isto é, de difícil conceituação e delimitação. A representação dos

[29] ROSENBLATT, Paulo. **Normas Gerais Antielisivas como princípio de Direito Internacional:** os desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. Revista de Direito Tributário Internacional Atual No. 02, 2018, p. 213.

limites do planejamento tributário, que se inicia na letra fria da lei, transitando pelas margens de manobra que, propositalmente leniente ou não, são permitidas por legislações de má redação e encontram seu termo na constituição de atos ausentes de substância econômica ou que servem de base para futuros negócios jurídicos, que escolhidos são apenas com o fito de encontrar uma roupagem legal.

Referida mobilidade ocasiona repercussões tributárias pertinentes, na medida em que a base tributável passa a migrar para Estados nos quais não se encontram os fatores de produção, o mercado consumidor, ou mesmo nos casos que não representam o local de origem do capital investido na atividade empresarial. Podemos citar, como principais exemplos mundialmente conhecidos, as contendas que envolvem grandes grupos comerciais: Apple e Starbucks.

Diante da supracitada conjuntural global, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o G20 convergiram seus esforços com o objetivo de atual no cenário internacional perante a crescente erosão da base tributária e, concomitantemente, garantir a capacidade competitiva das empresas.

Em julho de 2013, ante a ineficiência dos países em lidar com o problema, a OCDE apresentou o Projeto BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*), isto é, Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros composto por 15 planos de ação, que detêm o fito de propor bastantes medidas multilaterais que visam evitar citado problema.

Um dos principais pontos que motivou a criação do projeto BEPS é a importância da compreensão da dimensão do conceito de evasão fiscal (*tax evasion)*, que corresponde à forma ilícita de reduzir o pagamento de tributos. Este fato ocorre quando, dentre outras situações, temos a ocorrência do fato gerador, mas o contribuinte não dá ciência à autoridade acerca do nascimento da obrigação tributária. A elisão fiscal *(tax avoidance)*, por sua vez, é um conceito mais complexo, pois o contribuinte detém o poder de praticar atos ou negócios jurídicos para evitar a ocorrência do fato gerador do tributo. Ademais, dentro da seara da tributação internacional, brilhante é o comentário de Alberto Xavier ao referir-se à pratica de elisão como “atos ilícitos pelos quais os particulares, influenciando voluntariamente os elementos de conexão, procuram evitar a aplicação de certo ordenamento tributário”[30] Embora controverso na doutrina, há quem defenda a existência do

[30] XAVIER, Alberto. **Direito Internacional do Brasil.** 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 30.

conceito de elusão fiscal como, nos dizerem de Gerd W. Rothmann[31], uma conduta abusiva, incluindo a simulação, a fraude à lei, o abuso de direito e o abuso das estruturas de direito, caracterizando uma economia de tributos ilícita.

Sabemos que a necessidade de uma coordenação mundial ocasiona a origem de conflitos entre as diversas jurisdições, visto que tentam proteger suas bases tributárias ou, até mesmo, o seu direito de abertura com o fito de atrair investimentos, fluxo de pessoas e recursos.

Dentre as respostas a esses planejamentos tributários, criados são nos Estados as normas antielisivas específicas que desconsideram a figura da sociedade constituída no exterior, com o fito de tributar seus lucros como se auferidos fossem no país de residência da sociedade investidora (antidiferimento), por meio do regime de transparência fiscal internacional ou *Controlled Foreign Company* (CFC) *rules.*

Denomina-se "transparência fiscal" esse modelo de tributação, haja vista as empresas controladas tratadas são como "transparentes", isto é, a fiscalização comporta-se como se houvesse uma espécie de desconsideração da personalidade jurídica exclusivamente para fins fiscais. Críticos ao modelo afirmam que se trata de uma ficção jurídica, através da qual se considera que a controlada efetua automaticamente, na data do balanço de apuração em 31 de dezembro, a distribuição dos lucros à sua controladora, denominando-o de *dividendo ficto*[32]*.*

O Plano de Ação nº 3 deste projeto da OCDE destaca a importância de abordar a erosão por meio das regras CFC, com o objetivo primeiro de fortalecimento dessas regras em um ambiente de economia globalizada. Em suma, referida ação desenvolve recomendações na forma de seis *building blocks*, que almejam criar uma estrutura que propicie o combate à transferência de lucros para subsidiárias estrangeiras de maneira eficaz pelas jurisdições que o desejarem realizar.

No Brasil, o assunto adquire complexos contornos desde 1995, quando do início da tributação da renda em bases universais, culminando no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588 pelo STF, por meio do qual se julgou o

---

[31] ROTHMANN, Gerd Wili. Afinal, o planejamento tributário pode ser criminoso? In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord). **Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa.** São Paulo: IASP, 2015, p. 680.
[32] XAVIER, Alberto. Op. cit., 2010, p. 417.

disposto no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 e na posterior edição da Lei nº 12.973/2014, em clara consonância com o decidido pelo STF na referida ADI[33].

Dentre as várias discussões de cunho jurídico, o cerne do nosso presente estudo encontra-se na contenda no entorno da validade das regras brasileiras dentro dos padrões da OCDE e do BEPS, visto que se alega uma manobra de política fiscal com fim arrecadatório, e não de combate à elisão fiscal abusiva. Por outro lado, não estaria o Brasil, mesmo passível de ajustes, na *avant-garde* de uma nova perspectiva do direito tributário?

2.2 Breve histórico sobre a tributação brasileira dos lucros auferidos no exterior

De acordo com o critério da tributação em bases universais (*worldwide income tax*), os Estados soberanos tributam tanto as rendas produzidas por seus residentes nos limites de seu território, quanto à renda produzida por seus residentes fora de sua dominação limítrofe. Referida postura garante privilegio à universalidade da tributação de renda e intenta garantir a neutralidade na exportação de capitais, haja vista o fato de o capital no exterior investido quanto o de natureza doméstica terão seus frutos gravados com a mesma intensidade, e, deste modo, a pressão tributária não será marco determinantes na escolha entre investir dentro ou além de seus territórios.

O segundo critério, por sua vez, denomina-se territorialidade, cujo teor promulga que apenas o país de produção da renda – país da fonte de renda – detém o direito de tributar. Deparamo-nos com o princípio da neutralidade na importação de capitais, sendo os lucros gerados em determinado território tributados em igual intensidade, sejam eles produzidos por capital doméstico ou estrangeiro. Nesse sentido, podemos identificar uma propensão a influência de pressões tributárias sobre as decisões de investimento e mais atrativa aos países importadores de capital, uma vez que uma menor carga tributária no país da fonte permita a atração de investimentos externos.

[33] O Supremo Tribunal Federal decidiu, no bojo na ADI nº 2.588, que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 é constitucional em relação aos lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida; e que é inconstitucional a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida.

Inicialmente, o Importo de Renda no Brasil relativo às pessoas jurídicas apenas gravava o lucro produzido por atividades desenvolvidas nos limites do território nacional[34], em consonância com o contexto histórico de uma economia importadora de capital. Disposto era no art. 268 do Regulamento do Importo de Renda em 1980, na linha do que o art. 63 da Lei nº 4.506/1964 determinava ser *"o lucro proveniente de atividades exercidas parte no país e parte no exterior somente será tributado na parte produzida no país"*. Desta feita, o IR brasileiro não alcançava os ganhos de capital e rendimento advindos do exterior, seja através de filiais sucursais de uma pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou mesmo de controladas ou coligadas.

