

TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO: STJ REITERA APLICAÇÃO DO ART. 7º E STF INICIA JULGAMENTO DO CASO VALE

**Ramon Tomazela
Paulo Coviello Filho
Camila Ramos Nasser Cabral**

Em 6.5.2024, por meio do Recurso Especial (“REsp”) n. 1.633.513/SC, o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) teve a oportunidade de, mais uma vez, analisar a controvérsia acerca da compatibilidade do art. 74 da Medida Provisória (“MP”) n. 2158-35, de 24.8.2001, e o art. 7º dos acordos de bitributação assinados pelo Brasil, o qual versa sobre a tributação de lucros das empresas.

Como se sabe, o art. 74 da MP 2158-35 passou a prever a tributação automática de lucros de controladas, coligadas, filiais e sucursais no exterior.

Ao ser regulamentado pela Instrução Normativa da Receita Federal (“RFB”) n. 213, de 7.10.2002, verificou-se que a intenção das autoridades administrativas foi a de tratar a materialidade do art. 74 da MP 2158-35 como a contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior pelo método da equivalência patrimonial (MEP). Conforme redação do art. 7º, parágrafo 1º, da referida Instrução Normativa, os valores do resultado positivo de equivalência patrimonial deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano calendário para fins de determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL.

Em razão do teor do art. 74 da MP 2158-35 e art. 7º da Instrução Normativa RFB, iniciou-se uma discussão em razão de os acordos de bitributação assinados pelo Brasil preverem, em seu art. 7º, que os lucros de sociedades controladas estrangeiras são tributados exclusivamente na jurisdição de domicílio destas, o que afastaria a competência do Brasil para tributar tais lucros.

Contudo, para a RFB, sendo a materialidade do art. 74 da MP 2158-35 o efeito reflexo, no Brasil, dos ajustes no valor do investimento no exterior em razão de equivalência patrimonial, não haveria que se falar em aplicação dos acordos de bitributação, já que não estaria sendo tributado o lucro das empresas estrangeiras, mas o acréscimo patrimonial da investidora no Brasil, capturado pelo MEP. Em suma, tais ajustes não compreenderiam, em sua essência, lucros das controladas, coligadas, filiais e sucursais no exterior.

Frisa-se que, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2588, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) declarou inconstitucional o art. 74 da MP 2158-35 para coligadas não localizadas em jurisdições de tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, bem como julgou constitucional o dispositivo para controladas sediadas em tais localidades.

Retornando à questão dos acordos de bitributação, no ano de 2012, no julgamento do REsp n. 1.325.709/RJ (“Caso Vale”), o STJ analisou caso envolvendo a compatibilidade do art. 74 da MP 2158-35 com o art. 7º dos acordos de bitributação assinados pelo Brasil com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, consignando que tais acordos prevalecem sobre a legislação doméstica em razão da regra de especialidade.

Diante do referido precedente, no recente julgamento do REsp n. 1.633.513/SC, a Ministra Regina Helena Costa, em decisão monocrática, com base justamente no Caso Vale, sustentou que o STJ já possui entendimento no sentido de que, em caso de controladas no exterior com personalidade jurídica própria e distinta da controladora no Brasil, aplica-se o art. 7º dos acordos de bitributação, já que os lucros da controlada são considerados lucros próprios e tributados no seu país de domicílio.

Assim, com relação à controvérsia entre a aplicação do art. 74 da MP 2158-35 e o art. 7º dos acordos de bitributação, a decisão da Ministra Regina Helena Costa se mostrou correta, reafirmando o entendimento já exarado pela Corte no Caso Vale e negando provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Entretanto, na mesma decisão monocrática, ao Ministra também consignou ser legítima a tributação de resultados de MEP, *“ressalvado, tão somente que, com base na legislação tributária, o resultado positivo da equivalência patrimonial só pode ser tributado, na empresa investidora, na proporção dos lucros da sociedade investida”*.

A afirmação contida na decisão pode suscitar questionamentos, já que, com a declaração de legitimidade da tributação do MEP, estar-se-ia diante do reconhecimento de que a materialidade do art. 74 da MP 2158-35 compreende, de fato, a contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior, e não os lucros propriamente ditos das entidades no exterior. Assim, tal consideração produziria, ao menos à primeira vista, um resultado anômalo à conclusão de prevalência do art. 7º dos acordos de bitributação sobre o art. 74 da MP 2158-35.

