

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.325.709 - RJ (2012/0110520-7)

RELATOR : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**
RECORRENTE : COMPANHIA VALE DO RIO DOCE
ADVOGADOS : CARLOS EDUARDO CAPUTO BASTOS E OUTRO(S)
ALBERTO XAVIER E OUTRO(S)
EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)
ANA CAROLINA ARRAIS BASTOS E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, *CAPUT* DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

1. Afasta-se a alegação de nulidade dos acórdãos regionais ora recorridos, por suposta irregularidade na convocação de Juiz Federal que funcionou naqueles julgamentos, ou na composição da Turma Julgadora; incorrência de ofensa ao Juiz Natural, além de ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. Precedentes desta Corte.

2. Salvo em casos excepcionais de flagrante ilegalidade ou abusividade, ou de dano irreparável ou de difícil reparação, o Recurso de Apelação contra sentença denegatória de Mandado de Segurança possui apenas o efeito devolutivo. Precedente: AgRg no AREsp. 113.207/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 03/08/2012.

3. A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas

Superior Tribunal de Justiça

sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.

4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da 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 OCDE 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 basilar 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 na 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.

9. O art. 7o, § 1o. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP

Superior Tribunal de Justiça

2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigente é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, *caput* da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por maioria, vencido o Sr. Ministro Sérgio Kukina, conhecer do recurso especial e dar-lhe parcial provimento para conceder, em parte, a segurança, nos termos da reformulação de voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Ari Pargendler e Arnaldo Esteves Lima votaram com o Sr. Ministro Relator.

Impedido o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

Brasília/DF, 24 de abril de 2014 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
MINISTRO RELATOR

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2012/0110520-7 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.325.709 / RJ**

Números Origem: 200351010029370 29370920034025101

PAUTA: 22/10/2013

JULGADO: 22/10/2013

Relator

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **DARCY SANTANA VITOBELLO**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : COMPANHIA VALE DO RIO DOCE

ADVOGADO : ALBERTO XAVIER E OUTRO(S)

RECORRIDO : UNIÃO

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ / Imposto de Renda de Pessoa Jurídica -
Incidência sobre Lucro

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Retirado de Pauta por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.325.709 - RJ (2012/0110520-7)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE : COMPANHIA VALE DO RIO DOCE
ADVOGADO : ALBERTO XAVIER E OUTRO(S)
RECORRIDO : UNIÃO

RELATÓRIO

1. A COMPANHIA VALE DO RIO DOCE impetrou Mandado de Segurança, com pedido de liminar, objetivando afastar a aplicação do art. 74, *caput*, e parág. único, da MP 2158-34, de 27.06.2001 (reeditada em 24.08.2001 sob o número 2.158-34) e da IN 213/2002, da Receita Federal, que o regulamentou, e, conseqüentemente, a incidência de IRPJ e CSLL sobre os resultados positivos de equivalência patrimonial apurados por suas controladas no Exterior nos anos de 2002 e seguintes, bem como sobre os lucros apurados até dezembro/2001.

2. A inicial embasou-se em quatro linhas argumentativas ou objetos, a saber:

(a) o caput do art. 74 da MP 2.158-35/01, no tocante aos lucros apurados a partir do ano de 2002, extrapolou a permissão concedida pelo art. 43, § 2o. do CTN, que apenas possibilita à lei ordinária fixar as condições e o momento da disponibilidade de receita ou de rendimentos oriundos do Exterior, sem criar uma ficção legal para considerar como disponibilizados resultados apurados em balanço, mas não disponibilizados;

(b) ainda que se considerasse válido o caput do art. 74 da MP 2.157-35/01, o art. 7o. da IN 213/02, que o regulamentou, não poderia interpretá-lo para aludir à tributação do resultado positivo de equivalência patrimonial, sem fazer a distinção que se impõe, entre a parcela desse mesmo resultado que corresponde aos lucros auferidos pelas sociedades estrangeiras e a parcela estritamente imputável à variação cambial do investimento;

(c) a regra prevista no parág. único do art. 74 da MP 2.157-35/01, ao determinar que os lucros apurados por controlada ou coligada no

Superior Tribunal de Justiça

Exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor, ofende o princípio da não retroatividade da lei tributária, consagrado no art. 150, III, a da CF.

(d) existe incompatibilidade das referidas normas com o artigo VII dos Tratados contra a dupla tributação celebrados entre o Brasil e os Países de domicílio das sociedades que controla (Bélgica, Dinamarca e Principado de Luxemburgo), que atribui aos países de domicílio das controladas competência exclusiva para tributar seus lucros.

3. Foi concedida parcialmente a liminar (fls. 86/89) para suspender a exigibilidade dos créditos tributários do IRPJ e da CSLL; todavia, posteriormente, foi denegada a segurança, por sentença proferida pelo Juízo da 7a. Vara Federal da SJ do Rio de Janeiro, que afastou as alegações aduzidas na inicial, considerando legal e constitucional a legislação invocada, revogando a liminar anteriormente concedida (fls. 143/150).

4. O Tribunal Regional Federal da 2a. Região negou provimento à Apelação da autora, em aresto assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. MP 2.158-34/2001 E REEDIÇÕES.

1. *O fundamento de validade da alteração introduzida pelo art. 74 da MP 2.158-34/2001 decorre da Lei Complementar 104/2001, que acrescentou o § 2o. ao art. 43 do CTN, estabelecendo que, na hipótese de receita ou rendimento oriundos do Exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a sua disponibilidade, para fins de incidência do Imposto de Renda. O fato de o art. 74 da MP remeter ao regulamento a forma como será executada a lei não acarreta violação ao princípio da legalidade.*

2. *Não há ofensa ao conceito de aquisição de renda eleito pela legislação supra transcrita, uma vez que, com a apuração dos lucros*

Superior Tribunal de Justiça

na sociedade controlada, a pessoa jurídica controladora adquire imediatamente a disponibilidade econômica da renda que se incorpora em seu patrimônio, acrescentando-lhe valor. Adquire, ainda, a disponibilidade jurídica da renda, pois terá título jurídico para pleitear e defender o direito relativo a essa renda, de modo que não há como sustentar que a apuração de lucro na sociedade controlada tem reflexos imediatos no patrimônio da controladora.

3. *Na sistemática da Lei 6.404/76, o lucro da sociedade controlada já deveria ser registrado no balanço patrimonial da sociedade controladora (art. 248, III, alínea a), chamado de método da equivalência patrimonial, método contábil utilizado na apuração dos lucros dos investimentos relevantes de coligadas ou controladas, cuja aplicação é obrigatória para todas as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e que realizem tais espécies de investimento.*

4. *Logo, com relação à tributação, a lei pode, de forma absolutamente legítima, estabelecer os critérios quanto ao que seja a disponibilidade do lucro e o momento em que pode ser considerada essa disponibilidade.*

5. *A ADI 2.588-DF, em julgamento no STF discute a inconstitucionalidade do art. 74, caput, e parágr. único da MP 2.158-35/2001 e do parágrafo 2º. do art. 43 do Código Tributário Nacional, este último acrescentado pela LC 104/00. O voto vista proferido pelo Ministro Nelson Jobim aponta a gênese legal do regime tributário criado pela MP 2.158-34/2001 (que adota o regime contábil da competência, e não o de caixa); historia a substituição da regra de cobrança do IRPJ do sistema territorial para o sistema de tributação em bases universais (TBU), aperfeiçoado pela LC 104/2001, que permitiu à MP 2.158-34/2001 estender às empresas coligadas e controladas tratamento idêntico ao que era dispensado às filiais e sucursais desde 1997; ressalta, quanto ao TBU, a utilização no Brasil da regra de compensação do IR pago pela investida estrangeira; considera irrelevante a questão sobre o controle que a empresa brasileira exerça sobre estrangeira, em razão dos benefícios decorrentes da repercussão, no mercado, do acréscimo patrimonial, expresso no balanço.*

6. *Inexiste violação aos Tratados Internacionais para evitar a dupla tributação, que adotam como parâmetro a Convenção Modelo da OCDE que dispõe: os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, uma vez que esta hipótese trata da competência tributária exclusiva do Estado onde estiver sediada empresa*

Superior Tribunal de Justiça

controlada quanto aos resultados por ela produzidos.

7. *Na hipótese dos autos, a situação é diversa, ou seja, versa sobre a possibilidade de o Estado Brasileiro tributar o lucro auferido no Exterior por empresa brasileira. Vale dizer, a União pode exigir imposto de renda sobre os resultados obtidos pela empresa controlada sediada no Exterior. Destarte, a regra do Tratado e o art. 98 do CTN são inaplicáveis ao caso.*

8. *Apelação conhecida e improvida (fls. 357/359).*

5. Opostos Embargos Declaratórios pela autora, foram parcialmente acolhidos, para sanar as omissões e prestar esclarecimentos, restando o aresto assim ementado:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - TRIBUTÁRIO EXISTÊNCIA DE OMISSÕES NO ACÓRDÃO EMBARGADO - TRIBUTAÇÃO DE LUCROS OBTIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADORAS E COLIGADAS BRASILEIRAS - LEGALIDADE DO ART. 7o., DA IN/SRF 213/02 - APLICAÇÃO DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP) - EXCLUSÃO DA VARIAÇÃO CAMBIAL - CONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 74, DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/01 - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIAS - INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO - INAPLICABILIDADE DE TRATADOS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO (CONVENÇÃO-MODELO OCDE) - FATOS NOVOS - INEXISTÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL SUSPENSIVA DA EXIGIBILIDADE DE IRPJ E CSLL.