A primeira modificação legislativa se sucedeu em 1987, tendente a abolir o critério da territorialidade no IRPJ. O art. 7º do Decreto-Lei 2.397, de 1987, dispôs que o imposto de renda apenas gravaria os resultados obtidos no exterior através das pessoas jurídicas no país domiciliadas, inclusive por meio de filiais, sucursais, agências ou representações. Referida mudança correspondeu à adoção inicial da tributação em bases universais.

Com uma nova mudança em 1988, houve um aprofundamento em relação a opção pela neutralidade na exportação de capitais. Definido foi que o lucro obtido no exterior por subsidiárias de empresas nacionais atingido seria pelo importo de renda nacional (art. 8º do Decreto-Lei nº 2.413). Embora pequena, esta alteração constituiu um passo adiante na consolidação de uma tributação em base universal, visto que passou a se alcançar pessoa jurídica distinta da domiciliada no país. Todavia, por razões desconhecidas, a legislação brasileira retrocedeu em direção à tributação territorial por meio do art. 11 do Decreto-Lei nº 2.429, de abril de 1988.

Mesmo diante da promulgação da Constituição Federal de 1988, que trazia em seu bojo o *princípio da universalidade* da tributação sobre a renda (art.153, III; e parágrafo 2º, I), apenas em 1995, por meio da Lei nº 9.249, a legislação nacional voltou a abandonar o princípio da territorialidade, refletindo a tendência das intenções do Brasil em se tornar um exportador de capital, por meio das empresas transnacionais de capital nacional. O art. 25 da Lei nº 9.249 dispôs que "*os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferido no exterior serão computados na*

[34] SCHOUERI, Luis Eduardo; e HILU NETO, Miguel. "Sobre a tributação dos lucros disponibilizados do exterior". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Imposto de Renda - alterações fundamentais. 2º Volume. São Paulo: Dialética, 1998, p.115-118.

determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano". De acordo com os parágrafos 2º e 3º do mesmo artigo, o IR alcançaria o lucro auferido por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, de pessoas jurídicas residentes no Brasil.

O sistema determinado pela Lei nº 9.249/95, no que tange o alcance dos lucros das controladas e coligadas, foi considerada inconstitucional por parte majoritária da doutrina. Segundo essa visão dominante, a lei ordinária não detinha o condão de imputar automaticamente (antidiferimento) o lucro à sociedade investidora, sob o óbice de se tributar renda ainda não disponível, por tratar-se ainda de disponibilidade jurídica ou econômica ainda não adquirida.

Com a entrada em vigor do art. 1º da Lei nº 9.532/1997, diferente das controladas e coligadas que continuaram sujeitas ao regime de caixa, impôs-se à matriz, para fins de contabilização fiscal de lucros no exterior obtidos o regime de competência, passando a incidir a exação tributária sobre a renda imediatamente, isto é, quando da consumação do correspondente fato gerador, verificado no fechamento do balanço da filial ou sucursal estrangeira – tributação imediata – condicionada à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica sobre a renda.

O tratamento fiscal de regime de competência ao qual a matriz passou a ser submetida contrapôs-se ao regime de caixa e a consequente tributação diferida reservada, estritamente, às controladas e coligadas, permanecendo até a edição do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001.

Nesse sentido, inspirada na Controlled Foreign Corporations – CFC Legislation, publicada foi em 28 de julho de 2001, a Medida Provisória nº 2.158-34, que trouxe em seu bojo o art. 74, uma norma antielusiva preventiva, que imputou diretamente à controladora e à coligada residente no Brasil, os lucros auferidos no exterior, como se houvesse sido produzidos internamente, sendo considerada transparente a sociedade residente no Brasil, para fins de apuração do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro[35].

Conforme restou determinado no bojo da referida norma:

> Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por

[35] OKUMA, Alessandra. Da tributação das Empresas Controladas e Coligadas. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Aplicado.** Vol 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.512.

> controladas e coligadas no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.
> Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes da desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor".

Com o fito último de implementar, de forma definitiva, a tributação de lucros auferidos, através de controladas e coligadas no exterior, por empresas brasileiras, a Lei Complementar 104/2001 incluiu os parágrafos 1º e 2º ao artigo 43 do CTN, conferindo poderes à lei ordinária de estabelecer as condições e o momento em que se daria a disponibilidade para fins de incidência do IRPJ, uma vez que consumado o fato gerador quando da aquisição, pelo acréscimo patrimonial, da disponibilidade econômica e jurídica.

Nas palavras de Alberto Xavier, o referido dispositivo se baseia no fato de os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas, enquanto não forem objetos de atos que formalizem a retirada do respectivo patrimônio continua a pertencer a esta pessoa jurídica e não a seus sócios e acionistas, possuindo, estes, apenas expectativa de direito sobre aqueles lucros, por não haver configurada renda disponível, mas apenas uma mera expectativa[36].

Cabe discordar, com todo o respeito cabível ao referido doutrinador, de tal interpretação, uma vez que se distancia da legislação aplicável ao caso em análise, porque se confunde conceitos como "disponibilidade econômica ou jurídica de renda" com "disponibilidade financeira". Neste diapasão, o art. 43 do Código Tributário Nacional, nos termos dos artigos 146, III, "a", e 153, III da Constituição Federal de 1988, definiu como fato gerador do imposto, de competência da União, sobre renda e proventos de qualquer natureza a correspondente aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, deixando a cargo da lei ordinária (Art. 150 da CF/88) a criação e a consequente definição do momento de incidência. Trata-se não apenas de conceitos jurídicos, mas também contábeis que clamam por uma interpretação interdisciplinar, com o fito de haver uma correspondência com a realidade praticada na conjuntura do planejamento tributário.

Ricardo Lobo Torres[37] nos ensina que:

---

[36] XAVIER, Alberto. Op. cit., 2010, p.444.
[37] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 13ª Edição (atualizada)**.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 375-376.

> A renda e proventos são conceitos constitucionais abertos, que devem ser trabalhados pela doutrina e pela legislação. A Constituição Federal não opta por qualquer das teorias elaboradas sobre a noção de renda e nem define o fato gerador do tributo. O legislador tem, portanto, liberdade para a concretização normativa respeitada os limites do sentido possível do conceito de renda, acrescido da noção residual de proventos, como acréscimo de patrimônio em determinado lapso de tempo. O CTN optou pelo conceito amplo, definindo o fato gerador como 'a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica'. (...) A distinção entre imposto de renda das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, assunto de maior relevância para a cobrança do tributo, foi deixada à legislação ordinária, o que permite os periódicos ajustamentos entre aquelas incidências sem a necessidade de reforma da CF ou da lei complementar.

Supracitada mudança no regime fiscal de contabilização de lucros no exterior obtidos, através de controladas e coligadas nacionais, por representar inovação no tocante à política fiscal aplicada, ensejou a propositura de discussões doutrinárias e jurisprudenciais, sendo a questão submetida ao Supremo Tribunal Federal, através da Confederação Nacional de Indústria, na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.588, em julgamento proclamado em 10 de abril de 2013. Houve a maioria absoluta de seis votos dos ministros do STF para decidir o seguinte:

> I. Inconstitucionalidade *erga omnes* do art. 74 da MP nº 2.158-35 quanto a coligadas sediadas em países não considerados "paraísos fiscais"; e
> II. Constitucionalidade *erga omnes* do art. 74 da MP nº 2.158-35 quanto a controladas sediadas em "paraísos fiscais".

