

Consultor Tributário: Irresponsabilidade do Fisco ainda custará caro ao Brasil

A economia brasileira passou por profundas transformações nos últimos 20 anos. Foi um longo e árduo caminho da hiperinflação à estabilidade econômica. Com a estabilidade da moeda e a liberalização do mercado de câmbio surgiram novas oportunidades de negócios, no país e no exterior. Foi nesse contexto que se intensificou a internacionalização das empresas brasileiras. Direta ou indiretamente, através de controladas, coligadas ou filiais, as empresas brasileiras conquistaram novos mercados para seus produtos, aplicaram capitais em empreendimentos em outros países, incrementaram a prestação de serviços no exterior. A internacionalização foi e é um movimento irreversível.



Mas, para o aparato estatal, a internacionalização é demonizada. Não satisfeito com a estratosférica carga tributária que grava as atividades desempenhadas no Brasil, o Poder Executivo insiste em tributar automaticamente e independentemente de distribuição os lucros de empresas estrangeiras, obtidos no exterior, apenas e somente porque tais empresas têm como sócias controladoras ou coligadas, pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. O Estado parece não querer incentivar que capitais brasileiros desbravem novas fronteiras. Ora, se não quer incentivar, que ao menos não crie embaraços.

O maior e mais absurdo dos embaraços à internacionalização que têm sido criados pelo Fisco nos últimos anos chama-se desrespeito total e absoluto aos tratados contra a dupla tributação. Negando-se a admitir a incompatibilidade da disciplina de tributação automática da legislação interna com disposições de referidos tratados, o Fisco federal tem lançado autos de infração contra toda e qualquer empresa brasileira que tenha realizado investimentos no exterior, sem se importar se tais investimentos foram realizados no capital de empresas residentes em países com os quais o Brasil celebrou tratado contra a dupla tributação. E não são poucos os países nessas condições, afinal hoje o Brasil dispõe de trinta tratados em vigor, com parceiros internacionais relevantes como, por exemplo, Argentina, China, Espanha, França, Índia, Itália, Japão e Portugal.

A obrigação de respeito aos tratados, o dever de cumprimento de boa-fé das obrigações assumidas no plano internacional, a impossibilidade de invocação do direito interno para descumprir tratados, tudo isso começou a ser debatido em Brasília, às 14h de uma terça-feira, 26 de novembro de 2013.

Com efeito, naquele dia, a 1ª Turma da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça iniciou o julgamento do Recurso Especial 1.325.709/RJ, relativo, entre outros temas, à questão da compatibilidade ou não da *lei interna brasileira* (artigo 25 da Lei 9.249/1995 combinado com o artigo 74 da MP 2.158-35/01) com o *artigo VII dos tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil* que seguem a Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), especialmente os tratados com a Bélgica (Decreto 72.542/1973), Dinamarca (Decreto 75.106/1974) e Luxemburgo (Decreto 85.051/1980).

A *lei interna brasileira* estabelece que “os lucros auferidos por (...) controladas, no exterior, de pessoas



jurídicas domiciliadas no Brasil serão (...) *adicionados ao lucro líquido da (...) controladora*, na proporção de sua participação acionária, *para apuração do lucro real*” (artigo 25, parágrafo 2º, II da Lei 9.249/1995).

A *lei interna* reza, ainda, que “para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do artigo 25 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida provisória, *os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados*”.

Já todos os *tratados* celebrados pelo Brasil que seguem o modelo OCDE prescrevem nesse artigo VII que “*os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado*”. Trata-se de uma *norma de reconhecimento de competência tributária exclusiva* do país de domicílio da empresa. Assim, por exemplo, no caso do Tratado Brasil-França, só o Brasil pode tributar lucros de empresas residentes no Brasil, ainda que tais empresas sejam controladas por pessoas físicas ou jurídicas residentes na França; só a França pode tributar empresas residentes na França, ainda que tais empresas sejam controladas por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no Brasil.

Como ensina Alberto Xavier, “(...) a cláusula de competência exclusiva do artigo 7º dos tratados constitui o “coração” dos tratados contra a dupla tributação. Sem ela qualquer tratado fica privado de sentido, pois abre as portas a uma guerra fiscal entre Estados, permitindo que a riqueza tributável em um deles seja objeto de pretensões fiscais cumulativas de outros, invasivas de sua soberania. É o que ocorreria se os Estados Unidos pudessem tributar naquele país os lucros das subsidiárias brasileiras, o Brasil pudesse tributar os lucros das duas controladas na Dinamarca, e até *ad infinitum* em todos os elos de uma cadeia vertical de controle”.[\[1\]](#)

Para o ministro Napoleão Nunes Maia, relator do recurso especial em questão, a incompatibilidade seria evidente, eis que a *lei interna* arvora como objeto da tributação os *lucros auferidos por controladas no exterior*, exatamente aquilo que o *tratado* considera exclusivamente tributável pelo Estado de residência da controlada, isto é, *os lucros de uma empresa de um Estado Contratante*.

Aplicando a norma geral de direito tributário do art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN) ao caso concreto, o ministro relator, com apoio na doutrina e jurisprudência unânimes, reconheceu a prevalência de aplicação dos tratados tributários enquanto *lex specialis*, e considerou derrogadas as disposições em sentido contrário da lei interna.