I. *Verificada a existência de omissões no acórdão embargado, os Embargos de Declaração se afiguram como via adequada para integração do julgado.*

II. *Ao se sanar a primeira omissão, restou declarada a legalidade do art. 7o. da IN/STF 213/02, que ao dispor sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial limita-se aos lucros auferidos por controladora e coligada brasileira, por intermédio de suas controladas e coligadas no Exterior, em estrita conformidade com o art. 74 da Medida Provisória 2.158/2001 e o art. 25 da Lei 9.249/95, excluindo-se, conseqüentemente, a variação cambial do valor do investimento no Exterior, ainda que decorrente da aplicação do método da equivalência patrimonial (MEP).*

Superior Tribunal de Justiça

III. Ao se resolver a segunda omissão, reconheceu-se a constitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP 2.158-34/01 (reeditada sob o 2.158-35/01), por ausência de violação aos princípios constitucionais da anterioridade e irretroatividade tributárias, consubstanciados no art. 150, III, a e b da CF de 1988, para se declarar que os lucros obtidos por controladoras e coligadas brasileiras, por intermédio de suas controladas e coligadas no Exterior, no período de 1996 a 2001, também estão sujeitos à incidência de IRPJ e de CSLL, na forma com preconizada no referido dispositivo legal.

IV. Examinando o v. acórdão embargado, não se verificou a existência de contradição, uma vez que aquele enfrentou, de forma clara e objetiva, a questão, ora ratificada pela embargante, referente à aplicação do art. VII, dos tratados contra a dupla tributação (Convenção Modelo da OCDE), celebrados pelo Brasil com os países de domicílio de controladas, bem como do art. 98 do CTN, afastando-a, dada a sua impertinência.

V. Esclareceu-se, ainda, que são tributados, por força do disposto no art. 43 do CTN, no art. 25 da Lei 9.249/95 e no art. 74 da MP 2.158-34/01 (reeditada sob o n. 2.158-35), os lucros auferidos, por intermédio de controladas ou coligadas no Exterior, por controladora ou coligada brasileira - a serem computados na determinação do lucro real destas, na forma do disposto no art. 248, III, a da Lei 6.404/76 -, e não os dividendos, aos quais, eventualmente, teriam direito, se distribuídos por suas investidas; sendo que, enquanto vigorarem os referidos dispositivos legais, sempre que as controladas ou coligadas estrangeiras - não importando a sua origem, conforme preceitua o § 1º do art. 43 do CTN - resultarem em lucros para a controladora ou coligada brasileira, incidirá IRPJ e CSLL.

VI. Da mesma forma, não se verificou a ocorrência de descumprimento pelo Fisco Federal de decisões em vigor, proferidas no curso deste processo judicial, uma vez que o recebimento do recurso de apelação, interposto pela então embargante, nos efeitos devolutivo e suspensivo, por simples despacho de mero expediente, não resultou no restabelecimento de liminar que foram, expressamente, revogada por sentença denegatória de segurança (Súmula 405/STF).

VII. Quanto aos fatos novos alegados, também não tiveram o condão de alterar o resultado do julgamento, que havia se mostrado desfavorável à embargante, indeferindo-se desta forma o pedido de suspensão da exigibilidade dos créditos tributários objeto deste processo judicial.

Superior Tribunal de Justiça

VIII. Embargos de Declaração parcialmente providos apenas para sanar as omissões verificadas e prestar os necessários esclarecimentos, integrando-se o acórdão embargado. (fls. 497/498).

6. Em seu Apelo Raro, fundado nas alíneas *a* e *c* do art. 105, III da CF, a VALE S/A, atual denominação da COMPANHIA VALE DO RIO DOCE, suscita, preliminarmente, a nulidade do acórdão da Apelação, porque o Relator seria Juiz Federal Convocado na condição de *auxiliar* do Desembargador Federal a quem o processo havia sido originalmente atribuído, tendo participado efetivamente do julgamento, o que ofende os incisos LIII e LIV do art. 5o. da Constituição Federal; também o aresto que apreciou os Declaratórios é nulo pois a Turma julgadora fora composta majoritariamente por Juízes Federais convocados. Cita julgados em abono de sua tese.

7. Alega a recorrente que, no presente Recurso Especial, pretende discutir as violações à legislação federal, que, no seu entendimento, respeita à extrapolação, pelo art. 7o, § 1o. da IN/SRF 213/02, dos limites impostos pela própria lei federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-34/01) a qual objetivou regular, relativamente à definição da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, seja no que concerne à legalidade da tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial propriamente dito, seja no tocante à ilegalidade da tributação da parcela desse resultado imputável a outras variações patrimoniais, como é o caso da variação cambial.

8. Sustenta extrair-se da leitura do art. 25 da Lei 9.249/95 que a tributação, no Brasil, *refere-se apenas aos lucros auferidos por controladas, no Exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, lucros esses que serão adicionados ao lucro líquido da controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real*(art. 25, § 2o.); ademais, referido dispositivo legal expressamente consigna 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.* E continua:

O tratamento em questão está disciplinado no parágrafo único do art. 23 do Decreto-lei 1.598/77, com a redação dada pelo art. 1o., IV do Decreto-lei 1.648/78, segundo o qual não serão computados na

Superior Tribunal de Justiça

determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou de amortização de ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no país.

Assim, de acordo com a legislação vigente, os resultados de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, as contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas, não são computados na determinação do lucro real (fls. 519).

9. Todavia, o art. 7o., § 1o. da IN 213/02, a pretexto de regulamentar o regime de tributação consagrados no art. 25 da Lei 9.249/95 c/c o art. 74 da MP 2.158-35/01 *inovou radicalmente, elegendo uma nova hipótese de incidência e, por conseguinte, uma nova base de cálculo para o imposto, qual seja, o resultado positivo da equivalência patrimonial.*

10. Argumenta, ainda, com a ilegalidade da tributação da *variação cambial*, tal como já reconhecida por ocasião do julgamento do RESP 1.211.882/RJ, Relatado pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (DJe 14.04.2011).

11. Sustenta a incompatibilidade do regime de tributação de lucros de controladas e coligadas da recorrente no Exterior com o art. 7o. dos Tratados contra a Dupla Tributação firmados entre o Brasil e a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), que seguem o Modelo OCDE, segundo os quais *os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado*, reservando, portanto, a competência tributária exclusivamente ao Estado onde a empresa está domiciliada.

12. Afirma que, ao contrário do exposto no aresto impugnado, o real e verdadeiro objeto da tributação pela legislação ordinária - art. 25 da Lei 9.249/95 c/c o art. 74 da MP 2.158-35/01 - é o lucro da controlada no Exterior; isso porque, os parágrafos 2o. e 3o. do art. 25 da Lei 9.249/95 adotaram um *método aditivo*, determinando, numa primeira fase, a apuração do lucro da sociedade estrangeira e, na

Superior Tribunal de Justiça

fase seguinte, sua adição ao lucro líquido da sociedade brasileira, para efeitos de determinação do lucro real desta última, resultando inequívoco, portanto, que o objeto da tributação *é o lucro da empresa estrangeira, adicionado ao lucro da empresa brasileira*. O fato de o método da equivalência patrimonial ter sido escolhido pela Administração como mera técnica para efetuar a referida adição, acrescenta, mostra-se irrelevante.

13. Sustenta a prevalência dos Tratados Internacionais, na forma do disposto no art. 98 do CTN, citando acórdãos desta Corte e do Supremo Tribunal Federal onde a questão foi apreciada.

14. Aduz que a lei brasileira abandonou o critério da *territorialidade*, segundo o qual se tributavam apenas os lucros obtidos de operações no território nacional, para adotar o princípio da universalidade, com a tributação dos lucros do Exterior, diretamente ou através de empresas controladas ou coligadas.

15. Todavia, o art. 25 da Lei 9.249/95, quando cumulado com o art. 74 da MP 2.158-34/01, que estabeleceu que esses lucros seriam considerados disponíveis, e portanto sujeitos ao IRPJ e à CSLL, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, distanciou-se, inclusive, das legislações denominadas de CFC– *Controlled Foreign Corporation* de caráter excepcional e finalidade antielisiva, *pois pretende atingir, como regra geral, a totalidade do lucro das sociedades controladas ou coligadas no Exterior, independente da natureza dos rendimentos que o integram e do nível de tributação do país ou território de seu domicílio, resultando em ofensa ao princípio da proporcionalidade, dada a inadequação e a desnecessidade dos meios adequados para atingir os fins porventura visados*; por isso, não pode a referida legislação ser considerada uma verdadeira norma CFC.

16. A legislação pátria, segundo sustenta, infringe o art. VII dos Tratados Internacionais Tributários contra a Bitributação ao determinar a adição à base de cálculo do imposto da sociedade brasileira, contribuinte de um Estado, dos lucros próprios da sociedade controlada domiciliada em outro Estado contratante, arrogando-se a Autoridade Tributária Brasileira uma competência tributária cumulativa, quando o tratado é expresso em atribuir ao Estado de domicílio da controlada ou coligada no Exterior uma

competência tributária exclusiva.

17. Esclarece que o Tratado firmado com a Dinamarca possui disposição específica (art. 23, § 5o.), aplicável à controlada domiciliada naquele País, segundo a qual *os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado.*

18. Insurge-se, ainda, a recorrente, quanto ao entendimento de que *o recebimento do seu recurso de Apelação nos efeitos devolutivo e suspensivo, por simples despacho de mero expediente, não resultou no restabelecimento da liminar que fora, expressamente revogada por sentença denegatória de segurança.* No ponto, sustenta ser da essência do efeito suspensivo do recurso de apelação contra sentença denegatória de mandado de segurança a sustação de sua eficácia, notadamente quanto à cassação ou revogação da medida liminar anteriormente concedida, liminar que fica automaticamente restabelecida, produzindo efeitos até o julgamento da Apelação. Cita jurisprudência em abono de sua tese.