Embora não se tenha alcançado maioria de seis ou mais votos acerca do tema das coligadas sediadas em "paraísos fiscais" e das controladas localizadas em países de pressão fiscal normal, o STF, ao proclamar o resultado da ADIN 2.588, aproximou a norma brasileira, por meio da edição da Lei nº 12.973/2014, que traz em seu bojo o entendimento do referido resultado, mais conforme o espírito da CF e ao contexto internacional. O avanço apresentado surpreendeu inclusive o doutrinador belga Jacques Malherbe que proferiu acerca das regras CFC brasileiras o seguinte comentário:

> (...) o Brasil (...) adotou uma legislação (CFC) que iria praticamente atingir muito além do que qualquer outro sistema, ao considerar os lucros realizados por uma sociedade controlada ou relacionada no exterior como estando disponíveis para a sociedade controladora ou relacionada no Brasil na data do balanço[38].

[38] MALHERBE, Jacques. Controlled Foreign Corporations: revisitadas à luz dos tratados de bitributação e do direito comunitário europeu. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.). **Direito Tributário Atual 21**. São Paulo: Dialética, 2007, p.111.

Passado mais de dez anos para se concluir o julgamento da ADI 2.588 e mesmo após a edição da Lei 12.973/2014, não está ainda pacificado em nosso ordenamento a antiga polêmica sobre a tributação automática no Brasil dos lucros no exterior a cada fim de ano e das recentes decisões da Suprema Corte acerca do tema, pois restam indefinidas diversas questões que são cruciais para o deslinde dessa controvérsia.

Uma das principais celeumas encontra-se no silêncio inoportuno acerca do regime de antidiferimento em casos envolvendo sociedades que não estão localizadas em paraísos fiscais. A relevância do debate que orbita em torno do caso tangencia, sem prejuízo das relevantes questões constitucionais, discussões que se projetam para além do Direito Tributário.

A fluidez do mercado econômico e a impossibilidade de previsão de ações futuras, característica da atual sociedade de risco, proporcionam às pessoas jurídicas mecanismos cada vez mais complexos e mutáveis para evitar a tributação de suas rendas. O cerne do debate apresentado pode ser brevemente resumido na questão da disponibilidade da renda, se ela seria fictícia, indo de encontro aos princípios constitucionais, ou não.

O Ministro Nelson Jobim, em seu voto na ADI 2.588/DF[39] traçou pertinente distinção entre disponibilidade econômica e jurídica sob o viés da pessoa jurídica:

> A disponibilidade da renda não pode se limitar, para as pessoas jurídicas, ao efetivo recebimento de moeda ou dinheiro. Em rigor, fala-se de disponibilidade econômica em um sentido próprio para as pessoas jurídicas em contraposição ao conceito de disponibilidade financeira que se constitui, nessa seara, no efetivo ganho de recursos monetários.

Como bem observou o eminente Ministro,

> A entrada física de moeda no caixa pode, por motivos comerciais e contábeis, ser livremente postergada pelas sociedades envolvidas. Contudo, o aumento patrimonial da pessoa jurídica já se deu quando da disponibilidade econômica, mesmo antes da decisão de realizar a disponibilidade financeira.

A conjuntura hodierna de integração econômica, criada pelas empresas transnacionais, associada à malha de tratados e triangulação nos paraísos fiscais, demanda do operador do direito conhecimento além do estrito saber jurídico. O

[39] STF. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.588, relator Ministra Ellen Greice, em 18.08.2014. DJE nº 156, divulgado em 13/08/2014.

Ministro Nelson Jobim, ao proferir seu voto, bem observou esse quesito ao ressalvar se tratar de pessoa jurídica e aprofundar o entendimento para a realidade contábil da questão.

O fechamento epistemológico do Direito Tributário encapsulou a disciplina em sua própria realidade, tornando-a impermeável a tudo considerado exógeno, fato que não impede a instauração da insegurança jurídica pretendida[40].

Como será posteriormente analisado, inexiste um padrão único de normas CFC, cabendo a cada Estado compatibilizá-lo com suas necessidades. Parte majoritária da doutrina brasileira critica a legislação nacional, pois, supostamente, funcionaria como obstáculo ao desenvolvimento nacional, todavia, o crescente cenário de erosão fiscal, cerca de 4 a 10% [41]das receitas totais do imposto sobre os rendimentos das sociedades no âmbito internacional, que assolam, também, os países cujas regras propõem que sejam seguidas, seriam suficientes para reverter o problema? No contexto de discussão do direito tributário a nível internacional já nos encontramos diante causas que vão além de interdisciplinaridade, visto que já se discute nos grandes centros intelectuais a possibilidade de regramento da moral e da ética à luz, tanto da ciência jurídica, como do ordenamento jurídico tributário. Seria, portanto, o fechamento em si a saída para uma realidade social de tamanho dinamismo?

2.3 *Controlled Foreign Company Legislation:* uma perspectiva acerca da composição das regras

Serviços veiculados na internet- principal instrumento da era globalizada-, a exemplo do *e-commerce*, *streaming*, dentre outros, atividades *on-line* realizadas, que, no decorrer dos últimos anos, foram responsáveis pela movimentação de valores bilionários, tanto que as cinco empresas, que atuam na mesma modalidade operacional, mais importantes do mundo (Microsoft, Google, Apple, Amazon e Facebook), geraram, em conjunto, soma superior a US$ 25 bilhões de lucro líquido,

[40] MARINS, James. Op. cit., 2016, p. 232-233.
[41] OCDE(2015), **Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices,** OCDE. Disponível em: <www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2015.

no primeiro semestre de 2017, acarretou na publicação *The Economist* que afirma que essas atividades são o “petróleo” da era digital[42].

Em razão dos notáveis valores adquiridos em operações realizadas em âmbito virtual, referida prática tornou-se alvo das autoridades fiscais de todo o mundo, visto que, além de sua imensamente lucratividade e, consequente, elevada capacidade contributiva, essas atividades, haja vista sua fluidez e intangibilidade, ampliaram, de maneira significativa, as possibilidades de realização de planejamentos fiscais agressivos. Nesse sentido, a consequência direta resulta na baixa ou total ausência de tributação lucros gerados por essas grandes empresas transnacionais.

As consequências diretas foram os recentes litígios tributários enfrentados decorrentes de autuações lavradas por jurisdições que se encontravam lesadas pelo irrisório montante de tributos que lhes eram recolhidos, não condizentes com a riqueza que circulava em seus territórios.

Através de lacunas normativas, os conglomerados transnacionais conseguem reduzir, de modo substancial, a tributação incidente sobre as suas atividades, tanto pela má utilização do conceito de “não residente” em jurisdições diferentes, quanto por meio da fragmentação de atividades com o objetivo de evitar a caracterização de estabelecimento permanente (Caso Starbucks), ou até mesmo pelas ações realizadas *intercompany*, que, pelo descasamento do tratamento fiscal aplicável (*mismatches*), permitem a transferência artificial de lucros para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação.

