

**CRÍTICA À ATUAL JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA A
RESPEITO DA INTERPRETAÇÃO DOS TRATADOS TRIBUTÁRIOS
(POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DAS NORMAS CFC EM FACE DE SITUAÇÕES
ABRANGIDAS POR TRATADOS TRIBUTÁRIOS)**

**REVIEW OF THE CURRENT JURISPRUDENCE FROM SUPERIOR COURT OF
JUSTICE REGARDING THE INTERPRETATION OF TAX TREATIES
(POSSIBILITY OF APPLICATION OF CFC RULES IN FACE OF SITUATIONS
COVERED BY TAX TREATIES)**

¹Paulo Antônio Machado da Silva Filho

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo geral analisar a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.325.709 RJ, cujo assunto foi o conflito de normas internas com normas de tratados internacionais tributários. Nesse caminho, é feita considerações a respeito do que seria uma norma específica antielisiva interna, e, o que seria uma norma de tributação de lucros auferidos no exterior por meio de empresas controladas e coligadas. É visto a posição do Supremo Tribunal Federal como forma de criticar a análise feita pelo Superior Tribunal de Justiça. O artigo termina com considerações a respeito de como deve ser feita as correções ao atual posicionamento, que é fruto de uma evolução positiva da jurisprudência.

Palavras-chave: Tratados internacionais tributários, Conflito com normas internas, Superior tribunal de justiça

ABSTRACT

This article has the objective to analyse the decision of the Superior Court of Justice (Superior Tribunal de Justiça) in Special Appeal 1325709 - RJ, which subject was the conflict of internal rules with Tax Treaties rules. In this way, considerations are made about what would be an internal specific anti-avoidance rule, and what would be a Controlled Foreign Corporation tax legislation. It is seen the position of the Federal Supreme Court (Supremo Tribunal de Federal) as a way of criticizing the analysis made by the Superior Court of Justice (Superior Tribunal de Justiça). The article ends with considerations on how corrections should be made to the current position, which is the result of positive developments of the jurisprudence.

Keywords: Keywords: tax treaties, Conflict with internal tax rules, Superior court of justice

¹ Doutorando em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica - PUC, Minas Gerais - MG, (Brasil).
E-mail: pauloamsf@hotmail.com



INTRODUÇÃO

A jurisprudência brasileira tem passado por constante processo de evolução e mudanças no que concerne a análise dos tratados internacionais, e, dos tratados internacionais que envolvam matéria tributária, principalmente aqueles que buscam evitar a dupla tributação da renda, baseados no modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Uma grande mudança de posicionamento foi o reconhecimento, pelos Tribunais Superiores (Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça), da adoção da teoria monista com primazia do direito internacional pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Não obstante o atual posicionamento ser tecnicamente mais correto do que a posição jurisprudencial até então sedimentada através do Recurso Extraordinário 80.004, de 1976, fato é que a mudança de posição trouxe consigo determinados equívocos decorrentes de uma interpretação errônea no que condiz a conflitos aparentes das normas dos tratados internacionais tributários para se evitar a dupla tributação da renda e normas específicas antielisivas internas.

O presente estudo faz uma crítica ao atual posicionamento do Superior Tribunal de Justiça externado nos autos do Recurso Especial 1.325.709 - RJ, onde teve como pano de fundo a aplicação da então norma tributária de lucros auferidos no exterior (artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001) a situações abrangidas pelos tratados internacionais tributários para evitar a dupla tributação da renda ratificado pelo Brasil com alguns Estados Soberanos, entre os quais Dinamarca (Decreto 75.106/1974); Bélgica (Decreto 72.542/1973); e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80).

1. A NORMA ESPECÍFICA ANTELISIVA INTERNA DE TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE CONTROLADAS E COLIGADAS

Em breve síntese, buscando não afastar muito da proposta do trabalho, ressalta-se que as normas antielisivas seriam aquelas em que o Estado busca combater a prática de atos lícitos que culminem em um resultado ilícito, por não serem aceitos arranjos artificiais que não retratam a real substância dos fatos a serem tributados. Nesse sentido, Tôrres (2003, p. 173-174), chamando essa elisão não aceita pelo ordenamento jurídico de “elusão”, a conceitua como a prática de atos lícitos, “mas constituídos com fraude à lei civil ou simulados e que geram

o mesmo efeito de afastar-se do campo da incidência de tributos ou coincide com hipótese de incidência menos onerosas”.

Entre as normas antielisivas podemos ainda fazer duas distinções. A primeira seria entre as normas gerais antielisivas e as normas específicas antielisivas. Enquanto as normas gerais antielisivas seriam normas que atribuem efeitos tributários a atos ou negócios considerados abusivos ou artificiais, aplicando-se, em consequência, a norma de incidência tributária, a norma específica antielisiva acaba ampliando a hipótese de incidência tributária para fatos que anteriormente não seriam alcançados.