19. A UNIÃO, em contrarrazões, destaca, inicialmente, a ausência de prequestionamento da questão relativa à incompatibilidade do regime de tributação impugnado com os Tratados Internacionais celebrados pelo Brasil com a Bélgica, a Dinamarca e Principado de Luxemburgo; alerta não ter sido comprovada a divergência jurisprudencial nos moldes exigidos pelo CPC e pelo RISTJ.

20. Contradiz a preliminar de nulidade dos acórdãos, afirmando que a convocação do Juiz Federal Relator, ao contrário do afirmado nas razões recursais, não se deu apenas na função de auxílio, sustentando inexistir ofensa ao princípio do Juiz Natural em razão da composição da Turma Julgadora, conforme já definido pelo STF.

21. Defende a legalidade do regime de tributação automática, independente da efetiva aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica dos lucros obtidos por sociedades controladas e/ou coligadas no Exterior de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Superior Tribunal de Justiça

22. Aduz que a Instrução Normativa 213/2002 não inovou no mundo jurídico, apenas explicitou a determinação contida no art. 74 da MP 2.158/35-2001 e no art. 25 da Lei 9.249/95, que se reportam expressamente ao método de equivalência patrimonial estabelecido no art. 248 da Lei 6.404/76. Logo, a contrapartida do ajuste do valor do investimento no Exterior, que é igual ao resultado positivo de avaliações de investimentos no Exterior, em controlada ou coligada, apurada pelo *método da equivalência patrimonial*, deverá, nos termos do art. 43 e parágrafos do CTN, do art. 25 e parágrafos da Lei 9.249/95 e do art. 74 da MP 2.158-35/2001, ser computada na determinação do lucro real das pessoas jurídicas controladas e coligadas no Brasil, sujeitando-se à incidência de IRPJ e CSLL.

23. Ressalta que a parcela referente à variação cambial já foi excluída da tributação pelo TRF da 2a. Região, inexistindo interesse recursal, no ponto.

24. Alega que esta Corte, por ocasião do julgamento do REsp. 1.211.882/RJ, Relator o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, considerou vedada a tributação não sobre todo e qualquer acréscimo decorrente do resultado positivo da equivalência patrimonial, mas apenas aquele decorrente da variação cambial, exatamente como fez o acórdão recorrido.

25. Argumenta que a legislação pátria não viola os acordos internacionais celebrados com os Países de domicílio das controladas da empresa recorrente, pois o art. 74 da MP 2.158-35/2001, em conjunto com o art. 43 do CTN e o art. 25 da Lei 9.249/95 não cuidam de tributar o lucro auferido por empresa estrangeira do Brasil, consoante previsto no art. 7 da Convenção Modelo da OCDE, mas *o lucro auferido no Exterior por empresa brasileira, cuja tributação está regulamentada pela legislação interna brasileira*, ressaltando que na apuração do lucro real da investidora domiciliada no Brasil são sempre realizados os ajustes necessários para evitar a bitributação, na exata forma preconizada nos arts. 14 e 15 da IN/SRF 213/2002.

26. Acrescenta que, ao contrário do que afirma a empresa recorrente, o art. 74 da Medida Provisória 2.158-34/01 possui, sim, natureza antielisiva, e foi inspirado na chamada *Controlled Foreign Corporation - CPC legislation*.

Superior Tribunal de Justiça

27. Defende a perda do efeito da liminar com a superveniência da sentença denegatória, nos termos da Súmula 405 do STF.

28. A VALE S/A também interpôs Recurso Extraordinário, ambos admitidos pela Vice-Presidência do TRF da 2a. Região (fls. 956/959).

29. Os presentes autos me foram distribuídos por prevenção, porquanto votei vencedor nos autos da MC 18.919/RJ, para indeferi-la, entendendo possível ao Fisco lançar e cobrar os débitos tributários aqui discutidos, nos termos da seguinte ementa:

AGRAVO REGIMENTAL EM MEDIDA CAUTELAR. CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL COM EXAME DE ADMISSIBILIDADE PENDENTE. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IRPJ E CSLL. SOCIEDADE CONTROLADA OU COLIGADA AINDA COM FILIAL NO EXTERIOR. INCERTEZA QUANTO À POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS ATRIBUÍDOS À EMPRESA NACIONAL. QUESTÃO DE ALTA RELEVÂNCIA JURÍDICA E ECONÔMICA, QUE DEVE SER REMETIDA PARA AS VIAS ORDINÁRIAS, COM O PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL, ONDE HAVERÁ OPORTUNIDADE PARA, EM SEDE DE EMBARGOS, DESTRAMAR-SE TODO O PROBLEMA JURÍDICO QUE ENVOLVE A QUESTÃO. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO. MEDIDA CAUTELAR INDEFERIDA.

30. Determinei a ouvida do MPF, que, em parecer subscrito pela ilustre Subprocuradora-Geral da República DARCY SANTANA VITOBELLO, manifestou-se pelo parcial conhecimento e, nessa extensão, pelo desprovimento do Recurso Especial, em Parecer com a seguinte ementa:

IRPJ E CSLL. LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTOS EM CONTROLADAS NO EXTERIOR. ARTS. 5o., LIII, LVE § 2o., 93, III, 94 E 98 DA CF. COMPETÊNCIA DO STF. ART. 118 DA LC 35/79 (LOMAN), 23, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DL 1.598/77, 1o, IV DO DL 1.648/78 E 2o. DA LEI 7.689/88. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADO. ARTS. 25 DA LEI 9.249/95 E 74 DA MP 2.158/2002. MODIFICAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL DA NORMA TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES DESSE E. STJ. ART. 98, CTN. TRATADOS INTERNACIONAIS. IMPEDIMENTO DE BITRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DA CONTROLADA. SUJEITO PASSIVO DAS EXAÇÕES.

Superior Tribunal de Justiça

CONTROLADORA BRASILEIRA. INAPLICABILIDADE. PELO CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO E, NESSA EXTENSÃO, PELO IMPROVIMENTO (fls. 1.085).

31. É o que havia de relevante para relatar.



Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.325.709 - RJ (2012/0110520-7)
RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE : COMPANHIA VALE DO RIO DOCE
ADVOGADO : ALBERTO XAVIER E OUTRO(S)
RECORRIDO : UNIÃO

VOTO

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

1. *Afasta-se a alegação de nulidade dos acórdãos regionais ora recorridos, por suposta irregularidade na convocação de Juiz Federal que funcionou naqueles julgamentos, ou na composição da Turma Julgadora; inoccorrência de ofensa ao Juiz Natural, além de ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. Precedentes desta Corte.*

2. *Salvo em casos excepcionais de flagrante ilegalidade ou abusividade, ou de dano irreparável ou de difícil reparação, o Recurso de Apelação contra sentença denegatória de Mandado de Segurança possui apenas o efeito devolutivo. Precedente: AgRg no AREsp. 113.207/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 03/08/2012.*

3. *A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais*

Superior Tribunal de Justiça

avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.

4. *O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.*

5. *A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da 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 OCDE 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 basilar 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 na relações exteriores, a que o Direito Internacional não*

Superior Tribunal de Justiça

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.*

9. *O art. 7o, § 1o. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigente é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.*

10. *Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.*

1. Antes de proferir o meu voto, quero ressaltar que a interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica (valor), por mais expressivo que seja, atribuído à demanda; a especificidade hermenêutica do Direito Tributário não deriva das peculiaridades evidentes da matéria – *tradicionalmente conflitiva* – por ele regulada, mas também – *e talvez mesmo sobretudo* – pelas altas singularidades dos seus princípios; as lides tributárias sempre tiveram – *e por certo continuarão a ter* – a participação veemente e mesmo aguerrida, como se diz, de atores altamente empenhados na defesa de suas correspondentes posições.

2. O Direito Tributário, ramo nobre do Direito Público, tem a função

Superior Tribunal de Justiça

precípua de *domar o exercício das pretensões fiscais estatais*, impondo-lhes, em favor dos contribuintes, certas objeções que produzem a sua distância dos patrimônios privados – *ora regulando e disciplinando, ora limitando e controlando o seu desempenho* – por isso que as iniciativas da arrecadação são submetidas a *rigorosos padrões de legitimidade*, no esforço constante e perdurável de mantê-las naquela posição de distância.

3. Aliás, é exatamente por isso que se diz – e com inteira razão – que a interpretação da legislação tributária *não se embaraça na análise de detalhes miúdos ou nas refinadas e sofisticadas considerações operacionais, senão somente busca a luz dos seus lineamentos superiores, postos na Constituição e no grande arcabouço do sistema jurídico*; a alegação da presença de interesse fiscal relevante é certamente uma alegação a considerar, mas não para ser tomada como base ou fundamento da decisão, *pois o interesse privado, tutelado pela norma tributária, não lhe fica atrás em ordem de relevância: o Direito Tributário harmoniza, portanto, essas duas correntes antagônicas, elaborando as formas de sua convivência, nos moldes mais equilibrados que esse conflito permite.*

4. Também por isso – *e esta é uma lição que diz respeito à formação revolucionária do Poder Judiciário, isento das injunções executivas e parlamentares, na expressão consagrada pelo BARÃO DE MONTESQUIEU (1689-1755)* – o órgão judicial que aprecia e resolve as grandes questões de Direito Tributário deve ser completamente externo e de todo estranho à estrutura administrativa da Fiscalização e da Arrecadação de Tributos, e nunca ou jamais uma extensão ou um instrumento daquelas pretensões fiscais, a respeito de cuja legitimidade é convocado a expressar um juízo dotado de definitividade.

