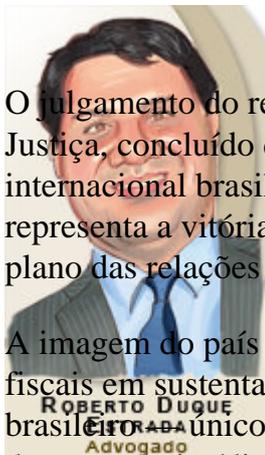


Consultor Tributário: Julgamento histórico do STJ sobre dupla tributação



Professor Alberto Xavier

O julgamento do recurso especial 1.325.709/RJ pela 1ª Turma da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, concluído da última quinta-feira (24/4), foi um divisor de águas no direito tributário internacional brasileiro, um marco significativo na jurisprudência nacional. O acórdão histórico do STJ representa a vitória do bom senso e a decretação do fim de um período de obscurantismo do Brasil no plano das relações tributárias internacionais.

A imagem do país estava quase que irreversivelmente maculada pela insistência de nossas autoridades fiscais em sustentarem ser compatível com os tratados internacionais contra a dupla tributação o regime brasileiro único no mundo, diga-se de passagem — que submete ao imposto de renda no Brasil, junto das pessoas jurídicas brasileiras, todos os lucros apurados, mas ainda não distribuídos, por sociedades controladas ou coligadas no exterior, independentemente da natureza de suas rendas e do país de seu domicílio.

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

A verdadeira intenção do Fisco ao sustentar tal interpretação era driblar uma proibição categórica constante de todos os tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil, consagrada no artigo 7º dos mesmos, nos termos do qual “*os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só serão tributáveis nesse Estado, (...)*”.

Essa regra de *competência tributária exclusiva* do Estado de residência da sociedade para a tributação dos lucros por ela auferidos surgiu pela primeira vez no Modelo Bilateral de Convenção Tributária da Liga das Nações (Modelo de Londres de 1946) e tinha como objetivo afirmar a supremacia do princípio da separação (*Trennungsprinzip*) sobre a teoria do órgão (*Organtheorie*) em matéria de controladas e subsidiárias em geral e impedir que os Estados das controladoras (tal como fez o Brasil) tomem em consideração, por qualquer forma ou técnica legislativa, os lucros das controladas ou coligadas estrangeiras como base de cálculo dos seus próprios tributos incidentes sobre as sociedades-mãe.^[1]

A importância da cláusula de competência exclusiva do artigo 7º dos tratados é tamanha, que para Alberto Xavier a mesma constitui o “coração” dos tratados contra a dupla tributação. Segundo o autor “sem ela, qualquer tratado fica privado de sentido, pois abre as portas a uma guerra fiscal entre estados, permitindo que a riqueza tributável em um deles seja objeto de pretensões fiscais cumulativas de outros, invasivas de soberania estrangeira. É o que ocorreria se os Estados Unidos pudessem tributar naquele país os lucros das subsidiárias brasileiras, o Brasil pudesse tributar os lucros das suas controladas na



Dinamarca, e até *ad infinitum* em todos os elos de uma cadeia vertical de controle”.^[2]

Ao dizer que o objeto da tributação não seria o lucro da sociedade estrangeira, mas o “resultado positivo da equivalência patrimonial”, como se tal resultado fosse uma riqueza nova, autônoma, distinta daquele lucro de que é mero reflexo, o Fisco buscava levar vantagem sobre seus parceiros, aumentar sua arrecadação à custa de terceiros estados e dispensar-se do cumprimento de compromissos internacionais assumidos pela República Federativa do Brasil.

Essa era a orientação oficial, publicamente afirmada na Solução de Consulta Interna COSIT 18, de 8 de agosto de 2013, que concluiu que “(i) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros? (ii) o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros? e (iii) a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado”.

Ora, é evidente que a proibição direta e reta do artigo 7º dos tratados não admite desvios oblíquos, artifícios, jogos de palavras. É óbvio ululante que, chame de lucro, chame de resultado positivo da equivalência patrimonial ou de qualquer outra hermética terminologia contabilística, a realidade nua e crua é uma só: a lei interna manda tributar os lucros de sociedade estrangeira pela sua adição aos lucros da empresa brasileira (artigo 25, parágrafo 2º da Lei 9.249/95), e isso é terminantemente proibido pelo artigo 7º dos tratados.

