



## Michele Gordilho: Empresa com controlada em país de tratado deve litigar

A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no último dia 24 de abril, confirmou o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que os lucros auferidos por empresas controladas nos países com os quais o Brasil tenha firmado tratado bilateral para evitar a dupla tributação da renda não se submetem à incidência do IRPJ e CSLL como previsto no artigo 74 da MP 2.158-35/2001. É que tais lucros, por força de disposição expressa desses acordos, submetem-se à competência exclusiva do país de domicílio da sociedade geradora dos lucros (artigo 7º), não se sujeitando, portanto, à norma de direito interno que disponha diversamente, ainda que disponibilizados [1].

Tal efeito, de ineficácia da norma interna face à sobreposição do texto do tratado, foi reconhecido pelo STF no julgamento da ADI 2.588, ao afastar, por seis votos, a possibilidade de o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 prevalecer nos casos de lucros auferidos por controladas domiciliadas em países com acordos para evitar a dupla tributação.

Naquela ADI, em que se suscitou a inconstitucionalidade integral do dispositivo em questão, manifestaram-se implícita ou explicitamente pelo afastamento do texto legal na confrontação com dispositivos internacionais, os ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski, que votaram pela inconstitucionalidade integral do artigo 74 da MP 2.158-35/2001, assim como os ministros Joaquim Barbosa, que afastou a aplicabilidade do texto legal nas situações que envolvessem controladas domiciliadas em países de tributação normal (gênero a que pertencem os 30 países com os quais o Brasil celebrou tratado para evitar a dupla tributação da renda), e Ayres Britto, que fez ressalva expressa quanto à necessidade de cumprimento dos tratados para evitar a bitributação [2].

Com os julgados do STF e do STJ, firma-se o entendimento de que os lucros auferidos por controlada no exterior “*são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio* [e, se isso se der em um dos 30 países com os quais o Brasil tenha celebrado tratado para evitar a dupla tributação da renda, estes devem ser respeitados]”, caindo por terra o sofisma Fazendário manifestado na Solução de Consulta Interna 18 – Cosit, de 08 de agosto de 2013, de que se trataria de lucro de empresa brasileira e como tal inaplicável a regra dos tratados [3].

A prevalência das normas dos tratados não se circunscreve aos Tribunais Pátrios. O relator da Comissão Mista referente à Medida Provisória 627/2013 (convertida no último dia 14 de maio na Lei 12.973), que, dentre outras previsões, instituiu o novo regime de tributação dos lucros auferidos no exterior, exprimiu o entendimento do Congresso Nacional sobre o tema, na 3ª Reunião da Comissão Mista designada ao seu exame: “*A gente entende, como Parlamentar, que um tratado é soberano e está acima da legislação que a agente pode fazer, se o tratado for aprovado pelo Congresso Nacional... se a norma aviltar qualquer tratado, certamente será afastado para o país em que houver o tratado com a norma específica*” [4].

Assim contextualizada a situação do tratamento dos lucros auferidos por controlada localizada em país com o qual o Brasil firmou tratado para evitar a dupla tributação, fica fácil perceber porque o



pronunciamento oficial (Nota à Imprensa de 24.04.2014) [5] da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca do julgamento da 1ª Turma do STJ passou ao largo da questão controvertida, restringindo-se a argumentar que a adesão da recorrente ao programa especial de pagamento previsto no artigo 40 da Lei 12.865/2013 implicaria desistência “*irrevogável e irretratável de parte do recurso judicial*”, bem como renúncia parcial ao direito sobre o qual se funda referida ação. [6]

Isso porque, desconstruído o sofisma de que “*a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros*”, não resta alternativa à PGFN, senão a de socorrer-se à espúria tese, já afastada pelo STJ e incluída pela própria PGFN na lista de temas que dispensam contestação e recurso, de que a adesão ao programa especial de pagamento previsto no artigo 40 da mencionada lei implicaria renúncia irretratável à discussão judicial do débito. [7]

Para concluir. Com o entendimento firmado nas Cortes Superiores no sentido de que a norma prevista no artigo 7º dos 30 tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação afasta a aplicação das normas internas que preveem a tributação dos lucros auferidos por controlada no exterior, verifica-se que as empresas que se enquadrarem em tal hipótese (quer sob a égide do artigo 74 da MP 2.158-35/01 ou da Lei 12.973 [8], ou, ainda, de qualquer outra norma que lhes sobrevenha) têm o dever de litigar contra a persistente pretensão Fazendária de dar um *bypass* nos tratados; tenham ou não aderido ao aludido programa especial de pagamento.

---

[1] É que o recebimento de dividendos decorrentes de participação relevante no exterior não é submetido à tributação no Brasil (cf. André Martins de Andrade, em “*A tributação universal da renda empresarial: uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora*”. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 191-192).

[2] Ver publicação do Valor Econômico de 13.02.2014, caderno Legislação & Tributos – E-1, em que há destaque para a ressalva da manifestação do Min. Ayres Britto: “*Todavia, para além da necessidade de não tributar resultados que não signifiquem propriamente lucro (a variação cambial positiva, por exemplo), chamo atenção para o cumprimento dos mecanismos internos e dos tratados internacionais que têm por finalidade evitar a bitributação*”.