Outra distinção, a segunda que será tratada, é entre normas antielisivas internas e normas antielisivas internacionais. Enquanto que a primeira corresponde a normas oriundas do ordenamento jurídico interno, as normas antielisivas internacionais, apesar de serem incorporadas no ordenamento jurídico interno, sua origem é proveniente do direito internacional, sendo previstas no texto dos tratados internacionais tributários.

A legislação tributária sobre *CFC* (*Controlled Foreign Corporation*), também conhecida como norma de tributação de lucros auferidos no exterior através de empresas controladas e coligadas são classificadas como uma norma específica antielisiva interna. Atualmente, existe uma legislação nova sobre o assunto no Brasil, correspondente à Lei 12.973, de 2014, que foi fruto de uma percepção por parte do legislador no que condiz ao julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade

2.588 – DF, cujo objeto de análise de constitucionalidade foi justamente o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

Não obstante o fato de não se encontrar mais vigente, o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 também foi objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça, através do Recurso Especial 1.325.709 – RJ, decisão que foi proferida no ano passado, e, que diferentemente da decisão exarada pela Corte Constitucional, analisou o conflito da norma específica antielisiva interna com as normas dos tratados internacionais tributários.

Mesmo que haja uma nova legislação sobre o assunto, a importância da análise do julgamento em questão é tratar do conflito da norma interna com a norma internacional, e, como o Superior Tribunal de Justiça está lidando com esse tipo de situação. Cabe destacar que a legislação tributária sobre empresas controladas e coligadas no exterior são de aplicação naqueles casos em que a investidora (controlada ou coligada) é residente no Brasil, buscando, desse modo, atingir ao princípio da universalidade.



Em contrapartida, as empresas coligadas e controladas sediadas no Brasil, cujos investidores (sócios e empresa matriz) sejam não residentes, não serão tributados com base nas regras *CFC* brasileiras, e sim somente no lucro aqui auferido, como bem lecionado por Xavier (2010, p. 271)¹.

Nesse sentido, destaca-se que certas normas *CFC* limitavam-se a aplicação no caso de sociedades localizadas em paraísos fiscais ou quando houvesse prevalência de renda passiva.² Assim, parte da doutrina acaba entendendo haver uma vulneração ao princípio da proporcionalidade ao deixar de restringir a aplicação da norma para casos específicos (como feito pela nova legislação de 2014). Nesse diapasão, Xavier (2010) cita João Francisco Bianco (“Transparência fiscal internacional”), e, Luís Eduardo Schoueri (“Transparência fiscal, proporcionalidade e disponibilidade”, 2007).

Ao analisar a questão do conflito das normas *CFC* (normas específicas antielisivas internas) com normas dos tratados internacionais tributários, pode-se concluir que grande parte da controversa cinge-se a determinação de quem está realmente sendo o contribuinte no caso em questão. De um lado, aqueles que entendem que as normas *CFC* tributam as empresas coligadas e controladas no exterior, e, portanto, haveria uma afronta ao primeiro comando do parágrafo 1º do Artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE.³

¹ Xavier (2010) aduz: “Note-se que este regime é apenas aplicável às *peças jurídicas no Brasil* e não às filiais ou sucursais de sociedades estrangeiras instaladas no Brasil, as quais são apenas tributáveis em relação aos lucros produzidos no Brasil, pois não faria sentido tributar universalmente uma filial de sociedade estrangeira, quando a matriz é também tributada universalmente no seu país de domicílio”.

² Nesse sentido Xavier (2010, p. 373) afirma que: “O sistema de transparência fiscal internacional consagrado na Lei 9.249/95 era, porém, aplicável a todas e quaisquer sociedades estrangeiras controladas ou coligadas, sem as ressalvas e limitações restritivas das leis estrangeiras “antiabuso”, notadamente as de tais sociedades se localizarem em países de baixa tributação e de a sua renda ser essencialmente “passiva”, ou seja, não produtiva ou não operacional, pelo que não revestia a natureza de um “regime *CFC*” propriamente dito, de aplicação excepcional, mas de uma modalidade técnica de tributação de alcance geral.

³ Xavier (2010) é um dos que apresenta posição neste sentido com o seguinte exemplo: “Aplicando este preceito ao caso de uma empresa brasileira (EB) que tenha, por exemplo, em Portugal, uma filial (FP) ou controlada (CP), podem extrair-se as seguintes conclusões: a) O Brasil *pode* tributar os lucros da FP, por esta constituir um estabelecimento permanente no exterior (1ª frase, 2ª parte, do §1º); b) Portugal *pode* tributar os lucros da FP unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento (2ª frase do §1º); c) Só Portugal (“competência exclusiva”) *pode* tributar os lucros auferidos em Portugal pela CP, pois CP é empresa portuguesa (1ª frase, 1ª parte, do § 1º); d) O Brasil *não pode* tributar os lucros auferidos em Portugal pela CP, pois só pode tributar estabelecimentos permanentes no exterior e não entidades com personalidade jurídica própria existentes no outro Estado”.