Ocorre que a maioria dessas malhas de planejamentos tributários consolidadas foram em total respeito à legislação fiscal em vigor, fato que põe em destaque a incapacidade que as tradicionais regras de tributação internacional apresentam diante da globalização dos grupos transnacionais, principalmente no atual âmbito da economia digital.

A resposta direta da OCDE e do G20, o Projeto BEPS, no que se refere ao objeto do presente estudo, Plano de Ação nº 3, detém o escopo de reforçar as regras CFC, com o objetivo de evitar ou, ao menos, minimizar as consequências

[42] The world’s most valuable resources is no longer oil, but data. **The Economist Journal**, May, 06 de maio de 2017. Disponível em: https://www.economist.com/news/leaders/21721656-data-economy-demands-new-approach-antitrust-rules-worlds-most-valuable-resource. Acesso em: 01 de março de 2018.

negativas dos regimes fiscais que tributam a renda em alíquota muito baixa ou não a tributam.

O grande obstáculo encontra-se no fato de que as regras de CFC propostas devem ser aplicadas e englobadas internamente pelos Estados, no âmbito de suas legislações nacionais, cabendo a cada ente a adequação das particularidades de cada ordenamento e da política fiscal adotada[43].

Alguns países, a exemplo do Brasil, acabam não se submetendo diretamente aos efeitos das propostas no plano contidas, uma vez que possuem regras CFC bastante rigorosas, tanto que em documento publicado no sítio eletrônico da Organização das Nações Unidas (*Comments from Brazil: Subcommittee on Base Erosion ans Profit Shifting Issues for Developing Counties*[44]) o Plano de Ação nº 3 não é listado no quesito nº 4 que se refere aos principais obstáculos a serem enfrentados pela Receita Federal do Brasil.

O relatório final da OCDE referente a este plano de ação publicado foi em 5 de outubro de 2015, sendo intitulado como "*Designing Effective Controlled Foreign Company Rules (Final Report)"* e traz em seu bojo recomendações denominadas "*building blocks"* dispostos como elementos constitutivos básicos para a efetivação das regras CFC, ressaltando o fato de que os referidos seis pilares não devem ser considerados como "*minimum standards":* (i) regras para definir uma CFC; (ii) exceções e limites para aplicação de regras CFC; (iii) definição de lucros de uma CFC; (iv) regras para calcular o lucro de uma CFC; (v) regras para atribuir lucros a uma CFC; (vi) regras para evitar a dupla tributação do lucro[45].

Cumpre destacar que, em razão das diferenças políticas, econômicas e culturais de cada Estado, o relatório final abre espaço aos diferentes objetivos dos países; não havendo, portando, uma diminuição da soberania dos Estados, e sim uma flexibilização para que possam agir dentro de um sistema fiscal global.

---

[43] DE QUEIROZ, Luís César Souza; SAUNDERS, Ana Paula Braga; PINHEIRO, Renata Cunha Santos. O Projeto BEPS da OCDE e o Plano de Ação 3: Fortalecimento das Regras CFC. In**: A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol I – Relatório Geral e Coerência. GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 184.

[44] ONU. **Comments from Brazil: Subcommittee on Base Erosion ans Profit Shifting Issues for Developing Counties** Disponível em: http://www.un.org/esa/ffd/tax/Beps/CommentsBrazil_BEPS.pdf. Acesso em: 10 de janeiro de 2018.

[45] OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3- 2015 Final Report. OECD: Paris, 2015, p.11. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/concevoir-des-regles-efficaces-concernant-les-societes-etrangeres-controlees-action-3-rapport-final-2015_9789264248489-fr#page13. Acesso em 25 de março de 2018.

Nesse diapasão, o regime CFC brasileiro, ainda que divirja do conjunto de regras mais amplamente positivado pelos países no tocante ao tema, assim como do original norte-americano, não o desmerece do enquadramento às regras, visto que há características peculiares em cada legislação CFC, não havendo uma uniformidade absoluta[46].

A norma brasileira se inspirou tanto na técnica da *jurisdictional approach*, quando limita o gozo de determinados benefícios fiscais para sociedades residentes em países de baixa ou nenhuma tributação e, concomitantemente, aplica o *entity approach*, ao determinar a inclusão de todas as rendas no regime de CFC, perfazendo o *full inclusion* system da referida regra antielisiva específica.

Do ponto de vista técnico, o método *full inclusion* adotado pelo Brasil representa uma exceção dentre as normas CFC positivadas, sendo as críticas ao referido sistema calcadas no fato de ser inaplicável um sistema que detenha o fito de alavancar a arrecadação tributária do país, e não de combate doméstico antielisivo específico. Dessa forma, haveria desvantagens competitivas entre as empresas transnacionais, corroborando para o deslocamento de seus *headquarters* para jurisdições com regras CFC menos rígidas, a exemplo da Starbucks que alterou sua sede dos USA para o Canadá.

Evidente é o fato de no decorrer do Plano de Ação nº 3 do BEPS haver uma preferência clara pelo *parcial inclusion system*, todavia cabe o questionamento de até que ponto referidas regras não se voltam aos interesses de reforçar a competência tributária dos países desenvolvidos, os mesmos que sofrem duros golpes da elusão fiscal, principalmente no cenário comunitário da União Europeia, a exemplo[47] do ocorrido em 2014 quando a transnacional Starbucks – cujo valor na Bolsa equivalia a 71 bilhões de dólares – pagou 0,6% de imposto sobre a renda nos Países Baixos, onde se localiza sua matriz europeia. Nesse sentido, foi o pronunciamento de Margrethe Vestager na Comissão da União Europeia acerca da

[46] DE ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira**. Tributação Internacional da Renda**: A competitividade brasileira à Luz das Ordens Tributária e Econômica. Série Doutrina Tributária Vol. XII. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 286.

[47] JACQUIN, Jean-Baptiste. **Starbucks: paravents d'exemplarité**. Le Monde, 07 de abril de 2015. Disponível em: http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2015/04/07/starbucks-paravents-d-exemplarite_4610906_4862750.htmlJ.Acesso em: 03 de abril de 2018.

seletividade fiscal ao proferir que "*all companies, big or small, multinational or not, should pay their fair share of tax*"[48].

É importante lembrarmo-nos das lições de José Casalta Nabais quando o mesmo afirma que o pagamento dos tributos é "indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade"[49], e trazermos referido entendimento para a atual conjectura de dinamismo das relações econômicas e da impotência do poder de recolhimento dos Estados face aos rearranjos fiscais, mesmo que respeitados a autonomia privada.

James Marins, em artigo que discute a aplicação de um novo código ou uma nova teoria para o direito tributário brasileiro[50], ressalta, em suas conclusões, a existência de uma instabilidade jurisdicional fruto da elevada ausência de aderência entre o Código, a doutrina e a realidade, haja vista o reducionismo do Código e da doutrina não servirem para o julgamento das contendas na seara tributária. O distanciamento entre os enunciados pretorianos e os conceitos científicos, isso se sucede na medida em que a doutrina insiste em descartar a realidade, reduzindo-a a objeto exógeno, uma vez que esta, vitalizada pela complexidade fenomênica, "enriquecida é pela miríade de ingredientes sociológicos, econômicos, políticos e éticos, enquanto aquela, empobrecida pela epistemologia reducionista, subnutrida, carece de força vital".