Prosseguindo a votação, o ministro Benedito Gonçalves deu-se por impedido e o ministro Sergio Kukina divergiu do relator. Conquanto muito sintético em sua manifestação verbal, o ministro Kukina não deixou de reconhecer a prevalência de aplicação dos tratados tributários, mas dissentiu quanto à existência de incompatibilidade em concreto entre a lei interna e o tratado. Após esse voto, o julgamento foi interrompido pelo pedido de vista do ministro Ari Pargendler.

O voto divergente aderiu à última das teses da Fazenda Nacional em defesa do esdrúxulo regime de tributação brasileiro, tese segundo a qual o objeto da tributação teria sido fixado pelo regulamento como o resultado positivo da equivalência patrimonial (artigo 7º, parágrafo 1º da Instrução Normativa 213/2002), resultado esse que seria disponível para a controladora no Brasil segundo o regime de



competência. Segundo essa tese, o tratado não seria aplicável, já que a tributação estaria a recair sobre renda da pessoa jurídica controladora brasileira e não sobre o lucro auferido pela controlada no exterior.

O argumento da Fazenda Nacional, com o devido respeito, não tem amparo na lei, pois, como se viu, o artigo 25 da Lei 9.249/1995 é expresso e categórico em determinar que a tributação incida sobre o lucro da sociedade estrangeira, lucro esse que é *adicionado* ao lucro líquido da controladora brasileira para apuração do lucro real.

E mais, o parágrafo 6º do artigo 25 é igualmente categórico em confirmar a intributabilidade de qualquer parcela do resultado de equivalência patrimonial, ao mandar a ele (resultado de equivalência patrimonial) aplicar o tratamento de *neutralidade tributária*, tradicionalmente previsto na legislação fiscal vigente (artigo 23, parágrafo único do Decreto-lei 1.598/1977).

A razão de ser da neutralidade da equivalência é assim esclarecida por Alberto Xavier:

“O método da equivalência patrimonial é um simples método da *avaliação do investimento* para efeitos societários, conforme resulta da formulação literal do art. 248 da Lei n.º 6.404/76, avaliação esta que não tem caráter definitivo, flutuando ao longo do tempo no sentido ascendente ou descendente, conforme os resultados das empresas participadas.

E daí que a lei determine que o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial seja considerado parcela não realizada do lucro líquido do exercício (art. 197, §§ 1º e 2º, da Lei n.º 6.404/76, com as modificações das Leis n.ºs 10.303/01 e 11.638/07).”[\[2\]](#)

Mas mesmo que a lei previsse a tributação do resultado de equivalência patrimonial (e, por consequência, da porção daquele resultado correspondente ao lucro da empresa estrangeira), ainda assim haveria a incompatibilidade com os tratados, eis que chame de lucro ou chame de resultado de equivalência, a renda que está sendo duplamente tributada é, na sua essência, o lucro da sociedade estrangeira. Se for ele próprio (lucro) ou sua imagem refletida no espelho (resultado da equivalência), não faz qualquer diferença.

Para a Fazenda Nacional, em havendo tratado, apenas seria com ele incompatível tributar o objeto (lucro), sendo compatível tributar a sua imagem (resultado positivo da equivalência). Ora, uma vez mais com o devido respeito, a tributação está sempre incidindo sobre o lucro da sociedade estrangeira, seja ele próprio, seja sua imagem. Não estamos no mundo de fantasia de Lewis Carroll em que Alice atravessa o espelho e lá encontra uma realidade paralela[\[3\]](#). O lucro da controlada e seu reflexo no espelho da equivalência são a mesmíssima coisa.

Diferente seria se o objeto da tributação fosse o dividendo, isto é, a porção do lucro da sociedade estrangeira destinada a ser distribuída aos sócios após a deliberação dos órgãos da companhia, mas não é isso que ocorre, a lei interna brasileira tributa a totalidade do lucro apurado pela empresa estrangeira, pouco importando a parcela que será eventualmente distribuída.



E o artigo VII dos tratados quer justamente impedir que um país tribute como seus os lucros de empresas de outro país. Qualquer violação dessa regra, seja direta, seja oblíqua, importa em descumprimento do tratado, passível de responsabilidade internacional.

Nesse particular não se pode deixar de recordar da severa advertência do Ministro Napoleão Nunes Maia a respeito das obrigações assumidas pelo Brasil perante a comunidade internacional ao promulgar a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (Decreto 7.030, de 14/12/2009), especialmente as de: i) cumprir de boa-fé os tratados em vigor (*pacta sunt servanda*) (artigo 26) e ii) não invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (artigo 27).

O argumento da Fazenda Nacional no sentido de que é conforme os tratados tributar o resultado de equivalência é carecedor de boa-fé, significa o descumprimento de obrigação assumida pelo Brasil perante seus parceiros na comunidade internacional, com base na invocação de disposições de seu direito interno, de uma reles instrução normativa.

O Poder Executivo não pode ser tão irresponsável em prosseguir descumprindo suas obrigações e insistindo na invasão de soberania tributária alheia, solenemente delimitada em tratados internacionais. O “preço” de ser uma grande nação passa necessariamente pela responsabilidade de cumprimento das obrigações assumidas perante a comunidade internacional. A irresponsabilidade do Fisco nessa matéria ainda custará muito caro ao Brasil.

[1] Cfr. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 7ª edição, 2010, Rio de Janeiro, ed. Forense, p. 379.

[2] Cfr. *op. cit.*, p. 405

[3] Referimo-nos à obra “Through the Looking-Glass” (Alice do outro lado do espelho)

Date Created

04/12/2013