Em contrapartida, e, através de uma análise mais detida da questão, a norma *CFC* determina a tributação da controladora e / ou coligada do Estado de residência (a investidora), portanto, não haveria qualquer ofensa à norma do Artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE.⁴

Partindo dessa última análise, que inclusive é fundada no fato dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE entenderem pela não existência de conflito, afastada também fica a tese de que as normas *CFC* levam a uma desconsideração das coligadas e controladas no exterior, infringindo desse modo o preceito no Artigo 3º da Convenção Modelo da OCDE onde é determinado a competência do Estado, onde residente a pessoa jurídica, de definir o seu conceito.⁵

Os próprios Comentários da OCDE deixam claro que a compatibilidade das normas *CFC* com as normas dos tratados internacionais tributários estaria vinculada com a manutenção da neutralidade fiscal nas operações e negócios internacionais, o que acarretaria a sua incompatibilidade ou não aplicação naquelas situações onde o rendimento que seria alcançado / tributado já tenha sofrido tributação compatível. Ou seja, a compatibilidade das normas *CFC* estaria vinculada a uma análise jurisdicional (*jurisdictional approach*).

Neste diapasão, Xavier (2010, p. 385) destaca que a Irlanda e a Holanda assim entendem, sustentando “não ser possível defender a conformidade *in abstracto*, de tal modo que só em face das circunstâncias do caso concreto se poderia configurar um abuso”.

⁴Contradizendo tal ideia, Xavier (2010) após destacar tal posicionamento, inclusive ressaltando a referência existente nos Comentários à Convenção Modelo da OCDE, aduz que haveria uma ofensa ao propósito (espírito) dos tratados internacionais tributários. Contudo, o seu equívoco é entender que os tratados internacionais tributários buscam evitar a dupla tributação econômica, enquanto que na realidade buscam coibir a chamada dupla tributação jurídica. Confirma-se Xavier (2010, 382-383): “Um argumento em favor da compatibilidade das legislações do tipo *CFC* com os tratados internacionais, invocado nos Comentários da OCDE (art. 7º, § 13), alega que não se estaria tributando as sociedades estrangeiras, mas as investidoras nacionais, embora com referência aos lucros das primeiras. E acrescenta-se: “O imposto cobrado por um Estado sobre os seus próprios residentes não reduz os lucros das empresas do outro Estado e não se pode, por conseguinte dizer que foi lançado sobre esses lucros”. Tal argumento colide, porém, com a letra e o espírito dos tratados, que têm por fim impedir a dupla tributação do mesmo lucro, ainda que nas mãos de dois sujeitos passivos distintos, reservando a competência tributária exclusiva ao Estado de domicílio das participadas”.

⁵Entendendo que existe uma violação ao Artigo 3º da Convenção Modelo da OCDE, Xavier (2010, p. 380) aduz que: “Por outro lado ainda a desaplicação da regra de competência tributária exclusiva, atribuindo às subsidiárias o mesmo tratamento fiscal dos estabelecimentos permanentes (filiais ou sucursais) traduz-se na desconsideração da sua personalidade jurídica e, com isso, na violação do art. 3º que define o conceito de “pessoa”, não permitindo que um Estado desconsidere a personalidade jurídica outorgada pelo ordenamento jurídico do Estado estrangeiro do território da constituição da subsidiária, desde que conforme com aquela definição”.



Outro ponto importante e que merece o destaque no presente estudo é a existência de previsões nos tratados internacionais tributários para a aplicação das normas *CFC*. No caso do Brasil, o tratado internacional tributário assinado com o México possui previsão no sentido de possibilitar a aplicação das normas *CFC*.

Contudo, não necessariamente tal fato quer dizer que sem a previsão nos tratados internacionais tributários possibilitando a aplicação das normas *CFC*, estas últimas não seriam compatíveis com as normas daqueles.

Especificamente após a vigência da agora antiga norma *CFC* brasileira (Artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/01)⁶, uma outra tese no sentido de sustentar a ofensa às normas dos tratados internacionais tributários foi levantada no ordenamento jurídico brasileiro, apesar de já existir em âmbito internacional. Trata-se de entender que os valores tributados a título de remuneração das empresas controladoras e coligadas situadas no Estado de residência (no caso o Brasil) seriam dividendos fictícios (*deemed dividend*), e, desse modo, consistiria em flagrante ofensa ao preceito do Artigo 10 da Convenção Modelo da OCDE.

Corretamente Xavier (2010, p. 417) afasta tal tese ao destacar que a disposição normativa deixa claro a ocorrência de uma “adição ao lucro da pessoa jurídica brasileira dos próprios lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, independentemente de serem pagos ou creditados”.