Seriam as atuais regras estéreis de direito tributário suficientes para acompanhar as mudanças econômicas trazidas pelo fenômeno da globalização ou a abertura epistemológica da ciência tributária, condizente com o mundo dos fatos, a melhor saída para a construção de regras eficazes?

Dentro da perspectiva do nosso objeto de estudo, não pretendemos, como afirmado anteriormente, destrincharmos as importantes discussões acerca do cabimento ou não das regras dentro do ordenamento jurídico, trabalho realizado exaustivamente, em sua maioria por advogados privados, nas várias edições da extinta Revista Dialética de Direito Tributário.

O cerne de nossa análise encontra-se em um momento anterior, o do questionamento das normas CFC como conceito determinado ou tipo jurídico, fato

---

[48] European Comission - Press release, 21 de outubro de 2015. Disponível em: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm Acesso em 03 de abril de 2018.
[49] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos.** 2º Edição. Coimbra: Livraria Almedina, 2009, p. 82.
[50] MARINS, James. Op. cit., 2016, p. 236-237.

que repercutirá no entendimento primeiro da formação dessas regras e o consequente discernimento acerca do enquadramento da legislação brasileira a esse padrão proposto pela OCDE frente à atual *sociedade de risco* e a mudança nas relações econômicas e jurídicas decorrente do processo de intensa globalização.

3. ANÁLISE DO ENQUADRAMENTO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR AO RELATÓRIO DA AÇÃO 3 DO PROJETO BEPS

3.1 A teoria da tipicidade e dos tipos jurídicos no âmbito do Direito Tributário Nacional

O estudo da tipicidade, assim como o da teoria dos tipos, no âmbito dos estudos tributários quedou-se envolto no formalismo jurídico que transformou a tipicidade em sinônimo de determinação e o tipo em sinônimo de conceito determinado. Em sua tese de doutoramento, Misabel Abreu Machado Derzi expos, de forma brilhante, a equivocidade destas noções de tipicidade e tipo, razão pela qual utilizaremos a tese da referida doutrinadora, com o fito de abalizarmos o entendimento e, posteriormente, contrapô-lo às ideais propagadas por Sérgio André Rocha no tocante ao âmbito da tributação internacional, mais especificamente às normas brasileiras de tributação de lucros auferidos no exterior no contexto da OCDE.

As teorias da tipicidade e dos tipos jurídicos desenvolvidas foram na seara do Direito Tributário brasileiro a partir da premissa de que o tipo seria uma descrição abstrata e fechada, de uma dada hipótese que, vertida em linguagem normativa, determina uma consequência jurídica que pressupõe, aos sujeitos às regras legais, uma segurança jurídica absoluta, ao passo que a tipicidade seria uma continência absoluta do fato ocorrido na descrição legal abstrata[51].

Ocorre que, modernamente gozamos de uma visão crítica, corroborada por Marco Aurélio Greco[52] e Humberto Ávila[53], que destoa dessa primeira acepção, visto que o tipo seria uma ordenação de dados concretos existentes segundo critérios de semelhança. Há, portanto, em uma dada hipótese, abstração e concretude, sendo a tipicidade, no sentido que os alemães chamam de *Typizität*, a própria qualidade do

[51] ROCHA, Sérgio André. Existe um Princípio da Tipicidade no Direito Tributário? **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo, nº 136, jan. 2007, p. 68.
[52] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 128-149.
[53] ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2004, p. 165-201.

tipo, isto é, o típico. Assim, "o tipo, pela sua própria complexidade, é aberto, não sendo suscetível de definição, mas apenas de descrição" [54].

Em artigo intitulado "*Tipo ou conceito no Direito Tributário"* [55] publicado na Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais em 1988, Misabel Derzi traça a característica do tipo ao criticar a concepção de tipo fechado que seria uma contradição e uma impropriedade, visto que há uma cristalização em um conceito de classe.

> O tipo, como uma nova metodologia para o Direito, vem a ser uma ordem que se opõe ao conceito classificatório rígido e exato. Consiste em uma nova metodologia que vem proposta tanto para ordenar o conhecimento jurídico científico, como para aplicar o Direito a cada caso concreto. Em face dessa concepção, o pensamento conceitual abstrato e fechado, como observa Leenen, é considerado arcaico, vale dizer, tanto antiquado, a merecer uma superação como originário [56].

Nesse diapasão, Arthur Kaufmann[57] se pronuncia no mesmo sentido ao proferir que o tipo constitui a altura média entre o geral e o particular, através de sua grande proximidade com a realidade, com sua claridade gráfica, não pode ser definido, mas apenas explicitado, visto que possui um núcleo fixo, mas não fronteiras fixas, de modo que dos traços característicos de um tipo podem faltar um ou outro sem que haja um questionamento acerca da tipicidade de determinado suposto fático.

Segundo a tributarista mineira, o tipo é uma abstração generalizadora cujas características servem a princípios jurídicos como o da igualdade-justiça individual, assim como o da funcionalidade e permeabilidade às mutações sociais. Todavia, a evolução do Estado de Direito ao Estado Constitucional proporcionou uma hipertrofia do Poder Judiciário, assim, observa-se o ideal de segurança jurídica como instrumento de contenção do poder.

---

[54] TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 137-138.

[55] DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? In: **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais,** Belo Horizonte, 31 (30/31): 213-260, 1987/88. Disponível em: https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1046/979. Acesso em: 03 de janeiro de 2018.

[56] DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário, op. Cit., 1987/1988, p. 221-222.

[57] KAUFMANN, Arthur. **Filosofia del Derecho.** Tradução Luis Villar Borda. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 250.

Ocorre que a flexibilidade e adaptação do tipo às mutações sociais são concomitantes ao enfraquecimento da segurança jurídica, a legalidade como fonte exclusiva de criação jurídica e a uniformidade em uma concepção de Estado de Direito que se atrela à democracia e à contenção do arbítrio, fato que põe em relevância superior a lei como instrumento.

Nesse contexto, a jurista retira da esfera tributária os tipos e os conceitos indeterminados, ao alegar que deve haver a prevalência no Direito Tributário não da tipologia, mas da classificação, não do tipo, e sim do conceito, em função de uma legalidade estrita, corroborada pelo fato de o conceito de tributo ser nuclear e clamar por precisão de forma conceitual fechada sob a égide das características arroladas no artigo 3º do Código Tributário Nacional. Dessa forma, há, no campo tributário, a prevalência de conceitos determinados fechados.

> Não se admitem as ordens de estrutura flexível, graduáveis e de características renunciáveis que são os tipos. Esses, por sua vez, levariam à aceitação das formas mistas ou novas, deduzidas e descobertas, implicitamente, no ordenamento ou criadas, no tráfego jurídico, pela prática administrativa, segundo as necessidades do Tesouro, o que se chocaria com os princípios vigorantes no sistema tributário [58].