Acresce que o direito de compensação do imposto pago no exterior é uma falsa solução, eis que sua neutralidade pressupõe a identidade de sistemas e níveis de tributação da renda. Enquanto no Brasil os lucros em geral são tributados em 34% (25% de IRPJ e 9% de CSLL), há países que praticam alíquotas mais baixas^[3], ou mesmo concedem benefícios fiscais de redução de imposto (principalmente os países em desenvolvimento), e essa diferença acaba sendo indevidamente apropriada pelo Brasil. Isso sem falar nos casos de retenção na fonte sobre os dividendos quando distribuídos cujos ônus acabarão por se somar aos da tributação dos lucros.

O STJ compreendeu a magnitude do problema e repreendeu severamente a pretensão fiscal nesse julgamento histórico.

O ministro relator Napoleão Nunes Maia, conforme destaca o sítio do STJ, “(...) considerou que as disposições dos tratados internacionais tributários prevalecem sobre as normas de direito interno, em razão da sua especificidade. (...) lembrou que a Convenção de Viena impõe que *uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado* (artigo 27)”. E advertiu “(...) que *a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional, de adicionar os lucros auferidos pela empresa controlada ao lucro da empresa controladora brasileira, ‘termina por ferir os pactos internacionais tributários e infringir o princípio da boa-fé nas relações exteriores’*”.^[4] (grifos nossos)

O castelo de cartas da tese fazendária desmoronou com o conciso, preciso e preclaro voto-vista do ministro Ari Pargendler.



No que concerne aos tratados, começa por dizer que sua existência remete “(...) à questão de saber se eles inibem a legislação brasileira de criar para a empresa controladora aqui estabelecida hipótese de tributação sobre lucros apurados por controlada com sede no exterior, sob pena de bitributação”.

E, assim prossegue em seu didático voto:

“O imposto de renda tributa riqueza.

Do ponto de vista econômico a norma jurídica, que dispõe que os lucros auferidos por empresas controladas com sede no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das controladoras aqui estabelecidas (Lei 9.249/95, artigo 25), tributa riqueza já submetida a imposto de renda, ou a imposto da mesma espécie, em outro país.

Sob o viés jurídico, essa dupla tributação está vedada pelo artigo 7º, item 1, do Modelo OCDE, a cujo teor “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só serão tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”.

Trata-se do ‘princípio da residência’, a teor do qual o país de domicílio da empresa, e só ele, tem competência para tributar os lucros desta.

Esmiuçando a norma, tem-se:

– *a regra geral*, que proíbe a tributação em mais de um Estado Contratante, com os seguintes elementos:

(i) os lucros de uma empresa; (ii) o respectivo domicílio em um dos Estados Contratantes; e (iii) a competência tributária exclusiva do Estado Contratante em que a empresa tem domicílio.

– *a regra de exceção*, que admite a tributação em mais de um Estado Contratante, com estes componentes:

(i) os lucros de uma empresa; (ii) o respectivo domicílio em um dos Estados Contratantes; e (iii) a existência de um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante.

A regra geral supõe duas sociedades com personalidades jurídicas próprias, embora uma tenha o poder de controle sobre a outra.

A regra de exceção tem como alicerce uma única sociedade com um ou mais estabelecimentos permanentes.”

Ora, em uma relação de controle há duas sociedades com personalidades jurídicas próprias e o Brasil deve abster-se de tributar, sob qualquer denominação, os lucros obtidos pela controlada domiciliada em país com tratado contra a dupla tributação.

Tão importante quanto à dita “questão dos tratados”, foi a revelação da total e absoluta ilegalidade da Instrução Normativa 213/2002 no que concerne à tributação do resultado positivo da equivalência



patrimonial.

Com efeito, o acórdão do STJ reconheceu a vigência plena do artigo 23, parágrafo único do Decreto-lei 1.598/77, para o qual remete o parágrafo 6º do artigo 25 da Lei 9.249/95, preceito esse que proíbe categoricamente a tributação de tal resultado^[5].