2. ARTIGO 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001 – ANTIGA *CFC* RULE BRASILEIRA

A transparência fiscal internacional⁷ consiste em um regime adotado para evitar o abuso de tratados internacionais determinando a tributação do lucro auferido através de empresas controladas e/ou coligadas no exterior. Trata-se de uma das medidas para evitar o abuso de tratados internacionais tributários, e, tem como exemplo as legislações tributárias sobre empresas controladas no exterior (ou legislação sobre lucros auferidos no exterior).

⁶ Anteriormente ao Artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, as regras tributárias sobre empresas coligadas e controladas no exterior tinham previsão no Artigo 25 da Lei 9.249/1995.

⁷ Segundo Godoi (2014, 283): “Chama-se de *transparência fiscal internacional*” a legislação tributária que imputa às empresas residentes investidoras, antes mesmo de sua distribuição, o lucro auferido por sociedades controladas e coligadas domiciliadas no exterior. Esse regime, que vigora há décadas na legislação dos países industrializados, foi concebido para atingir situações de planejamento tributário internacional em que as empresas residentes desviam para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação o lucro que naturalmente fluiria para o seu país de residência.”



A depender da legislação do Estado, as normas tributárias que irão buscar a transparência fiscal internacional poderão ser aplicadas a rendimentos passivos ou rendimentos ativos, sendo essa uma abordagem transacional, ou, ainda, a aplicação de tais medidas ocorrerão quando previstas certas circunstâncias, em uma abordagem transacional, segundo lição de Godoi (2014).

Especificamente com relação ao Artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, houve o julgamento através da Ação Direita de Inconstitucionalidade 2.588, onde estabeleceu-se a correta forma de sua aplicação.

Pode-se dizer que o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 foi objeto de crítica por não fazer distinções entre critérios de rendimentos ou de situações em que as empresas sediadas no exterior estariam localizadas em países com tributação favorecida. Assim, como bem constatado por Godoi (2014), o Artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 generaliza todas as situações, não fazendo qualquer forma de distinção em relação à espécie de rendimentos ou qualquer outro critério utilizado no cenário internacional⁸.

Acertado é que, sendo generalizada ou não, o importante é alcançar o objetivo de buscar a neutralidade tributária, e, evitar tanto a dupla tributação da renda, como a dupla não tributação da renda, além do próprio abuso do tratado internacional. Nessa linha de raciocínio, vale o que é consagrado na segunda parte do Parágrafo 26 dos Comentários ao Artigo 1º da Convenção Modelo da OCDE. Ou seja, as normas internas tributárias sobre controladas no exterior não confrontam com as normas dos tratados internacionais tributários, *a priori*, contudo, podem ter casos em que a aplicação daquelas levam a um resultado diverso daquele previsto nos tratados internacionais tributários, acarretando a dupla tributação da renda, e, portanto, não devem ser aplicadas.

⁸ Sobre o resultado da generalização feita pela norma brasileira, Godoi (2014) destaca que: “A aplicação generalizada e indiscriminada do regime de transparência fiscal apresenta graves inconvenientes. Por um lado, prejudica desnecessariamente a competitividade das sociedades brasileiras que efetuam no exterior investimentos diretos em atividades genuinamente empresariais. Nestes casos, não há nada que justifique, de um ponto de vista de política econômica ou fiscal, a exigência do imposto à medida que os lucros das controladas e coligadas são auferidos no exterior. Em segundo lugar, a adoção generalizada da transparência fiscal internacional para todo e qualquer investimento exterior é apontada pela própria OCDE como contrária às normas dos tratados internacionais celebrados para evitar a dupla tributação da renda.”



3. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2.588/2014

Antes de analisar propriamente a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, objeto do presente artigo, vale uma rápida menção à decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, através da Ação Direita de Inconstitucionalidade 2.588/2014.

O artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade 2.588, que se findou no dia 11 de Fevereiro de 2014, com a publicação do acórdão. Apesar de certas questões discutidas no julgamento não serem objeto do presente estudo, cabe destacarmos alguns pontos.⁹

De maneira resumida, e, em conformidade com o exposto na ementa do julgado, pode-se destacar a composição dos votos com três destaques para a definição do resultado:

- 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;
- 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladas de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);
- 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.
(BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2014)

Importante ressaltar que, nos votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal, encontra-se, nos argumentos do Ministro Nelson Jobim, seguido por Carlos Britto, destaque para a importância da norma do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 como uma forma de combate à elisão fiscal abusiva, o que nada mais é do que um dos objetivos dos tratados internacionais tributários, segundo os Comentários da Convenção Modelo da OCDE.¹⁰

⁹ Godoi (2014) elenca os pontos que foram objeto de análise da Ação Direita de Inconstitucionalidade 2.588: “o art.43, § 2º do CTN estaria dando poderes ao legislador ordinário para fixar o momento da ocorrência do fato gerador do imposto antes mesmo da efetiva aquisição de renda; e a exigência de imposto de renda da sociedade investidora, antes de distribuídos os lucros auferidos pelas sociedades investidas, tal como determinado pelo art.74 da MP 2.158-35, seria inconstitucional, visto que configuraria uma incidência sobre algo “que não constitui renda”, visto que a investidora ainda não teria adquirido disponibilidade econômica ou jurídica sobre tais recursos. Quanto ao parágrafo único do art.74, alegou-se sua contrariedade às normas constitucionais da irretroatividade e da anterioridade tributária (arts. 150, III, *a e b* da Constituição)”.