O argumento de Misabel Derzi é bastante relevante, pois, ao realizarmos uma digressão histórica, podemos constatar que a conceituação determinada, especifica e fechada do conteúdo do ordenamento jurídico favorece a instauração de regimes liberais. É comum aos momentos totalitários e ditatoriais, a exemplo da Alemanha nazista, do regime socialista pós-revolução de 1917 da Rússia e até mesmo do Golpe Militar de 1964 no Brasil, a utilização de conceitos imprecisos, amplos e ambíguos. No âmbito do Direito Tributário brasileiro em período acima referido, a lei foi utilizada como instrumento de criação de Decretos-Leis abusivos para criação e regulamentação dos impostos federais.

Substancialmente, a concepção de Misabel Derzi tangencia o pensamento de Alberto Xavier, embora a construção do raciocínio possua um tracejado diferente. Enquanto Derzi afirma ser a abertura e flexibilidade características inerentes ao tipo jurídico, todavia o expulsa do campo tributário, Alberto Xavier construiu uma teoria pautada no fechamento do tipo e o assimila ao conceito determinado.

---

[58] DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário, op. Cit., 1987/1988, p. 259.

> O princípio da determinação ou da tipicidade fechada (o Grundsatz der Bestimmtheit) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo preciso e determinado na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação da sua aplicação concreta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários [59].

Embora o pensamento do respeitável doutrinador Alberto Xavier enverede por um caminho diametralmente oposto em relação ao de Misabel Derzi, ambos desembocam no mesmo resultado: encapsulam no conceito fechado a possibilidade de aplicação do Direito Tributário.

3.2 Regras CFC: tipo ou conceito determinado?

Diante da obra de inestimável valor para o estudo do tipo no campo tributário de Misabel Derzi, deparamo-nos com o pensamento de Sergio André Rocha que aplica a construção doutrinária do tipo jurídico como conceito aberto e fluido no âmbito da tributação internacional, mais especificamente no tocante às regras de *Controlled Foreign Company*[60].

Podemos inferir, por meio da leitura de suas obras[61], o ponto de intersecção entre o seu pensamento e o da jurista mineira ao discorrer acerca da transfiguração, realizada pela construção doutrinária, da natureza jurídica do tipo, ao caracterizá-lo como fechado e determinado. Para ambos, há, na concepção do tipo, concretude a abstração, uma vez que se apresentam como "conjugações, no plano abstrato, de dados empíricos" [62], razão pela qual a realidade ressoa na fluidez dos contornos do tipo, possibilitando uma melhor adequação à realidade.

> Essa abertura do tipo às flutuações da realidade propicia um evoluir mais contínuo do que do conceito classificatório. O chamado círculo hermenêutico, segundo o qual os fatos, aos quais se aplica o Direito reagem sobre a própria norma, é mais intenso no tipo [63].

---

[59] XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva.** São Paulo: Editora Dialética, 2001, p. 19.
[60] ROCHA, Sérgio André. **Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior.** 2º Edição Revista e Ampliada. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
[61] ROCHA, Sérgio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
[62] ROCHA, Sérgio André. Op. cit., 2016, p. 244.
[63] DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário, op. Cit., 1987/1988, p. 229.

Todavia, ao contrário de Derzi, Rocha defende a possibilidade de tipos na construção de normas tributárias; defendendo, portanto, as “regras CFC” como tipos jurídicos, haja vista o fato de o Relatório Final do Plano da Ação 3 da OCDE indicar, claramente, que os países gozam de discricionariedade para definir o alcance das “regras CFC”, ao afirmar que as jurisdições podem aplicar um sistema de inclusão plena, o que englobaria não apenas as rendas que são foco das preocupações do BEPS, mas também todas as rendas auferidas no exterior, independente de sua natureza, evitando, além disso, o diferimemento da tributação a longo prazo, quesito relevante no contexto de sistemas de tributação em bases mundiais[64].

O caráter evolutivo que o tipo jurídico ostenta, ao modificar-se conforme o contexto social se altera possibilita que os fatos que são considerados típicos em um primeiro momento gozem da possibilidade de não o serem posteriormente, da mesma forma que o contrário pode ocorrer no decurso do tempo. É nesse momento que encontramos o ponto de convergência entre o pensamento de Rocha com a conjuntura atual de *sociedade de risco* discutida no capítulo primeiro.

Umberto Eco, em seu livro “A busca da língua perfeita”, afirma que uma língua pensada no sentido de possibilitar definições unívocas, na realidade fica entregue à criatividade linguística de seus usuários. Nas relações de poder que se desenham no hodierno contexto de supremacia de interesses de Empresas Transnacionais, a busca incessante por aumento de lucros aloca-se nas “brechas” jurídicas nacionais e entre ordenamentos através de rearranjos constantes de malhas de planejamentos tributários elusivos. Nessa batalha retórica, onde o Leviatã não goza do poderio da primeira modernidade e o Prometeu-Contribuinte não busca levar o fogo nas formas da equidade, quem perde é a sociedade.

No que tange o núcleo do tipo de uma “Regra CFC”, importante é analisarmos o contraponto oferecido por Alberto Xavier ao afirmar que a referida norma diz respeito a um tipo específico de normas antiabuso que pressupõe, para sua correta aplicabilidade, que a controlada estrangeira esteja sediada em país de pressão fiscal favorecida ou/e aufira rendas passivas (*passive income)*. Desse modo, argumenta que a atual Lei n 12.973/14, por não gozar de caráter excepcional e antielisivo, haja vista o fato de conceber como regra geral a totalidade dos lucros no exterior

[64] OECD. **Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report.** OECD: Paris, 2015, p. 44.

auferidos, afasta-se completamente das regras CFC propostas pela OCDE[65]. Com o fito de trazer respaldo jurisprudencial à sua corrente, Xavier traz à baila a decisão do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia (TJCE) no emblemático Caso *Cadbury Schwepps*, cuja conclusão (Arrêt nº 72/2006 de la Cour de Justice dans L'affaire C-196/04[66]) foi considerar as regras relativas às sociedades estrangeiras controladas do Reino Unido legitimas, desde que apenas alcancem planejamentos tributários cujo fito se direcione à redução ilícita de pagamento de tributos, indo ao encontro aos artigos 43 e 48 do Tradado da Comunidade Europeia.

Inicialmente, podemos evidenciar um erro de partida, com a devida vênia, visto que se utiliza argumento colhido na decisão do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia, cujo lastro se encontra nos princípios de liberdade de estabelecimento e circulação dentro das perspectivas do mais avançado nível de integração econômica, financeira e social albergados no Tratado da Comunidade Europeia. Trata-se de uma realidade bastante diferente da encontrada no Brasil para que se possa utilizá-la como parâmetro para desqualificar as regras brasileiras.

Nessa perspectiva, podemos inferir que, haja vista o fato de os Comentários da ONU e da OCDE levarem em consideração um determinado tipo de regras CFC - que não são unívocas -, sendo essas pertencentes, majoritariamente, a países desenvolvidos ou integrantes do bloco econômico da União Europeia, isto é, o sistema de inclusão parcial, há um silêncio em relação ao sistema de inclusão total nos referidos Comentários. Assim, não se pode negar que os Comentários não se aplicam às normas brasileiras, visto que não incluíram uma possibilidade de sistema que a própria OCDE autoriza.

Diante do exposto, Sérgio André defende que "talvez o caráter antielusivo das 'regras CFC' não seja um traço essencial-geral, mas acidental, de modo que seria

---

[65] XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil.** 8ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 429-494.