Nas palavras do ministro Ari Pargendler:

“Tanto uma regra quanto a outra fazem parte da espécie que Pontes de Miranda denomina de *“regras jurídicas negativamente formuladas”*, aquelas que retiram do suporte fático um dos elementos da hipótese de incidência da norma (Tratado de Direito Privado, Editor Borsoi, Rio de Janeiro, 1954, Tomo I, p. 28).

Assim integrados o *núcleo* e as *disposições complementares* da norma fica claro que ela em nada alterou o regime fiscal vigorante desde o art. 23 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977.

Qual regime? O de que o método da equivalência patrimonial utilizado para os efeitos contábeis é neutro do ponto de vista fiscal, porque seu resultado positivo não é tributado”.

A existência de lei proibindo a tributação pretendida por uma instrução normativa não poderia passar incólume pelo STJ e foi sobre esse particular, forte na violação do princípio da legalidade, que se concentrou o voto do ministro Arnaldo Esteves Lima.

Com esse julgamento histórico o STJ afirmou para a comunidade das nações que o Brasil respeita seus compromissos internacionais e que não tolerará subterfúgios e ilegalidades para o descumprimento dos acordos solenemente firmados com seus parceiros.

O histórico julgamento do STJ orientou-se pela doutrina capitaneada por Alberto Xavier, precursor do direito tributário internacional no Brasil, autor do mais importante livro sobre o tema no país^[6], reconhecido mundo afora como uma obra essencial sobre a matéria.

Atualmente ele é o maior jurista luso-brasileiro em atividade, companheiro inseparável de uma longa jornada profissional e, sobretudo, grande amigo. Dr. Alberto, aqui rendemos uma justa homenagem, porque só o conhecimento jurídico, apoiado em sólidos alicerces, irradiando as luzes da racionalidade, é que permite o convencimento. Sua doutrina inspiradora, elegante, equilibrada, sensata e racional, convenceu a mais alta Corte competente para dirimir os conflitos envolvendo a interpretação de tratados internacionais.

A brilhante trajetória rendeu-lhe recentemente uma obra coletiva em sua homenagem, coordenada pelos professores do Brasil Heleno Torres e de Portugal Eduardo Paz Ferreira e Clotilde Celorico Palma, já lançada no país.^[7] No dia 3 de junho próximo o Instituto de Direito Econômico Financeiro e Fiscal (IDEFF) da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa realizará um evento em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier onde serão debatidas por uma mesa redonda as “Tendências do Direito Fiscal Internacional”, quando a obra coletiva será oficialmente lançada em Portugal. Para aqueles que se



interessarem deixo o [link](#) do evento.

Parabéns Dr. Alberto!

[1] Para maiores desenvolvimentos sobre as razões históricas dessa cláusula e sobre a teoria do órgão, cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 7ª ed., 2010, p. 379.

[2] Cfr., *op. cit.*, p. 379.

[3] Por exemplo, no Canadá a alíquota do IRPJ é de 26,5%, no Chile e na Finlândia de 20%, em Portugal 23%, na Coreia do Sul de 24,2%, no Reino Unido de 21%. Informações completas sobre as taxas de tributação podem ser obtidas no link <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx>

[4] Cfr. www.facebook.com/notes/superior-tribunal-de-justica-stj/stj-afasta-bitributacao-sobre-lucro-de-coligadas-da-vale-em-tres-paises/10154111815915397; e <http://www.conjur.com.br/2014-abr-25/stj-afasta-bitributacao-lucro-coligadas-vale-tres-paises>

[5] O parágrafo único do art. 23 estabelece que “não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento (...) em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no país”. Por sua vez, o § 6º do art. 25 estabelece que “os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º”.

[6] Referimo-nos ao livro “Direito Tributário Internacional do Brasil”, cuja 1ª edição foi lançada em 1977 e que atualmente está na sua 7ª edição, lançada em 2010.

[7] A obra em três volumes intitula-se “Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal” e foi editada pela Ed. Almedina, Coimbra, 2013.

Date Created

30/04/2014