5. O poder estatal de arrecadar tributos – *esse é um dos mais notáveis corolários juspublicísticos* – tem por fonte exclusiva *o amplo complexo do sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; assim, ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as*

Superior Tribunal de Justiça

demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

6. Sob essa perspectiva analítica – *aliás a única compatível com a concepção constitucional do Estado Democrático* – sequer se cogita de sacrificar aos altos interesses da arrecadação, ou aos diligentes esforços dos seus gestores para inibir a evasão fiscal, as garantias fundamentais dos contribuintes; nem mesmo a superação ou a obsolescência de certas normas tributárias poderá justificar a quebra de garantias subjetivas, como também a alegação de ser urgente a consecução de certos objetivos fiscais justificará aquela quebra.

7. Pode-se prever que, se o exercício do poder de tributar não for imediatamente contido na sua expansão, em breve – *muito em breve* – muitos haverão de lamentar que os critérios da utilidade e da conveniência terão substituído as *avaliações consequencialistas* das condutas injurídicas, tornando irreversível a tendência de realizar-se a arrecadação a qualquer custo; enfocando esse fenômeno atual no domínio criminal, eis como o Professor FÁBIO ROBERTO DÁVILA expressa essa preocupação garantista:

Se os objetivos tidos como relevantes pelo Estado, como o paradigmático caso do combate ao terror, entram em conflito com a manutenção de direitos e garantias fundamentais, colocando em xeque o êxito na obtenção de tais fins, não se leva a sério a possibilidade de existirem limites materiais intransponíveis à sua atuação. De existirem limites tão fortes que o fracasso diante do seu inimigo seja inevitável, em prol da manutenção de valores ainda mais preciosos, valores que dão legitimidade não só ao seu agir, mas à própria existência do Estado de Direito. E que nessa medida, ao perceber que mesmo o eficientismo mais acerbado encontra barreiras axiológicas inultrapassáveis, em nada teria de fracasso, mas de êxito (Ofensividade em Direito Penal, Porto Alegre, LAEL, 2009, p. 32).

8. Em síntese, o que é possível concluir é que *o propósito de evitar evasão fiscal não legitima a infração aos ditames das garantias subjetivas do contribuinte, bem como aos conceitos básicos do sistema tributário, inclusive a*

preservação dos Tratados Internacionais, que trazem, como se sabe, as normas que devem reger a sua própria interpretação; assim, certos conceitos, essenciais à compreensão de sua *inteireza positiva* (essa expressão é do Professor PINTO FERREIRA) são ministrados no seu próprio texto, neste caso, o conceito de renda tributável.

QUANTO AO MÉRITO
DO PRESENTE RECURSO

9. Dito isso, *mas apenas como cenário do desenvolvimento do raciocínio que se segue*, passa-se à análise do caso em julgamento: observo que são duas as vertentes, ambas relevantes, sob as quais a questão jurídica posta neste recurso pode ser enfrentada e decidida:

(a) sob o enfoque da natureza dos Tratados Internacionais Tributários, cabendo analisar a sua posição no quadro hierárquico das normas de que trata o art. 59 da Carta Magna, inclusive a sua inserção (ou não) dentre as espécies normativas do ordenamento jurídico nacional; e

(b) a sua consideração (dos Tratados Internacionais Tributários) do ponto de vista da sua relação com as demais normas do sistema, bem como o emprego da metodologia tradicional para se resolver os eventuais conflitos entre eles (os Tratados) e elas (as demais normas), tal qual se faz nas divergências entre estas.

10. Cumpre, porém, preliminarmente, afastar a alegação de nulidade dos douts acórdãos regionais recorridos, por suposta irregularidade decorrente da participação de Juiz Federal na composição da Turma Julgadora; essa questão reveste-se de inegável importância, por dizer respeito a uma das garantias nevrálgicas do devido processo jurídico, qual seja, a do Juiz Natural, a cujo respeito os doutrinadores esmeram reflexões eruditas e certeiras; mas, neste caso, o tema não poderá ser cogitado, porquanto não foi prequestionado nas instâncias precedentes, e não ressaí dos autos a nulidade apontada; aliás, nem o eventual reconhecimento de se tratar de *questão de ordem pública* socorreria o arguente, pois – *segundo diretivas assentes deste STJ* – também essas questões (de ordem pública) se submetem à regra de ouro do prequestionamento.

Superior Tribunal de Justiça

11. Aliás, esta Corte Superior, secundando orientação do colendo STF, já firmou o entendimento no sentido de que *a convocação de Juízes do primeiro grau de jurisdição para atuarem nos Tribunais não ofende o princípio do Juiz Natural, desde que se trate, como neste caso, de convocação precedida de autorização legal* (RHC 29.078/GO, Rel. Min. JORGE MUSSI, DJe 01.08.2013 e RE 597.133/RS, Pleno, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe de 05/04/2011).

12. No que diz respeito à alegação da parte recorrente sobre os efeitos do recurso apelatório em Mandado de Segurança, cabe ressaltar que esta Corte Superior de Justiça tem jurisprudência assente de que, *salvo em casos excepcionais de flagrante ilegalidade ou abusividade, ou de dano irreparável ou de difícil reparação, o recurso de Apelação contra sentença denegatória de ordem mandamental possui apenas o efeito devolutivo*, pois, se assim não fosse, a eficácia da decisão dada no *writ* terminaria por absorver características claramente ordinarizantes, reduzindo – e talvez até eliminando – o grande préstimo desse remédio heróico constitucional (AgRg no AREsp. 113.207/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 03/08/2012).

13. Quanto ao mérito recursal em si, indispensáveis algumas considerações: embora tanto a recorrente como a recorrida falem, indistintamente, na defesa de seus interesses, da legalidade ou ilegalidade dos arts. 7o., § 1o. da IN 213/02 e 25 da Lei 9.249/95 c/c o art. 74 da MP 2.158-35/01 na tributação dos lucros de empresas *coligadas ou controladas* sediadas no Exterior, deve-ser deixar bem claro, desde logo, que, no caso concreto, a VALE S/A *é controladora direta* das sociedades RIO DOCE INTERNACIONAL S/A–RDI, domiciliada na Bélgica, da RIO DOCE COMÉRCIO INTERNACIONAL, domiciliada na Dinamarca, da BRASILUX e da BRASAMERICAN LIMITED, ambas domiciliadas no Principado de Luxemburgo, e, ainda, da BRASAMERICAN LIMITED, domiciliada nas Bermudas; não se trata, portanto, de filiais ou dependências permanentes.

14. Assim, a decisão a ser proferida neste julgamento engloba (apenas) a situação de *sociedades controladas*, legalmente conceituadas *como aquela na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o*

Superior Tribunal de Justiça

poder de eleger a maioria dos administradores (art. 243, § 2o. da Lei 6.404/76).

15. Quanto ao objeto específico do Recurso Especial, vê-se que a argumentação recursal centra-se em dois pontos:

(a) a suposta extrapolação, pelo art. 7o, § 1o. da IN/SRF 213/02, dos limites impostos pela própria Lei Federal a qual objetivou regular (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-34/01), quando elegeu como tributável o resultado positivo da equivalência patrimonial, em caso em que somente os lucros poderiam, em tese, ser tributados; e

(b) a incompatibilidade do regime de tributação de lucros de controladas da recorrente no Exterior com o art. VII dos Tratados contra a Dupla Tributação firmados entre o Brasil e a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), que seguem o Modelo OCDE, segundo o qual *os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado*, reservando, portanto, a competência tributária exclusivamente ao Estado onde a empresa está domiciliada.

16. Quanto à ilegalidade do art. 7o., § 1o. da IN 213/02, a assertiva é de existência de inovação e eleição de nova base de cálculo para o IRPJ e CSLL não previstas no art. 25 da Lei 9.249/95 c/c o art. 74 da MP 2.158-35/01, qual seja, *o resultado positivo da equivalência patrimonial*, a questão será apreciada ao final.

17. O julgamento deste RESP centra-se no raciocínio jurídico da prevalência (ou não) dos Tratados Internacionais Tributários, *bem como o fundamento de tal prevalência* (se for o caso), sendo este o núcleo do meu voto.

18. A argumentação a ser enfrentada por este Colegiado diz respeito à alegada incompatibilidade do regime de tributação de lucros de controladas e coligadas da recorrente no Exterior, previsto no art. 25, § 2o., II da Lei 9.249/95 e no art. 74 da MP 2.158-35/01, com o art. VII dos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação, firmados entre o Brasil e a Bélgica (Decreto 72.542/73), o Brasil e a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Brasil e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), todos eles seguindo o Modelo OCDE.

Superior Tribunal de Justiça

19. Segundo essa diretriz (Modelo OCDE), *os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado*, reservando-se, portanto, a competência tributária *exclusivamente ao Estado onde a empresa está domiciliada* (critério territorial, em contraposição ao critério extraterritorial ou universal); essa é uma diretriz padronizada, de generalizada aceitação nas relações internacionais, *inclusive prevendo que o alcance dos termos e dos conceitos utilizados nos instrumentos normativos internacionais deve ser o acordado entre os Estados signatários*; portanto, esses instrumentos normativos são uma forma jurídica de altíssima definição, calcados na boa-fé recíproca e na sua constância e, ainda, na celebrada *comitas gentium*.

20. Deve-se ressaltar que o egrégio STJ orienta que a interpretação a ser dada aos Tratados Internacionais Tributários deve ser também a conferida no País com os quais esses instrumentos são celebrados, sob a pena de, ao se aplicar a literalidade da legislação brasileira, se alterar os significados das convenções e subverter o seu propósito; é o que se chama de *regra da especialidade*, que prioriza a supremacia das convenções externas sobre as domésticas; eis o precedente:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A LUCRO OPERACIONAL. PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 70. DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

(...).