[66] "La Cour relève qu'une mesure nationale restreignant la liberté d'établissement ne peut être justifiée que lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné, et qu'elle ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif. Afin d'examiner si on est en présence d'un tel montage artificiel, il faut outre un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage fiscal, qu'il ressorte d'éléments objectifs et vérifiables - relatifs notamment au degré d'existence physique de la société étrangère contrôlée en termes de locaux, de personnel et d'équipements - que la constitution de cette filiale ne corresponde pas à une réalité économique, c'est-à-dire à une implantation réelle ayant pour objet l'accomplissement d'activités économiques effectives dans l'État membre d'accueil. Les tests effectués en vertu de la loi nationale doivent comprendre ces éléments afin d'être compatible avec le droit communautaire". Tribunal de Justiça da Corte Europeia. Disponível em: http://ec.europa.eu/dgs/legal_service/arrets/04c196_fr.pdf. Acesso em 15 de janeiro de 2018.

perfeitamente possível a existência de ‘regras CFC’ onde o dito caráter antielusivo específico não esteja presente” [67].

O pensamento de Daniel Sandler[68] corrobora ao entendimento ora discutido, quando este afirma que as referidas regras podem buscar diferentes objetivos, uma vez que podem de um lado perseguir a eliminação integral de todo e qualquer diferimento da tributação de lucros no exterior auferidos ou apenas se debruçar sobre planejamentos agressivos.

Portando, evidenciamos que o núcleo do tipo jurídico das regras brasileiras dentro do *full inclusion system* engloba: (i) tributação automática – antidiferimento – dos lucros da investida no país de localização da investidora; (ii) controle societário da investidora sobre a investida. Sistema esse compatível com os *bulding blocks*, anteriormente exposto, necessários para a constituição das regras[69].

Embora o sistema adotado pelo Brasil traga benefícios incontestáveis, que alcançam inclusive a questão do preço de transferência, não podemos fechar os olhos para o fato de que a postura adotada pelo país é ímpar. Esse fato traz em evidência a preocupação exposta pelo Relatório Final do Plano da Ação 3 da OCDE quanto à possibilidade de o sistema de inclusão plena colocar o país que o utiliza em posição desfavorável no mercado[70].

Incontestável é o fato de o Direito Tributário ser um dos ramos integrantes do ordenamento nacional onde mais se pode evidenciar a tensão, de maneira contínua e atual, entre poder e liberdade, igualdade e segurança e, principalmente, no hodierno choque entre a suposta estabilidade das relações e as mudanças econômicas e sociais advindas de uma estrutura diferente da primeira modernidade.

A escolha entre conceber as “regras CFC” como tipo ou conceito determinado depende, assim, não exclusivamente da distinção entre as formas de pensar, mas, principalmente, da compreensão em torno dos princípios a que se prestam, dos valores encontrados por detrás do Direito Tributário e de quem os opera.

---

[67] ROCHA, Sérgio André. Op, cit., 2016, p. 247.
[68] SANDLER, Daniel. **Tax Traties and Controlled Foreign Company Legislation.** Netherlands: Kluwer, 1998, p. 14-15.
[69] OECD. **Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report.** OECD: Paris, 2015, p.11.
[70] OECD. **Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report.** OECD: Paris, 2015, p. 16.

CONCLUSÃO

A internacionalização dos fatores produtivos por um relevante número de empresas brasileiras em países cuja tributação detém uma pressão fiscal normal representa o hodierno contexto de globalização. A problemática assume, portanto, importante relevância, haja vista o fato de o impasse dentro do ordenamento jurídico nacional quanto à matéria afrontar a ordem econômica constitucional. Se por um lado a indefinição lesa diretamente a segurança jurídica, a aplicação de instrumentos não condizentes com cenário global de mudanças constantes, típicos da *sociedade de risco* põem em cheque o futuro da base tributária dos Estados.

É evidente que as discussões tributárias se processam em um ambiente de ambivalência e complexidade, que exigem dos operadores do Direito Tributário uma nova postura que, nas lições de Souto Maior e nas de Bevenuto Griziotti, lancem o olhar sobre a interdisciplinaridade e na ruptura da rígida cápsula que envolve a ciência tributária. Dessa forma, os debates tributários que envolvem questões complexas, típicas da sociedade de risco, através de categorias que fundam em argumentos formais e conceituais esgotaram-se[71].

Ao analisar os textos que defendem de maneira veemente e obtusa o lado do contribuinte, termo este que não pode ser mais visto como uníssono, podemos constatar um traço característico dentre os argumentos que se resume nos princípios da legalidade estrita e do tipo cerrado, ao tratarem os argumentos conceituais como suficientes, ao passo que a representação da Fazenda Nacional e da Receita Federal do Brasil visa aos chamados argumentos consequencialistas.

Se por um lado a hermenêutica histórica de Souto Maior nos ensina a não valorar negativamente posicionamentos jurídicos de outro período, em razão do seu contexto, a exemplo da escolha da referência de Gianinni para a construção da ciência tributária nacional, devemos nos livrar de uma estrutura mental e de instrumentos não condizentes com a atual modernidade.

O debate binário (constitucional/inconstitucional) presente nas entranhas da discussão acerca do complexo tema da tributação de lucros auferidos no exterior por controladas, embora inevitável, ocasiona não apenas uma depreciação das garantias do contribuinte, mas também do futuro da ciência tributária. Isso ocorre em

[71] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** 3ª Edição. São Paulo: Dialética, 2011, p. 64-66.

razão do fato de se desperdiçar energia em um debate retórico de *doxa versus doxa,* quando na verdade se deveria vislumbrar o direito do contribuinte em um ambiente de transparência fiscal e das mudanças trazidas pela globalização, conjuntura essa que se tornou um vetor e tendência a uma constante evolução e de mudanças na estrutura de poder.

Na lição de Lourival Vilanova, as fontes do Direito e a gradação da maior ou menor influência do papel pela lei exercido não estão atrelados à lógica nem à ciência jurídica, mas sim à "morfologia do poder, dos substratos sociais que detêm o poder, das ideologias, das valorações que justificam a estrutura do poder[72]". É através dessa conjectura que devemos enfrentar a problemática ora discutida de as regras brasileiras se enquadrarem ou não no perfil desenhado pela OCDE no que tange às *Controlled Foreign Company Rules.*

O presente trabalho se propôs ao desembaraço da questão prévia à discussão do direito nacional interno, isto é, trazer à baila o questionamento base que envolve a lide. Ademais, embora ressalvado no corpo de nossa análise, cabe reforçar a intenção do presente autor em romper com o maniqueísmo presente na relação Estado-Contribuinte, visto que é uma visão arcaica e incompatível com o atual momento de horizontalização das relações numa perspectiva não apenas de poder, mas na habermasiana de construção de um diálogo consensual.

Do reconhecimento de que a segurança jurídica absoluta é um mito e que a ambivalência, a complexidade e a insegurança são traços da atual sociedade, passamos a enfrentar a vida como ela se apresenta, e não como almejamos. Nessa perspectiva, o Governo do Reino Unido ao promover reforma de suas "regras CFC" alega ser o regime jurídico tributário ideal "aquele que se reflita na forma como os negócios se operam em uma economia global e que alcance o melhor equilíbrio possível entre tornar a tributação da renda mais competitiva e proteger o contribuinte[73]".