¹⁰ Godoi (2014) ao analisar os votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal na Ação Direita de Inconstitucionalidade 2.588 destaca, que: “Quanto ao art. 74 da MP, Carlos Britto seguiu integralmente a senda argumentativa do Ministro Jobim, no sentido de ressaltar a necessidade de combater as manobras empresariais de planejamento tributário internacional (...)”.

Outro voto cuja importância se faz para o presente artigo corresponde ao proferido pelo então Ministro Joaquim Barbosa que entendeu pela validade do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 somente quando “as coligadas ou controladas no exterior estejam localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados, normalmente conhecidos por ‘paraísos fiscais’”.

Importantíssimo também destacar a parte do voto proferido pelo então Ministro Joaquim Barbosa onde o mesmo aponta a possibilidade de aplicação de medidas de combate à evasão e elisão fiscal abusiva, mesmo quando as coligadas e controladas não estejam situadas em países com tributação favorecida. Nestes casos seria, contudo, necessário a demonstração, por parte da Autoridade Tributária, do abuso praticado pelo contribuinte. Assim dispôs o então Ministro Joaquim Barbosa, naquela oportunidade:

Da forma como redigida a norma brasileira, presume-se indistintamente que todas as controladas ou coligadas no exterior têm esse propósito elisivo ou evasivo. Penso ser plenamente possível conciliar a garantia de efetividade dos instrumentos de fiscalização aos princípios do devido processo legal, da proteção à propriedade privada e do exercício de atividades econômicas lícitas. A presunção do intuito evasivo somente é cabível se a entidade estrangeira estiver localizada em localizadas em países com tributação favorecida, ou que não imponham controles e registros societários rígidos (“paraísos fiscais”). A lista desses países é elaborada e atualizada pela Receita Federal do Brasil, e atualmente encontra-se na IN 1.037/2010. Não há qualquer dificuldade na atualização dessa lista. Se a empresa estrangeira não estiver sediada em um “paraíso fiscal”, a autoridade tributária **deve argumentar e provar** a evasão fiscal, isto é, a ocultação do fato jurídico tributário ou da obrigação tributária. Essa argumentação e essa prova fazem parte da **motivação** do ato de constituição do crédito tributário, que deve ser plenamente vinculado.

Não obstante a importância no sentido de destacar uma posição que normas tributárias sobre empresas controladas no exterior se aplicam presumidamente somente no caso destas empresas estarem sediadas em países com tributação favorecida, não houve a análise de compatibilidade com regras de tratados internacionais tributários, conforme bem assevera Godoi (2014), dispondo que tal análise somente decorreu do julgamento do Recurso Especial 1.325.709, publicado no dia 20 de Maio de 2014.



4. RECURSO ESPECIAL Nº 1.325.709/2014 (VALE DO RIO DOCE VS. FAZENDA NACIONAL)

No dia 24 de Abril de 2014 foi julgado no Superior Tribunal de Justiça o Recurso Especial 1.325.709 (Vale do Rio Doce vs. Fazenda Nacional) – Rio de Janeiro – cuja publicação ocorreu no dia 20 de Maio do mesmo ano, e, a relatoria ficou a cargo do Ministro Napoleão Maia Filho.

Especificamente no que diz respeito ao tema enfrentado nesse estudo, transcreve-se os trechos da ementa para um início de análise:

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão de sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).
6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da CODE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio da boa-fé.
7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé nas relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.
8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o *caput* do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Preliminarmente, ressalva-se que no julgamento em questão também foi analisada a legalidade do método de equivalência patrimonial (MEP), utilizado para a apuração dos valores tributados das empresas residentes brasileiras. Contudo, a discussão foge ao objetivo do estudo, que se restringe, no julgamento em apreço, aos tópicos 5 a 8 acima transcritos.

A primeira observação, nesse diapasão, é a equivocada posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) referente a prevalência das normas internacionais em frente às normas internas pelo critério da especialidade.

No voto que proferiu, o Ministro Napoleão Maia Filho aduziu que “a interpretação a ser dada aos Tratados Internacionais Tributários deve ser também a conferida no País com os quais esses instrumentos são celebrados”, e, a consequência de não ser observada tal regra, e, em contrapartida, aplicar as normas internas, seria “alterar os significados das convenções e subverter o seu propósito”. Ainda segundo o raciocínio do Ministro relator, tal afirmação “é o que se chama de *regra da especialidade*, que prioriza a supremacia das convenções externas sobre as domésticas”.