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o Direito Tributário Interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

Superior Tribunal de Justiça

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma revogação funcional, na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

21. Contudo, faz-se uma ressalva relevantíssima: essa orientação não se aplica, quando se trata de empresa sediada em Estado Contratante *que implanta coligada ou controlada em território estrangeiro infenso a controles fiscais adequados, os chamados, com certa impropriedade, paraísos fiscais*; ao lado desses, poderiam ser mencionados – *apenas como digressão* – os Estados que voluntariamente se isolam da Comunidade Internacional – *cujo exemplo moderno mais conhecido é o da República da Albânia, sob o regime comunista, de tão trágicas e lamentáveis consequências* – e os que são impelidos a esse isolamento, como acontece com a República de Cuba, fato político contemporâneo que todos nós conhecemos e lastimamos, dentre outros mais.

22. Cabe, quanto às relações econômicas internacionais em bases cooperativas, calcadas em tratados bilaterais – *mas sem minimizar a importância dos blocos regionais e as relações multilaterais* – rever-se o disposto no art. 98 do CTN, segundo o qual *os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*, para se determinar o seu alcance e o sentido dessa disposição.

23. Uma primeira observação é a de que existe *certa controvérsia*

Superior Tribunal de Justiça

doutrinária sobre o alcance do art. 98 do CTN; observa-se dos comentários a esse dispositivo, como anota o Professor LEANDRO PAULSEN, que os escritores tributaristas não se acham em posição uniforme quanto ao lugar dos Tratados e Convenções Internacionais dentro do ordenamento jurídico tributário; ressalta esse autor que, não obstante a norma tributária fale em *revogação ou modificação da legislação interna*, o que efetivamente ocorreria seria a *mera suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que poderá adquirir aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado* (Direito Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência, Porto Alegre, LAEL, 2011, pp. 881/887).

24. Outros doutrinadores apontam que os Tratados, Convenções e Acordos Internacionais devem ser caracterizados como *leis especiais*, existindo aceso debate, ainda, sobre a sua prevalência ou a existência de hierarquia entre esses instrumentos normativos de Direito Internacional Público e a legislação interna ou doméstica dos Estados Nacionais, editada com base na sua soberania; vê-se aqui a delicadeza da convivência entre essas duas ordens normativas, sobretudo quando o comércio internacional e as relações econômicas, financeiras e empresariais entre os Países assumiu intensidade e dimensões que HUGO GROTIUS (1583-1645), justamente considerado o *Pai do Direito Internacional Público*, não poderia mesmo antever.

25. Mas já pertence ao passado – ao remoto passado dessas relações entre os Países – o tempo em que os assuntos centrais das Chancelarias era o credenciamento de Embaixadores e de Encarregados de Negócios, as tratativas de fazer a guerra e celebrar a paz, tudo isso num ambiente de refinamento diplomático que beirava o esnobismo, com os *punhos de renda* dos diplomatas – e os seus discursos recheados de floreios e mesuras – em salões requintados, criando artificialismos e retóricas; a diplomacia econômica – ou de resultados – foi inaugurada entre nós pelo BARÃO DO RIO BRANCO (1845-1912), que percebeu com notável antecipação histórica a afluência dos interesses comerciais como ponto de inflexão da modernidade diplomática, no qual se substitui a noção de *aliados*, pela noção de *parceiros*.

26. O ilustre Ministro GILMAR MENDES, em voto proferido por ocasião

Superior Tribunal de Justiça

do início do julgamento do RE 460.320/PR – que versa sobre tributação de residentes ou domiciliados no Exterior pelo IR, à luz do art. 77 da Lei 8.383/91 e do RIR 94 – ainda pendente de finalização, em face do pedido de vista do douto Ministro DIAS TOFFOLI – afirmou que *a orientação mais recente daquela Corte Suprema de Justiça é a de que as Convenções e os Acordos Internacionais, em cotejo com a legislação tributária interna infraconstitucional devem prevalecer, submetendo-se, obviamente, apenas à Constituição, cuja supremacia não pode ser questionada.*

27. E assim é – *e deve ser* – porque, no âmbito tributário, a efetividade da cooperação internacional viabiliza a expansão – *desejável expansão* – das múltiplas operações transnacionais que impulsionam o desenvolvimento econômico global, o combate à dupla tributação internacional e à evasão fiscal internacional, e contribui poderosamente para o estreitamento das relações culturais, sociais e políticas entre as Nações.

28. Nesse didático voto que proferiu, o douto Ministro GILMAR MENDES deixou consignado o rumo que deve seguir o intérprete dos Tratados Internacionais Tributários, ensinando que, pelas suas peculiaridades, esses pactos tocam em pontos sensíveis da soberania dos Estados, demandando – como disse – extenso e cuidadoso processo de negociação, com a participação de diplomatas e de funcionários das respectivas administrações tributárias, de modo a conciliar interesses e a permitir que esse instrumento atinja os objetivos de cada Nação, com o menor custo possível para a receita tributária de cada qual.

29. Nesse mesmo voto, o eminente Ministro pontuou que essa complexa cooperação internacional seria garantida essencialmente pelo *pacta sunt servanda*, assinalando que, nesse contexto, tanto quanto possível, o Estado Constitucional Cooperativo reivindicaria a manutenção da boa-fé e da segurança dos compromissos internacionais, ainda que diante da legislação infraconstitucional, notadamente no que se refere ao Direito Tributário, que envolve garantias fundamentais dos contribuintes e cujo descumprimento colocaria em risco os benefícios de cooperação cuidadosamente articulada no cenário internacional.

Superior Tribunal de Justiça

30. Ainda reputou que a tese da legalidade ordinária, na medida em que permite às entidades federativas internas do Estado Brasileiro o descumprimento unilateral de acordo internacional, conflitaria com princípios internacionais fixados pela Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (art. 27), segundo o qual *uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado*; e reiterou que a possibilidade de afastamento da incidência de normas internacionais tributárias por meio de legislação ordinária (*treaty override*), inclusive em sede estadual e municipal, estaria defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual panorama internacional; esse é o ponto de vista do ilustre Professor FRANCISCO REZEK.

31. E concluiu, então, que o entendimento de predomínio dos Tratados Internacionais não vulneraria os dispositivos tidos por violados, enfatizando que a República Federativa do Brasil, como sujeito de Direito Público Externo, não poderia assumir obrigações nem criar normas jurídicas internacionais à revelia da Constituição; observou, finalmente, que a recepção do art. 98 do CTN pela ordem constitucional independeria da desatualizada classificação em tratados-contratos e tratados-leis. (Pleno do STF, em 31.08.2011, INF/STF 638).

32. Remarque-se, mais uma vez – *e certamente não será esta a última vez* – que o sistema tributário brasileiro é essencialmente estruturado em *formulações normativas de nível complementar*, de modo que nenhuma norma de conteúdo tributário que não ostente essa hierarquia (complementar) poderá ser admitida – *salvo se explodindo o sistema* – para regular matéria que a Carta Magna reservou ao trato dessa espécie normativa, como se extrai diretamente do art. 146, III.

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 categorizáveis assim:

(i) seriam *superiores à Carta Magna*, não se submetendo, portanto, aos seus ditames, o que importaria na afirmação – *estranha afirmação* – de

Superior Tribunal de Justiça

quebra da 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 *niveladas às leis ordinárias* e, portanto, modificáveis pela legislação interna comum, significando isso que o legislador ordinário teria a potestade de alterar, ou até mesmo 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 internacionalistas 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).

35. Cabe aqui fazer-se a distinção – *imperiosa distinção* – entre os atos da soberania (os Tratados Internacionais), firmados sob a boa-fé internacional e a reciprocidade de tratamento jurídico isonômico, e as normas internas ordinárias (como as Leis Comuns, as Medidas Provisórias, os Decretos, etc.), validamente editadas no País; por isso o art. 98 do CTN traz a disposição que põe a eficácia dos Tratados Internacionais a salvo das alterações normativas internas, implementadas pela legislação comum ou ordinária, *mas não às mutações constitucionais, pois estas serão, em princípio, sempre, superiores aos Tratados Internacionais*.

36. É constante, entre os escritores tributaristas mais notáveis, a preocupação com a prevalência e a eficácia normativa dos Tratados Internacionais Tributários; um dos mais eminentes doutrinadores nesse seara, o Professor VICTOR UCKMAR, da Universidade de Roma, assim expressa essa persistente preocupação:

Superior Tribunal de Justiça

O grande obstáculo à evolução do Direito Tributário Internacional é constituído essencialmente pela resistência política, quase de ciúmes, dos Estados-nações – de origem no século XIX, mas que ainda hoje não foi totalmente desmantelada – de considerar a tributação um atributo essencial da soberania, com uma liberdade absoluta, até mesmo de sobrepor outros ordenamentos, entendendo-se não subsistir nenhum limite de Direito Internacional. Isto também influenciou a doutrina que, em grande parte, desconhece um Direito Internacional Tributário, ainda que mínimo: a única concessão, por anos e anos, foi o reconhecimento do costume de excluir da tributação os representantes diplomáticos de outros Estados. Hoje, ainda existem sinais evidentes desta herança histórica, com a exclusão, de plano, do direito de um Estado fazer valer, no Exterior, o próprio crédito tributário (ainda não lançado mediante um due process of Law e seja um tributo com características universalmente reconhecidas, como o Imposto sobre a Renda, ou a resistência à previsão de procedimentos arbitrais), não obstante o constante empenho da International Chamber of Commerce, ou de uma Corte Independente para as controvérsias internacionais, ou a previsão da necessidade de assumir, por parte do Conselho da União Européia, por exemplo, deliberações em matéria fiscal por votação unânime, ao invés de maioria de votos, como em todas as outras matérias (Manual de Direito Tributário Internacional, tradução de Marco Aurélio Greco, São Paulo, Dialética, 2012, p. 22).