[3] Cf. a propósito: “*Relatório – (...) A consulente aduz que a norma brasileira de tributação de lucros no exterior é compatível com os acordos celebrados pelo Brasil, e fundamenta o seu entendimento no fato de que a tributação de lucros no exterior trata da possibilidade de o Estado Brasileiro tributar o resultado de empresa domiciliada no Brasil em função de sua renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior, e que, portanto, a União pode exigir o Imposto sobre a Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os lucros que empresas brasileiras auferirem no exterior, na proporção de sua participação societária. Ressalta que “a norma interna incide em contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros. As disposições dos tratados não visam a limitar o direito de um Estado tributar contribuinte com domicílio em seu próprio território, mas sim regular situações quando possa haver pretensão de tributar-se renda em contribuinte de outro Estado contratante. Conclusão 34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:*



34.1. a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros? 34.2. o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros? e 34.3. 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.” (trechos extraídos da Solução de Consulta Interna nº 18 – Cosit, de 08 de agosto de 2013)

[4] Notas Taquigráficas. 19.02.2014 – 3ª Reunião da Comissão Mista da Medida Provisória nº 627/2013. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/comissoes/sessao/escriva/notas.asp?cr=2324>. Acesso em: 14.05.2014.

[5] Disponível em: [http://www.fazenda.gov.br/area-destaques/nota-a-imprensa-pgfn-24.04.14/at\\_download/arquivo](http://www.fazenda.gov.br/area-destaques/nota-a-imprensa-pgfn-24.04.14/at_download/arquivo). Acesso em: 14.05.2014.

[6] Cabe esclarecer que o artigo em comento instituiu o programa de parcelamento especial dos débitos relativos ao IRPJ e da CSLL incidentes sobre os lucros auferidos no exterior em decorrência da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, tendo a recorrente aderido parcialmente, com a inclusão das cobranças relativas aos anos-calendário (períodos de apuração) de 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, e 2012, em relação aos quais manifestou a desistência. Permaneceram em litígio os períodos de apuração compreendidos nos anos-calendário de 2002 (que contém fatos geradores de 1996 a 2002), 2005 (CDAs específicas), 2013 e seguintes. Vale dizer, em relação a referidos períodos de apuração, bem como em relação aos fatos continuativos futuros, a recorrente preservou o seu direito de ver analisado o mérito de sua pretensão deduzida nos Recursos Especial e Extraordinário interpostos.

[7] A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar sob o rito dos recursos repetitivos o tema de nº 375, decidiu: “a confissão de dívida para fins de parcelamento não tem efeitos absolutos, não podendo reavivar crédito tributário já extinto ou fazer nascer crédito tributário de forma discrepante de seu fato gerador (...) trata-se de obrigação decorrente de lei, não se podendo conceber a cobrança acima do devido, mesmo que haja uma confissão de dívida”. Ato contínuo, em observância ao art. 19 da Lei nº 10.522/2002 (na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 12.844/2013), a PGFN se manifestou pela inclusão do tema de nº 375 no item “1” da lista de temas que “não mais serão objeto de contestação/recurso pela PGFN”, do que decorre a obrigatória observância tanto pela PGFN quanto pela Secretaria da Receita Federal (Disponível em: [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/listas-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer/arquivos-listas/lista\\_art\\_543\\_B\\_543\\_C\\_CPC\\_dez\\_2013%20Atualizado.pdf](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/listas-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer/arquivos-listas/lista_art_543_B_543_C_CPC_dez_2013%20Atualizado.pdf). Acesso em: 14.05.2014).

[8] Sim, pois não há dúvida de que o que se pretende tributar com o novel regime de Tributação em Bases Universais (TBU) são os lucros próprios das controladas no exterior, *ex vi*: “Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar (...) o resultado contábil equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas (...)”. Ainda, “Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda (...). § 1º A parcela do ajuste de que trata o caput compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior. (...)”. Confira-se, a propósito, a interpretação autêntica dos



---

mencionados dispositivos: “*Não se mudou o entendimento, apenas se ajustou – porque nós estamos tratando aqui de tributação – a parcela do ajuste que corresponde a lucro. Ou seja, nós estamos tributando o lucro, mas não se conseguiu vencer a moldura que veio original, de que a gente trata de ajuste do valor de investimento. (...) Então, dentro desse critério, foi colocado, no art. 73, das controladoras, bem claro, bem claro. Foi excetuada a variação cambial no caput, de modo que a variação cambial está fora de qualquer tratativa com relação ao ajuste do valor dos investimentos, e foi colocada ressalvada no §1º que a parcela do ajuste de que trata o caput compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada direta ou indireta domiciliada no exterior.*” (Notas Taquigráficas. 25.03.2014 – 7ª Reunião da Comissão Mista da Medida Provisória nº 627/2013. Disponível em <http://www.senado.gov.br/atividade/comissoes/sessao/escriva/notas.asp?cr=2404>. Acesso em: 14.05.2014)

**Date Created**

16/05/2014