Ora, a preponderância realmente é das normas internacionais, contudo tal ocorre em decorrência do primado do Direito Internacional que prevalece no Monismo adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro. O Supremo Tribunal Federal, através do Recurso Extraordinário 460.320 – PR deixou clara a adoção do monismo com primazia do direito internacional.

Ademais, empregar a mesma interpretação ao tratado internacional tributário que o outro Estado Soberano signatário utiliza não corresponde à aplicação do critério da especialidade, mas, sim, corresponderia a aplicação dos princípios da boa-fé e do *pacta sunt servanda*, e, cuja decorrência lógica seria o emprego das orientações contidas nos Comentários à Convenção Modelo da OCDE, como regras de direito internacional relevantes, dentro do contexto, objeto e propósito dos tratados internacionais (Artigo 31(3)(c) da Convenção de Viena Sobre Direito dos Tratados - CVDT).

Ainda com relação a prevalência das normas internacionais previstas nos tratados internacionais tributários e sua relação com as normas internas, o Ministro Napoleão Maia Filho ressalva o voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes, do Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário 460.320 – Paraná. Esmiuçando as ponderações feitas naquela ocasião pelo Ministro da Corte Constitucional, o Ministro do Superior Tribunal de Justiça, apesar de ter apontado que a preponderância das normas internacionais sobre as normas internas seria decorrente da “regra da especialidade” (como inclusive disposto na ementa acima transcrita), ressalta no seu voto que haveria também uma superioridade hierárquica das normas internacionais:



33. Diante dessa definição *sistêmica e constitucional*, conclui-se que os Tratados e Convenções Internacionais *em matéria tributária* seguramente assimilam, no Direito Interno Brasileiro, a hierarquia de *leis complementares*; anoto que, se assim não fosse – *diga-se apenas para efeito de exposição* – as regulações internacionais seriam categorizadas assim:

(i) seriam *superiores à Carta Magna*, não se submetendo, portanto, aos seus ditames, o que importaria na afirmação – *estranha afirmação* – de quebra de soberania nacional e conseqüente abdicação dos poderes normativos nacionais, efeitos que não podem ser – *nem de longe* – sequer objeto de reflexão jurídica minimamente adequada à nossa ordem constitucional; ou

(ii) seriam *nivelados às leis ordinárias* e, portanto, modificáveis pela legislação interna comum, significando isso que o legislador ordinário teria a potestade de alterar, ou até mesmo de eliminar, a eficácia normativa dos Tratados, infringindo a sua base de boa-fé e de reciprocidade de tratamento, bem como privilegiando as empresas estrangeiras que tivessem controladas no Brasil, pois os seus lucros *não seriam tributados nos seus Países de origem*.

34. Em ambas as hipóteses, como se vê, ocorreria a perversão de pautas essenciais do sistema jurídico, por isso que os tratadistas tributários internacionais chamam a atenção para o *respeito aos Tratados Internacionais Tributários*, o que reflete a necessidade de atribuir-lhes posição hierárquica superior às leis ordinárias – *mas, sem dúvida possível, abaixo da Constituição* – sendo urgente se vencer a concepção – *tão arraigada concepção* – de que a hermenêutica doméstica da Administração Tributária possa preponderar sobre aqueles documentos firmados no foro externo *pela soberania nacional*; esse ponto de vista é sustentado, entre outros autores de nomeada, pelo Ministro Professor FRANCISCO RESEK (Direito Internacional Público, São Paulo, Saraiva, 1993, p. 103). (BRASIL, 2014, STJ)

Ora, além de apresentar uma posição diferente da especialização da norma internacional frente à norma interna, o trecho acima transcrito aduz que o critério de resolução de conflito seria o hierárquico, pelo menos quando o conflito aparente ocorra com lei ordinária. O equívoco se destaca em afronta ao que já foi exposto. Notadamente a superioridade hierárquica das normas internacionais, no que tange aos tratados internacionais tributários, não condiz a uma paridade hierárquica com lei complementar, mas, sim, a uma primazia supralegal.

No tocante às normas específicas antielisivas internas de tributação de lucros auferidos através de empresas controladas e coligadas no exterior, o Ministro Napoleão Maia Filho (linha 49) aduz que as “*Controlled Foreign Corporation Legislation (CFC)*, leis especiais cujo principal objetivo é, *sem interferir na competitividade das empresas nacionais e de suas controladas no Exterior*, minimizar a temível; e abominável elisão fiscal”.

Como destacado acima, uma vez que as normas *CFC* são aplicadas em situações onde afigurado se encontra o abuso de tratados internacionais tributários, conflito não haverá a ponto de deixar de serem aplicadas as primeiras, mesmo que normas internas. Apesar da primazia das normas internas dos tratados internacionais tributários sobre as normas internas, na situações em que o combate à elisão fiscal abusiva é patente, e, coaduna-se com os objetivos destes, a aplicação das normas antielisivas internas tornam-se imprescindíveis.