37. O Professor LUÍS EDUARDO SCHOUERI chama a atenção para a exata compreensão que se deve ter do art. 98 do CTN, anotando que *a função do Tratado, diga-se desde logo, é firmar os limites do exercício da jurisdição brasileira: neste papel deve ser observado pela legislação interna, que apenas atua dentro de tais limites (exercício da jurisdição brasileira);* e assim este especialista arremata a sua lição:

Os Tratados Internacionais e a lei interna pertencem a ordens jurídicas distintas (a internacional e a nacional, respectivamente). Por meio de Tratados Internacionais, o País firma, na comunidade internacional, compromisso quanto até onde vai sua jurisdição. Portanto, os tratados em matéria tributária visam a delimitar os contornos nos quais se admitirá que o legislador tributário doméstico atue (Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 2013, p. 98).

38. Com a lucidez que caracteriza os seus pronunciamentos doutrinários, assim se manifesta o Professor HUGO DE BRITO MACHADO, da

Superior Tribunal de Justiça

Universidade Federal do Ceará, anotando que, se os Tratados Internacionais em geral podem ser alterados por leis ordinárias que lhes são posteriores, não o podem, no entanto, os Tratados Internacionais Tributários:

Em matéria tributária, porém, mesmo em face da orientação jurisprudencial da Corte Maior, tem-se de considerar o disposto no art. 98 do CTN, de sorte que a lei posterior ao Tratado, para prevalecer sobre ele, em matéria tributária, terá de ser uma lei complementar (Curso de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, 2012, p. 86).

39. E acrescenta que, *por outro lado, a alteração, por lei interna, de um Tratado Internacional, não tem apoio nos princípios da moralidade, que devem presidir também as relações internacionais. Alterando, por lei interna, regras de Tratado Internacional, o País perde a credibilidade* (op. cit., p. 87).

40. A Ministra do STJ e Professora REGINA HELENA COSTA chama a atenção para a importância dos Tratados Internacionais Tributários que limitam o poder de tributar, evitando a bitributação, observando que a relevância do tema *exsurge do fato de que o efeito mais danoso da pluritributação é a não observância do princípio da capacidade contributiva* (Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 2012, p. 170), no que é seguida pela Professora BETINA TREIGER GRUPENMACHER (Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna, São Paulo, Dialética, 1999, p. 94).

41. Sob tal perspectiva, a lei ou a norma tributária direcionada a regular situação específica só estará legitimada a produzir efeitos a partir de sua conformidade e harmonia com o amplo arcabouço ideológico que informa os preceitos e os princípios constitucionais, dentre eles – como se sabe – o relativo à hierarquia intrassistêmica, *aqui entendida como a exigência de que uma determinada regra tributária seja veiculada por meio de processo legislativo específico, como aquelas que originam as Leis Complementares em nosso sistema jurídico, bem como o de que não haverá dupla incidência tributária sobre um mesmo fato gerador.*

42. É nesse contexto que se deve entender a afirmação de que o venerando acórdão recorrido interpretou as regras dos citados Tratados Internacionais

Superior Tribunal de Justiça

Tributários *fora da sua respectiva especificidade normativa, isto é, como se fossem normas de hierarquia ordinária*, assim dissentindo do quanto dispõe o art. 98 do CTN e atraindo a função uniformizadora desta Corte Superior, relativa à matéria infraconstitucional, a teor do art. 105, III, alínea *a* da Carta Magna.

43. A globalização do intercâmbio negocial e empresarial, com a atuação de grandes conglomerados de empresas em vários mercados concorrentes, ora por meio de sucursais, ora filiais, ora empresas subsidiárias, controladas ou coligadas – *como neste caso* – é um fenômeno relevantíssimo e irreversível no mundo contemporâneo e, salvo previsões extremamente pessimistas do desenvolvimento do cenário internacional, tende a se expandir em ondas sucessivas e crescentes.

44. Hoje, tem-se a clara noção de que esse intercâmbio e o investimento em mercados alienígenas são *francamente favoráveis ao interesse nacional*, pois possibilitam a atração de fontes externas de investimento, aportes e trocas de tecnologia, ampliação de mercados e atualização de mão-de obra e recursos humanos, além de outros benefícios que geram riquezas internas; esses macro-objetivos não ficarão – ao meu ver – subordinados a critérios fiscalistas, *ainda que indvidosamente legítimos*, tendo-se presente a supremacia desses objetivos nacionais, vertidos em Tratados Internacionais Tributários.

45. Dentro desse panorama de atuação de empresas em múltiplos mercados é que surgiu a necessidade de regulação da tributação, não só para se evitar a sonegação, mas também para se evitar a indesejável dupla tributação, *mas sempre se tendo em vista que tais relações internacionais se desenvolvam em clima de regularidade operacional*, ressaltando-se que as transações que se realizam às escondidas, as sub-reptícias e as escusas, devem ser objeto dos Tratados e Convenções de cooperação internacional contra a criminalidade econômico-financeira – casos de Justiça Criminal – e não da regulação honesta das relações tributárias.

46. Importante destacar a legitimidade das pretensões arrecadatórias do Fisco Nacional em vista do crescimento da atividade internacional de empresas nacionais; todavia, é preciso considerar que a dupla tributação de empresas

Superior Tribunal de Justiça

controladoras brasileiras e as suas controladas no Exterior pode gerar o *indesejável efeito* de, no plano econômico, prejudicar, em termos concorrenciais, o natural embate pela conquista de mercados, com outras controladoras internacionais de outros Países e, a longo prazo, diminuir drasticamente a competitividade e os benefícios que esse tipo de empreendimento pode acarretar para o desenvolvimento do Brasil.

47. Mas volto a dizer que essa *nova realidade globalizante* acarretou outro sério problema, porquanto a atuação em diferentes Países passou a ser utilizada como forma de escamotear rendimentos, em princípio, tributáveis em um ou no outro mercado, já que muitas Nações adotam uma política extremamente favorecida para a aplicação de capitais estrangeiros, muitas vezes chegando até mesmo a suprimir qualquer tributação (são os já aludidos *paraísos fiscais*, que não estão sendo objeto de análise, neste julgamento).

48. Os Tratados e Acordos Internacionais Tributários também proliferaram, considerando a necessidade de manutenção da boa-fé e da segurança internacionais em matéria tributária, objetivando, em grande medida, evitar a dupla tributação, pois esta, sem dúvida, dificulta a concorrência internacional para todas as Nações envolvidas; por isso que se firmou, nos foros internacionais, o Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE-Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, já mencionado aqui mais de uma vez.

49. Surgiram, ainda, as legislações chamadas de *Controlled Foreign Corporation Legislation* (CFC), leis especiais cujo principal objetivo é, *sem interferir na competitividade das empresas nacionais e de suas controladas ou coligadas no Exterior*, minimizar a temível e abominável elisão fiscal.

50. Nesse sentido é que evoluiu a legislação brasileira, que passou do regime de *tributação territorial* (quando não se tributavam rendimentos e lucros obtidos no Exterior, do que é exemplar o art. 63 da Lei 4.506/64), para o de *tributação de lucros em base mundial* (Lei 9.249/95), com a tributação dos lucros e rendimentos obtidos no Exterior por meio de empresas coligadas e controladas, mas sem desconstruir os limites da atividade fiscal, entendidas e compreendidas como *garantias dos*

Superior Tribunal de Justiça

contribuintes.

51. Inicialmente, consideravam-se tributáveis pelo IRPJ brasileiro os lucros de controladas e coligadas no Exterior apenas a partir do momento em que eram repatriados ou empregados em benefício da empresa acionista brasileira (Lei 9.532/97); todavia, posteriormente, ante a prática do diferimento indefinido da distribuição dos lucros para se evitar a tributação, é que surgiu a ora analisada MP 2.158-35/2001 – *com destaque para o seu art. 74* – considerando disponíveis esses lucros, e portanto, sujeitos ao IRPJ e à CSLL no Brasil, por meio da chamada *equivalência patrimonial*, no momento em que constavam das demonstrações financeiras das controladas e coligadas operantes do Exterior.

52. Apenas a título de esclarecimento, assevero que não desconheço que, recentemente, por ocasião do julgamento do RE 541.090/SC, pelo STF, ficou reconhecida a constitucionalidade da aplicação do *caput* do art. 74 da MP 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em País que não tem tratamento fiscal favorecido – eufemismo de *paraísos fiscais* – acoimando-se de inconstitucional apenas o seu parágrafo único, que previu a sua aplicação retroativa (Relator para o acórdão o ilustre Ministro TEORI ZAVASCKI, julgamento concluído em 10.04.2013).

53. Mas esse julgamento supremo, cujo acórdão ainda não foi publicado, contou com quatro eruditos votos vencidos, expendidos pelos doutos Ministros JOAQUIM BARBOSA, RICARDO LEWANDOWSKI, MARCO AURÉLIO e CELSO DE MELLO, cuja linha de raciocínio estabeleceu-se em contraponto àquela que admitiu a tributação em causa, que aceitou que a apuração de lucros na empresa coligada ou controlada no Exterior seria, por si só, bastante para compor o fato gerador do IRPJ/CSSL da controladora brasileira, sediada no território nacional.

54. Dest'arte, segundo essa orientação, o colendo STF entendeu que a adoção do regime de competência, implantado para coligadas e controladas no Exterior pela referida MP não trouxe ofensa ao conceito de renda que se pode extrair da Constituição Federal ou ao sentido de sua disponibilidade.

Superior Tribunal de Justiça

55. Deixo consignado que os doutos votos vencidos, naquele julgamento do STF, recusando o *lucro ficto* e exigindo o ingresso do resultado econômico positivo na efetiva disponibilidade (econômica) da empresa controladora, para o fim de incidência tributária, posicionaram a questão em apreço em toda a sua relevante complexidade; e sublinho que essa orientação é a que já fora fixada em julgamentos outros, em sede de *controle concentrado* de constitucionalidade.