No entanto, embora esteja incorreta a conclusão de que a materialidade alcançada pelo art. 74 da MP 2158-35 equivale ao resultado da avaliação do investimento pelo MEP, a conclusão adotada pela Ministra Regina Helena Costa nesse ponto não afasta a proteção conferida pelo art. 7º dos acordos de bitributação. Isso porque essa cláusula convencional tem uma limitação objetiva: os lucros apurados por sociedades residentes no outro Estado contratante não podem ser tributados, independentemente do mecanismo utilizado (adição de lucros do exterior, dividendos fictos, imputação direta, transparência fiscal, tributação consolidada, reflexo da avaliação pelo MEP etc.).

Assim, a eleição da pessoa jurídica brasileira como contribuinte e a pretensa tributação da parcela do ajuste do valor do investimento avaliado pelo MEP não passam de simples técnicas de arrecadação¹, que não afasta a proteção conferida pelos acordos de bitributação.

Destaque-se que o STJ² já proferiu entendimento no sentido de que, ainda que a materialidade do art. 74 da MP 2158-35 seja referente à contrapartida do ajuste do valor do investimento em razão do MEP, aplica-se o art. 7º dos acordos de bitributação.

De resto, cabe consignar que a decisão proferida no REsp n. 1.633.513/SC é monocrática e pode ser objeto de recurso por parte da União Federal.

Coincidentemente, também na última semana, houve relevante novidade no Caso Vale acima referido.

¹ Confira-se a acertada lição de Alberto Xavier: "(...) Recusar a aplicação do art. 7º sob o argumento de que a tributação recai sobre a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, é aceitar que qualquer tratado possa ser desrespeitado por um Estado pela simples alteração da sua lei interna (...)". (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 489).

² Cite-se, por exemplo, o EREsp n. 1.554.106/BA.

Após o paradigmático julgamento do STJ, a União recorreu ao STF, no Recurso Extraordinário (“RE”) n. 870214. Inicialmente, o referido Recurso Extraordinário teve seguimento negado pelo ex-Ministro Marco Aurélio, que entendia que a matéria dos acordos de bitributação não possui índole constitucional. A União apresentou agravo, o qual foi levado a julgamento do Plenário pelo atual Relator, Ministro André Mendonça.

O voto apresentado pelo Relator reitera o entendimento manifestado anteriormente, no sentido de que a matéria não tem estatura constitucional. Entretanto, assumindo que o Tribunal pode admitir a constitucionalidade da controvérsia, o Relator apresenta voto analisando o mérito, concluindo que o art. 7º dos acordos de bitributação impede a tributação dos lucros obtidos no exterior antes de sua efetiva disponibilização.

O voto do Ministro André Mendonça destaca que a materialidade do art. 74 da MP n. 2158-35 é efetivamente o lucro da investida, havendo, sim, conflito entre este dispositivo e o art. 7º dos acordos de bitributação, os quais consagram o princípio da residência, outorgando competência apenas ao Estado em que está situado o estabelecimento permanente. Ressalta, nessa ordem de ideias, que houve opção pela “*abdicação expressa do Brasil de tributar a renda ou lucros por força dos pactos internacionais*”.

Por fim, a decisão ainda analisa as orientações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), relativas ao modelo de convenção adotado pelo Brasil, para afastar rechaçar o argumento de que o art. 74 da MP 2158-35 seria regra CFC (“*Controlled Foreign Corporations*”), de modo que, caso tenha sido esse o objetivo do legislador com a edição das regras de tributação automática dos lucros no exterior, outros instrumentos poderiam ter sido adotados, como regras gerais antiabuso (*General Anti-Avoidance Rules* – “GAARs”) ou cláusulas de limitação geral para a fruição de benefícios dos acordos de bitributação (*Limitation on Benefits* – “LOB”).

Note-se que, ainda que o objetivo da MP 2158-35 tenha sido o de evitar com que pessoas jurídicas brasileiras alocassem os lucros de suas operações no exterior em jurisdições de baixa ou nenhuma carga tributária, de modo similar às regras CFC instituídas por outros países, fato é que, da maneira abrangente como foi editada, a norma brasileira se distanciou do racional dessas regras, as quais geralmente não são aplicadas de maneira indiscriminada, mas sim caso determinadas situações previstas em lei sejam observadas (i.e., controle societária, renda passiva e baixa tributação).

Dessa forma, além do resultado do julgamento do Caso Vale no STF, aguarda-se, também, eventual manifestação das partes interessadas no REsp n. 1.633.513/SC acerca da decisão monocrática da Ministra Regina Helena Costa.