Contudo, no julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), o Ministro Napoleão Maia Filho, ressaltando que a questão ainda não fora analisada pelo Supremo Tribunal Federal (STF)¹¹, analisa a suposta ofensa das normas *CFC* ao artigo 7 da Convenção Modelo da OCDE afirmando a existência de violação à norma do tratado internacional tributário (no caso os tratados assinados pelo Brasil com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo).

Se por um lado constata-se uma evolução da jurisprudência pátria no sentido de conferir a primazia às normas internacionais, no caso dos tratados internacionais tributários, em contrapartida, acaba ocorrendo um excesso nessa nova orientação. Assim, deixam de ser analisadas as situações casuísticas, onde a norma *CFC* poderia, na realidade, estar sendo aplicada, resguardando o objetivo do próprio tratado internacional tributário.

Portanto, a decisão ora examinada, além de não conseguir determinar corretamente qual seria a razão e o grau de superioridade hierárquica das normas dos tratados internacionais tributários, também acaba descuidando ao não implementar uma interpretação correta buscando a conciliação com normas antielisivas internas, como é o caso das normas *CFC*.

Como bem destacado por Andrade (2014), no XVIII Congresso Internacional de Direito Tributário da ABRADT (Associação Brasileira de Direito Tributário), em certas situações a análise da casuística nos julgamentos realizados pelos tribunais é importantíssima, não sendo o caso de julgamentos onde é analisada apenas as teses jurídicas.

Por fim, destaca-se que com relação ao julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em questão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Extraordinário ainda pendente de análise de admissibilidade.

Entre os fundamentos expostos no apelo extraordinário para a Suprema Corte, destaca-se que a norma *CFC* brasileira não estaria tributando a empresa controlada residente no outro Estado Soberano signatário do tratado internacional tributário, o que seria vedado pela norma do Artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE (e reproduzido nos tratados), mas, sim, estaria tributando o os lucros auferidos por intermédio da empresa estrangeira.

¹¹ “58. A questão de eventual ofensa aos Tratados Internacionais Tributários que vedam a bitributação, todavia, ainda não foi abordada – *pelo menos explicitamente* – nos julgados do STF, tendo sido determinado o retorno dos autos ao Tribunal de origem, precisamente para manifestar-se sobre esta questão, porquanto a controvérsia restringiu-se, nas Cortes Judiciais de origem, à discussão – *importante discussão* – sobre a constitucionalidade da referida norma legal (art. 74 da MP 2.158-35/2001).” (BRASIL, 2014, STJ).



Ademais, e mais importante, a Fazenda Nacional busca levar ao Supremo Tribunal Federal os Comentários à Convenção Modelo da OCDE, reproduzindo o Parágrafo 23, aduzindo que “no âmbito internacional, entende-se que as chamadas “normas CFC” não contrariam o disposto no Artigo VII do Tratado Modelo da OCDE”. Além disso, é feita a menção que a própria OCDE reconhece que as normas *CFC* possuem peculiaridades a depender do ordenamento jurídico de onde emanam, o que não corresponde a um empecilho para a sua aplicação mesmo diante de situações abrangidas pelos tratados internacionais tributários.

CONCLUSÃO

O objetivo geral desenvolvido nesse artigo foi realizar uma crítica à atual posição do Superior Tribunal de Justiça notadamente na questão do conflito entre normas internas e normas internacionais. Para tanto foi analisada a recente decisão proferida no Recurso Especial 1.325.709, onde o Tribunal Superior tratou do conflito entre a antiga norma interna de tributação dos lucros auferidos no exterior, e, normas de tratados internacionais tributários para se evitar a dupla tributação da renda assinados pelo Brasil.

Percebeu-se, conforme é de se esperar, que o Superior Tribunal de Justiça está tentando se alinhar com a recente alteração da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que, corretamente, passou a afirmar que a incorporação das normas internacionais ao ordenamento jurídico brasileiro ocorre pela adoção e não transformação em lei interna. Em outras palavras, o Superior Tribunal de Justiça passou também a adotar a corrente monista.

Assim, neste ponto é preciso louvar o acerto do Superior Tribunal de Justiça em acompanhar a recente e correta alteração jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, e, finalmente reconhecer que no ordenamento jurídico brasileiro as normas internacionais que o Estado brasileiro incorpora não são transformadas em normas internas.

Lado outro, no que tange à interpretação dessas normas internacionais incorporadas no ordenamento interno brasileiro, é preciso ressaltar equívocos encontrados na decisão do Superior Tribunal de Justiça que, na realidade, é bastante confusa, e, merece evolução e aperfeiçoamento.

Por fim, cabe registrar, especificamente no que concerne ao conflito entre normas específicas antielisivas internas e normas de tratados internacionais para se evitar a dupla tributação da renda, um equívoco da decisão do Superior Tribunal de Justiça notadamente



decorrente de uma falta de conhecimento a aprofundamento dos tratados internacionais tributários oriundos da Convenção Modelo da OCDE.