56. Ao meu sentir, para que se tenha como ocorrido o fato gerador do tributo, deve-se exigir que estejam presentes *todos os elementos que caracterizam a disponibilidade jurídica – já que a disponibilidade econômica fora subestimada* – para que se consolide a hipótese de incidência do IRPJ/CSSL, não havendo como se criar uma ficção jurídica para o fim de considerar disponíveis recursos que não o são, de fato.

57. No julgamento da ADIN 2.588/DF, em que igualmente se discutia a constitucionalidade da MP 2.158-34/2001, mas cuja solução abarcou apenas as empresas coligadas e controladas sediadas em *paraísos fiscais*, o ilustre Relator, Ministro JOAQUIM BARBOSA, enquadrou precisamente a questão, salientando não ser admissível que a Autoridade Fiscal *presuma a má-fé do contribuinte ou, diante das dificuldades de fiscalização, imotivadamente, crie ficticiamente hipótese de incidência tributária*; eis o que disse o acatado Ministro, no que interessa ao julgamento deste recurso:

Entendo que a obsolescência da legislação tributária não pode ser invocada para proteger a evasão fiscal, isto é, os esforços intencionalmente fraudulentos para ocultar fatos jurídicos tributários. A boa-fé do contribuinte é a contrapartida do devido processo legal para a autoridade fiscal. Em síntese, a autoridade fiscal não pode simplesmente presumir que o contribuinte esteja intencionalmente se esquivando do pagamento do tributo, ao mesmo tempo em que o contribuinte não pode dolosamente ocultar os fatos jurídicos que geram as obrigações tributárias.

(...).

Embora o efetivo recebimento dos valores seja irrelevante para incidência do imposto, é imprescindível que ocorra a disponibilidade jurídica.

Superior Tribunal de Justiça

A disponibilidade jurídica se caracteriza pela presença de todos os elementos do ato ou do negócio jurídico que motivará a transferência dos valores.

Segundo o sistema de legislação empresarial brasileiro, o direito à participação nos lucros da pessoa jurídica depende do cumprimento de alguns requisitos legais, dentre eles a deliberação da empresa.

(...).

O encerramento do exercício brasileiro, no último dia de cada ano civil, nada tem de pertinente com o atendimento dos requisitos legais ou com a deliberação da empresa acerca da destinação a ser dada aos lucros.
(...).

Em conclusão, o término do ano civil para fins tributários não pode ser singelamente considerado o momento no qual há a distribuição de lucros aos sócios ou aos acionistas.

E, ao meu sentir, é incorreta a utilização do MEP para suprir essa dissociação entre o marco escolhido para tributação e a disponibilidade jurídica da renda proveniente dos lucros distribuídos.

(...).

A utilização do MEP à avaliação do quadro patrimonial da empresa é insuficiente para afastar o requisito constitucional da disponibilidade jurídica da renda proveniente da participação de lucros cuja expectativa é de futura distribuição.

Lembro que a Constituição permite a instituição de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III da Constituição), não sobre a perspectiva de renda, nem sobre a probabilidade de acréscimo patrimonial. (ADI 2.588/DF, j. em 10.04.2013).

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

Superior Tribunal de Justiça

2.158-35/2001).

59. No ponto, a recorrente aponta ofensa aos arts. 25, § 2o., II da Lei 9.249/95 c/c o art. 74 da MP 2.158-35/2001, afirmando que o expediente adotado pela legislação interna, de forma indireta, está tributando os lucros da empresa controlada no Exterior – *e não apenas aqueles da empresa controladora* – como quer fazer crer a Fazenda Nacional e, tal expediente, seria vedado pelo art. VII dos Tratados assinados pelo Brasil com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.081/80), Países não incluídos – *como se sabe* – na lista da Receita Federal do Brasil como *paraísos fiscais*. Quanto à controlada sediada nas Bermudas, inexistente acordo celebrado.

60. Segundo a recorrente, o citado inciso II do § 2o. do art. 25 da Lei 9.249/95 determina que *os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no Exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real, mediante a adição ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação, para apuração do lucro real.*

61. Na contramão desse dispositivo, o art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países, inclusive pelo Brasil, por sua vez, afirma que *os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado.*

62. Reitero que esta Corte já teve oportunidade de se manifestar sobre a *prevalência* dos Tratados e Convenções Internacionais Tributários, quando em confronto com a legislação interna nacional, *em razão de sua especialidade*, merecendo destaque o seguinte trecho do voto condutor do acórdão proferido para o RESP 1.161.467/RS, relatado pelo ilustre Ministro CASTRO MEIRA, em caso envolvendo tributação de serviço prestado por empresa estrangeira no Brasil:

A CF/88, no artigo 146, III, expressamente delega à lei complementar a competência para dispor sobre normas gerais em matéria

Superior Tribunal de Justiça

tributária. Em face deste mandamento constitucional, o CTN dispôs sobre a hierarquia entre normas internas e internacionais no art. 98, segundo o qual os Tratados e as Convenções Internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Para HELENO TORRES, o dispositivo possui dupla função: a primeira de declarar a recepção das normas convencionais no sistema jurídico nacional e a segunda de fixar o princípio da prevalência das normas internacionais, impedindo o legislador ordinário de criar leis incompatíveis com o disposto nos textos dos Tratados Internacionais Tributários.

O conceituado Professor assinala que a prevalência das normas internacionais decorre não da hierarquia normativa entre a Convenção e o Direito Interno, mas do princípio da especialidade. Afirma que a norma internacional veicula, apenas, um mecanismo para evitar o concurso de pretensões impositivas entre os Estados Contratantes, mas não revoga ou derroga, no todo ou em parte, a legislação interna que disponha em contrário. O que ocorre, explica, é tão somente uma revogação funcional, isto é, uma limitação de eficácia normativa que recai, exclusivamente, sobre pessoas, coisas ou situações, fáticas ou jurídicas, relacionadas aos dois Estados Contratantes. Nos demais casos, ou seja, pessoas, coisas ou situações não atreladas aos dois Estados Contratantes, vigora, em plenitude, a regra de tributação interna sem qualquer revogação ou derrogação.

(...).

Assim, o art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio da especialidade, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

(...).

Portanto, a prevalência dos Tratados Internacionais Tributários decorre não do fato de serem normas internacionais, e muito menos de qualquer relação hierárquica, mas de serem especiais em relação às normas internas (DJe 01.06.2012).

63. Repita-se que a sistemática adotada pela Fazenda Pública, de adicionar o lucro obtido pela empresa controlada no Exterior para cômputo do lucro real da empresa controladora importa na tributação daquele mesmo lucro, em contraste

Superior Tribunal de Justiça

com o disposto nas referidas Convenções Internacionais.

64. A argumentação recursal em torno da incompatibilidade da legislação infraconstitucional com os Tratados Internacionais voltou-se para as controladas sediadas em Países com os quais o Brasil mantém esses acordos contra a bitributação (Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo); no que tange à controlada sediada nas Bermudas, a solução envolve a análise da legislação nacional.

65. Pelo meu entendimento, como disse, somente após a distribuição dos lucros é que o patrimônio dos acionistas estaria sujeito à tributação; todavia, tendo em vista que o STF considerou constitucional a aplicação do *caput* do art. 74 da MP 2.158-35/2001, outra alternativa não resta senão aderir a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos por Brasamerican Limited em Bermudas devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados, sujeitando-se à tributação no Brasil por ausência de acordo internacional nos moldes daqueles realizados com os demais Países acima mencionados.

66. Nesse contexto, quanto à base de cálculo, como sustentado pela recorrente, o art. 7º, § 1º. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular.

67. Com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigente é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos *métodos resultados de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.*

68. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, para reformar o venerando Acórdão recorrido e conceder em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited,

Superior Tribunal de Justiça

domiciliada nas Bermudas, submetem-se ao art. 74, *caput* da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2012/0110520-7 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.325.709 / RJ**

Números Origem: 200351010029370 29370920034025101

PAUTA: 26/11/2013

JULGADO: 26/11/2013

Relator

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Ministro Impedido

Exmo. Sr. Ministro : **BENEDITO GONÇALVES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **DARCY SANTANA VITOBELLO**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : COMPANHIA VALE DO RIO DOCE
ADVOGADO : ALBERTO XAVIER E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ / Imposto de Renda de Pessoa Jurídica -
Incidência sobre Lucro

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. **EDUARDO ANTÔNIO LUCHO FERRÃO**, pela parte RECORRENTE: COMPANHIA VALE DO RIO DOCE, Dr. **JOÃO BATISTA DE FIGUEIREDO**, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL e a Exma. Sra. Dra. **DARCY SANTANA VITOBELLO**, Subprocuradora-Geral da República, pelo **MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto do Sr. Ministro Relator conhecendo parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dando-lhe provimento para reformar o venerando acórdão recorrido e conceder a ordem de segurança postulada e o voto divergente do Sr. Ministro Sérgio Kukina conhecendo parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negando-lhe provimento, pediu vista o Sr. Ministro Ari Pargendler. Aguarda o Sr. Ministro Arnaldo Esteves Lima.

Impedido o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.325.709 - RJ (2012/0110520-7)

VOTO-VISTA

EXMO. SR. MINISTRO ARI PARGENDLER:

Os autos dão conta de que Vale S/A, atual denominação da Companhia Vale do Rio Doce, impetrou *mandado de segurança preventivo* contra ato do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, requerendo a concessão da ordem "*no sentido de reconhecer à impetrante o seu direito líquido e certo de não estar sujeita à tributação pelo IRPJ e CSL na forma do art. 74 e parágrafo único da MP nº 2.158-34/01 (e posteriores reedições) tal como regulados pela IN nº 213/02*" (e-stj, fl. 37).