Todavia, referido equilíbrio apenas será possível quando ambos os lados tomarem ciência que a virtude deve se encontrar no meio, ratificando o atual debate da ética e moral na seara tributária. Parafraseando João Cabral de Melo Neto, se um

---

[72] VILANOVA, Lourival. **As estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977, p. 198.

[73] HM Treasury; HM Revenue and Customs. **Controlled Foreign Company (CFC) Reform: reponse to consultation**. Londres, 2011. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/190277/condoc_responses_controlled_foreign_company_reform.pdf>. Acesso em: 02/01/2016. P.7-8.

galo sozinho não tece uma manhã, o amanhã do Direito Tributário não chegará se não houver a aceitação da atual perspectiva social e o trabalho em conjunto.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BAPTISTA, Luiz Olavo. **Empresa Transnacional e Direito**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987.

BAUMAN, Zygmunt. **Vida líquida**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2007.

BECK, Ulrick. **O que é globalização?** – Equívocos do Globalismo, Resposta à Globalização. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

_____. **Sociedade de risco:** rumo a uma outra modernidade. São Paulo: Editora 34, 2011.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. In: FOLLONI, André. Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013

_____. **Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário:** superação da dogmática. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 211, São Paulo, abril de 2013.

BUJANDA, Fernando Sainz. **Sistema de Derecho Financiero**. Vol. I. Madrid: Faculdad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985.

DE ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. **Tributação Internacional da Renda:** A competitividade brasileira à Luz das Ordens Tributária e Econômica. Série Doutrina Tributária Vol. XII. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

DE OLIVEIRA, José André Wanderley. **Intercâmbio de informação como instrumento de preservação do tradicional modelo de tributação internacional**. In: DE OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas; ROSENBLAT, Paulo (coord.). Direito Tributário – Comemoração dos 50 anos do Código Tributário Nacional (Estudos em Homenagem a Souto Maior Borges). Recife: Editora Nossa Livraria, 2016.

DE QUEIROZ, Luís César Souza; SAUNDERS, Ana Paula Braga; PINHEIRO, Renata Cunha Santos. **O Projeto BEPS da OCDE e o Plano de Ação 3**: Fortalecimento das Regras CFC. In: A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Vol I – Relatório Geral e Coerência. GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 184. Disponível em: http://www.un.org/esa/ffd/tax/Beps/CommentsBrazil_BEPS.pdf. Acesso em: 10 de janeiro de 2018.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Tipo ou conceito no Direito Tributário?** In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 31 (30/31): 213-260, 1987/88. Disponível em: https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1046/979. Acesso em: 03 de janeiro de 2018.

FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 2002.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Por uma ciência prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

FOLLONI, André. **Ciencia do Direito Tributário no Brasil** – Crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. **Planejamento Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Dialética, 2011.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Primi Elementi di Scienza dele Finanze**. Milano: Casa Editrice Giuseppe Principato, Seconda Edizione Rifata e Aggiornata, 1946.

_____. **Princípios de política, derecho y ciencia de la hacienda.** Madrid: Instituto Edtorial Reus, 1958.

HM Treasury; HM Revenue and Customs. **Controlled Foreign Company (CFC) Reform**: reponse to consultation. Londres, 2011. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/190277/condoc_responses_controlled_foreign_company_reform.pdf>. Acesso em: 02/01/2016.

JACQUIN, Jean-Baptiste. **Starbucks: paravents d'exemplarité**. Le Monde, 07 de abril de 2015. Disponível em: http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2015/04/07/starbucks-paravents-d-exemplarite_4610906_4862750.htmlJ Acesso em: 03 de abril de 2018.

KAUFMANN, Arthur. **Filosofia del Derecho**. Tradução Luis Villar Borda. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

_____. **Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas.** Tradução de: KEEL, Marcos. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução de: BOEIRA, Beatriz Vianna; BOEIRA, Nelson. São Paulo: Perspectiva, 2007.

MALHERBE, Jacques. ***Controlled Foreign Corporations***: revisitadas à luz dos tratados de bitributação e do direito comunitário europeu. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.). Direito Tributário Atual 21. São Paulo: Dialética, 2007.

MARINS, James. **Um novo código ou uma nova teoria para o direito tributário brasileiro?** In: DE OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas; ROSENBLAT, Paulo (coord.). Direito Tributário – Comemoração dos 50 anos do Código Tributário

Nacional (Estudos em Homenagem a Souto Maior Borges). Recife: Editora Nossa Livraria, 2016.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 2º Edição. Coimbra: Livraria Almedina, 2009.

OCDE(2015). **Exposé des actions 2015**, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE. Disponível em: <www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2015.

OECD. **Designing Effective Controlled Foreign Company Rules**, Action 3- 2015 Final Report. OECD: Paris, 2015, p.11. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/concevoir-des-regles-efficaces-concernant-les-societes-etrangeres-controlees-action-3-rapport-final-2015_9789264248489-fr#page13 Acesso em 25 de março de 2018.

OKUMA, Alessandra. **Da tributação das Empresas Controladas e Coligadas**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito Tributário Aplicado. Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Globalização, sociedade de risco e segurança**. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/41660. Acesso em: 15 de setembro de 2017.

_____. **Tributação, segurança e risco**. Revista de do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. p. 311. Disponível em: http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/1286. Acesso em 15 de setembro de 2017.

ROCHA, Sérgio André. **Existe um Princípio da Tipicidade no Direito Tributário?** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 136, jan. 2007.

_____. **Imperialismo Fiscal Internacional e o "Princípio" do Estabelecimento Permanente**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 211, abril de 2013.

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

_____. **Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior**. 2º Edição Revista e Ampliada. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ROSENBLATT, Paulo. **Normas Gerais Antielisivas como princípio de Direito Internacional**: os desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. Revista de Direito Tributário Internacional Atual No. 02, 2018.

ROTHMANN, Gerd Wili. **Afinal, o planejamento tributário pode ser criminoso?** In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord). Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: IASP, 2015.

SANDLER, Daniel. **Tax Traties and Controlled Foreign Company Legislation**. Netherlands: Kluwer, 1998.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva 2008.

SCHOUERI, Luis Eduardo; HILU NETO, Miguel. **Sobre a tributação dos lucros disponibilizados do exterior**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Imposto de Renda – alterações fundamentais. 2º Volume. São Paulo: Dialética, 1998.

STF. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.588**, relator Ministra Ellen Greice, em 18.08.2014. DJE nº 156, divulgado em 13/08/2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13ª Edição (atualizada). Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. **O princípio da Tipicidade no Direito** Tributário. In: Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2008.

Tribunal de Justiça da Corte Europeia. http://ec.europa.eu/dgs/legal_service/arrets/04c196_fr.pdf. Acesso em 15 de janeiro de 2018.

UCKMAR, Victor et al. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012.

VILANOVA, Lourival. As estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977.

XAVIER, Alberto. **Direito Internacional do Brasil**. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Editora Dialética, 2001.

The world's most valuable resources is no longer oil, but data. **The Economist Journal**, 06 de maio de 2017. Disponível em https://www.economist.com/news/leaders/21721656-data-economy-demands-new-approach-antitrust-rules-worlds-most-valuable-resource Acesso em: 01 de março de 2018.

European Comission - Press release, 21 de outubro de 2015.http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm. Acesso em 03 de abril de 2018.