Fato é que, mesmo dentro da primazia do direito internacional sobre o direito interno, no caso de normas específicas antielisivas internas, a melhor hermenêutica impõe a aplicação destas em face das normas de tratados internacionais tributários, naquelas situações em que se afigura o abuso de normas, o que é inclusive respaldado pelos Comentários da Convenção Modelo da OCDE.

Assim, é de se ressaltar que, se de um lado a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está acertada no que diz respeito à adoção do monismo com primazia do direito internacional, lado outro tal entendimento está por demais exagerado ao não permitir a aplicação de normas internas que visam combater o uso indevido das normas internacionais oriundas dos tratados para se evitar a dupla tributação da renda.



REFERÊNCIAS

ANDRADE, André Martins de. **O STJ – tribunal de teses ou de casos? A aplicação equivocada dos julgados repetitivos como ofensa à isonomia e à livre concorrência: remédios.** In: XVIII Congresso Internacional de Direito Tributário da ABRADT, 2014, Belo Horizonte.

ARNOLD, Brian, **Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model**, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, Bulletin – Tax Treaty Monitor, Junho 2004, p.244-250

ARNOLD, Brian, MCINTYRE, Michael J. **International Tax Primer**, 2nd edition. The Hague: Kluwer Law International, 2002.

BROEKHUIJSEN, Dirk M. **A Modern Understanding of Article 31(3)(c) of the Vienna Convention (1969): A New Haunt for the Commentaries to the OECD Model?** Amsterdam: IBFD Bulletin for International Taxation, 2013, (Volume 670, 9

CARDOSO, Oscar Valente. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária: Aspectos Polêmicos.** São Paulo: Editora Dialética. Revista Dialética de Direito Tributário 196 – Janeiro 2012, p. 105 a 116.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **As Contribuições para a Seguridade e os Tratados Internacionais.** São Paulo: Editora Dialética. Revista Dialética de Direito Tributário 26 – p. 67-85, Novembro de 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado.** Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DINH, Nguyen Quoc, DAILLIER Patrick, PELLET Alain. **Direito Internacional Público – Formação do direito, sujeitos Relação diplomáticas e consulares Responsabilidade, Resolução de Conflitos Manutenção da Paz Espaços internacionais Relações económicas, Ambiente.** 2ª edição. Tradução de Vítor Marques Coelho. Serviço de Educação e Bolsas Fundação Calouste Gulbenkian. 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Conflito de normas** 7. ed. atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406/2002) – São Paulo: Saraiva, 2007.

ENGELLEN, Frank. **Interpretation of Tax Treaties under International Law.** Amsterdam: IBFD Publications BV 2004

GODOI, Marciano Seabra de. **Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação e sua hierarquia normativa no Direito Brasileiro,** In SCHOEURI, Luís Eduardo (coord.). Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa – Vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 975-1008.



GODOI, Marciano Seabra de. **O Superior Tribunal de Justiça e a aplicação do Tratado Brasil-Suécia para evitar a dupla tributação da renda: crítica ao acórdão do Recurso Especial 429.945**, Revista Dialética de Direito Tributário, v. 189/2011, 95-101

GODOI, Marciano Seabra de. **A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os poderes executivo e legislativo da União. In: Grandes questões atuais de direito tributário, 18º volume**. Coordenador ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 2014, p. 277-314

LI, Jinyan e SANDLER, Daniel – **The Relationship between Domestic Anti-Avoidance Legislation and Tax Treaties** – 1997, Volume 45, n. 5 – Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

ROSSI, Júlio César. **Os Tratados Internacionais e a sua Superioridade: a Interpretação do Artigo 98 do Código Tributário Nacional à Luz da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados**. São Paulo: Editora Dialética. Revista Dialética de Direito Tributário 186 – Março 2011, p. 43 a 54.

RUSSO, Raffaele. **Fundamentals of International Tax Planning**. Amsterdam: IBFD Publications BV 2007

SANTIAGO. Igor Mauler. **Direito Tributário Internacional: Métodos de Soluções dos Conflitos**. São Paulo : Quartier Latin, 2006

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping** – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

SCHWARZ, Jonathan. **Schwarz on Tax Treaties**. Londres: Walters Kluwer (UK) Limited, 2009.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada : simulação : elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

VAN RAAD, Kees. **MATERIALS on International & EU Tax Law**, Leiden: 11th edition International Tax Center Leiden, 2011

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7ª Edição. Reformulada e atualizada até junho de 2010 com a colaboração de: Roberto Duque Estrada. Editora Forense 2010.

XAVIER, Alberto. **A Lei 12.973, de 13 de Maio de 2014, em Matéria de Lucros Auferidos no Exterior: Objetivos e Características Essenciais In: Grandes questões atuais de direito tributário, 18º volume**. Coordenador ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 2014, p. 11-23



WEEGHEL, Stef van. **General Report: Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions - General Report.** In: *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. 87a. International Fiscal Association (IFA), 2010, pp.