A MM. Juíza Federal da 7ª Vara da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, Dra. Salete Maria Polita Maccalóz, denegou a segurança (e-stj, fl. 143/150).

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, relator o Juiz Fernando Cesar Baptista de Mattos, negou provimento à apelação nos termos do acórdão assim ementado:

"**TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. MP Nº 2.158-34/2001 E REEDIÇÕES.**

1. O fundamento de validade da alteração introduzida pelo art. 74 da MP no 2.158-34/2001 decorre da Lei Complementar nº 104/2001, que acrescentou o § 2º ao art. 43 do CTN, estabelecendo que, na hipótese de receita ou rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto de renda. O fato de o art. 74 da MP remeter ao regulamento a forma como será executada a lei não acarreta violação ao princípio da legalidade.

2. Não há qualquer ofensa ao conceito de aquisição de renda eleito pela legislação supratranscrita, uma vez que, com a apuração dos lucros na sociedade controlada, a pessoa jurídica controladora adquire imediatamente a disponibilidade econômica da renda que se incorpora em seu patrimônio,

Superior Tribunal de Justiça

acrescentando-lhe valor. Adquire, ainda, a disponibilidade jurídica da renda, pois terá título jurídico para pleitear e defender o direito relativo a essa renda, de modo que não há como sustentar que a apuração de lucro na sociedade controlada tem reflexos imediatos no patrimônio da controladora.

3. Na sistemática da Lei nº 6.404/76, o lucro da sociedade controlada já deveria ser registrado no balanço patrimonial da sociedade controladora (art. 248, III, alínea 'a') chamado de método de equivalência patrimonial, método contábil utilizado na apuração dos lucros dos investimentos relevantes de coligadas ou controladas, cuja aplicação é obrigatória para todas as pessoas jurídicas tributadas pela lucro real e que realizem tais espécies de investimento.

4. Logo, com relação à tributação, a lei pode, de forma absolutamente legítima, estabelecer os critérios quanto ao que seja a disponibilidade do lucro e o momento em que pode ser considerada essa disponibilidade.

5. A ADI 2.588-DF, em julgamento no STF discute a inconstitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único da MP 2.158-35/2001 e do parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, este último acrescentado pela LC 104/00. O voto vista proferido pelo Ministro Nelson Jobim: aponta a gênese legal do regime tributário criado pela MP nº 2.158-35/2001 (que adota o regime contábil de competência, e não o de caixa); historia a substituição da regra de cobrança do IRPJ do sistema territorial para o sistema de tributação em bases universais (TBU), aperfeiçoado pela LO 104/2001, que permitiu à MP 2.158-34/01 estender às empresas coligadas e, controladas tratamento idêntico ao que era dispensado às filiais e sucursais desde 1997; ressalta, quanto ao TBU, a utilização no Brasil da regra de compensação do IR pago pela investida estrangeira; considera irrelevante a questão sobre o controle que a empresa brasileira exerça sobre estrangeira, em razão dos benefícios decorrentes da repercussão, no mercado, do acréscimo patrimonial, expresso no balanço.

6. Inexiste violação aos tratados internacionais para evitar a dupla tributação, que adotam como parâmetro a Convenção Modelo da OCDE, que dispõe: 'os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado'; uma vez que esta hipótese trata da competência tributária exclusiva do Estado onde estiver sediada empresa controlada quanto aos resultados por ela produzidos.

Superior Tribunal de Justiça

7. Na hipótese dos autos, a situação é diversa, ou seja, versa sobre a possibilidade de o Estado Brasileiro tributar o lucro auferido 'no exterior por empresa brasileira. Vale dizer, a União pode exigir o imposto de renda sobre os lucros que empresas brasileiras auferem no território nacional ou no exterior. Mas não pode exigir imposto de renda sobre os resultados obtidos pela empresa controlada sediada no exterior. Destarte, a regra do tratado e o art. 98 do CTN são inaplicáveis ao caso.

8. Apelação conhecida e improvida" (e-stj, fl. 357/359).

Sobrevieram embargos de declaração, que foram acolhidos em parte nos termos do acórdão assim ementado:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - TRIBUTÁRIO - EXISTÊNCIA DE OMISSÕES NO ACÓRDÃO EMBARGADO - TRIBUTAÇÃO DE LUCROS OBTIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADORAS E COLIGADAS BRASILEIRAS - LEGALIDADE DO ART. 7º DA IN/SRF Nº 213/02 - APLICAÇÃO DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL ('MEP') - EXCLUSÃO DA VARIAÇÃO CAMBIAL - CONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01 - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIAS - INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO - INAPLICABILIDADE DE TRATADOS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO (CONVENÇÃO-MODELO OCDE) - FATOS NOVOS - INEXISTÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL SUSPENSIVA DA EXIGIBILIDADE DE IRPJ E CSLL.

1. Verificada a existência de omissões no acórdão embargado, os embargos de declaração se afiguram como via adequada para integração do julgado.

2. Ao se sanar a primeira omissão, restou declarada a legalidade do art. 7º da IN/SRF nº 213/02, que ao dispor sobre o 'resultado positivo da equivalência patrimonial' limita-se aos lucros auferidos por controladora e coligada brasileira, por intermédio de suas controladas e coligadas no exterior, em estrita conformidade com o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o art. 25 da Lei nº 9.249/95, excluindo-se, conseqüentemente, a variação cambial do valor do investimento no exterior, ainda que decorrente da aplicação do método da equivalência patrimonial ('MEP').

3. Ao se resolver a segunda omissão, reconheceu-se a constitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-34/01 (reeditada sob o nº 2.158-35), por ausência de

Superior Tribunal de Justiça

violação aos princípios constitucionais da anterioridade e irretroatividade tributárias, consubstanciados no art. 150, III, 'a' e 'b', da CF de 1988, para se declarar que os lucros obtidos por controladoras e coligadas brasileiras, por intermédio de suas controladas e coligadas no exterior, no período de 1996 a 2001, também estão sujeitos à incidência de IRPJ e de CSLL, na forma como preconizada no referido dispositivo legal.

4. Examinando o v. acórdão embargado, não se verificou a existência de contradição, uma vez que aquele enfrentou, de forma clara e objetiva, a questão, ora ratificada pela embargante, referente à aplicação do art. VII, dos tratados contra a dupla tributação (Convenção-Modelo da OCDE), celebrados pelo Brasil com os países de domicílio de controladas, bem como do art. 98 do CTN, afastando-a, dada a sua impertinência.

5. Esclareceu-se ainda que são tributados, por força do disposto no art. 43 do CTN, no art. 25 da Lei nº 9.249/95 e no art. 74, da MP nº 2.158-34/01 (reeditada sob o nº 2.158-35), os lucros auferidos, por intermédio de controladas ou coligadas no exterior, por controladora ou coligada brasileira - a serem computados na determinação do lucro real destas, na forma do disposto no art. 248, III, 'a', da Lei nº 6.404/76 -, e não os dividendos, aos quais, eventualmente, teriam direito, se distribuídos por suas investidas; sendo que, enquanto vigorarem os referidos dispositivos legais, sempre que as controladas ou coligadas estrangeiras - não importando a sua origem, conforme preceitua o § 1º do art. 43 do CTN - resultarem em lucros para a controladora ou coligada brasileira, incidirá IRPJ e CSLL.

6. Da mesma forma, não se verificou a ocorrência de descumprimento pelo Fisco Federal de decisões em vigor, proferidas no curso deste processo judicial, uma vez que o recebimento do recurso de apelação, interposto pela então embargante, nos efeitos devolutivo e suspensivo, por simples despacho de mero expediente, não resultou no restabelecimento de liminar que fora, expressamente, revogada por sentença denegatória de segurança (Súmula nº 405/-STF).

7. Quanto aos fatos novos alegados, também não tiveram o condão de alterar o resultado do julgamento, que havia se mostrado desfavorável à embargante, indeferindo-se desta forma o pedido de suspensão da exigibilidade dos créditos tributários objeto deste processo judicial.

8. Embargos de declaração, parcialmente, providos apenas

Superior Tribunal de Justiça

para sanar as omissões verificadas e prestar os necessários esclarecimentos, integrando-se o acórdão embargado" (e-stj, fl. 497/498).

Seguiu-se o presente recurso especial interposto por Vale S/A, com fundamento no art. 105, III, a e c, da Constituição Federal, cujas razões estão subdivididas nos seguintes tópicos:

"(i) uma questão preliminar, referente à nulidade dos acórdãos de fls. 295/319 e de fls. 422/452;

(ii) duas questões de mérito, referentes:

(a) à ilegalidade do regime de tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior consagrado pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95 e pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/01, tal como regulamentados pelo art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/02 ('IN nº 213/02); e

(b) à incompatibilidade da legislação ordinária sobre a matéria (art. 25 da Lei nº 9.249/95 e pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/01) com o artigo 7º dos Tratados celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação com a Bélgica (Decreto nº 72.542/73), Dinamarca (Decreto nº 75.106/74) e Luxemburgo (Decreto nº 85.051/80), países de domicílio de controladas da recorrente existentes à data da impetração do mandado de segurança;

(iii) uma questão processual, referente à eficácia da decisão de fls. 153 que, em razão de requerimento expresso e fundamentado da recorrente, recebeu o recurso de apelação manifestado contra a sentença de fls. 123/130 no duplo efeito (suspensivo e devolutivo), mantendo em vigor medida liminar suspensiva da exigibilidade dos créditos tributários em discussão, concedida às fls. 78/81" (e-stj, fl. 508).

O Ministério Público Federal, na pessoa da Subprocuradora-Geral da República Darcy Santana Vitobello, opinou pelo conhecimento parcial do recurso e, nessa extensão, pelo seu desprovemento (e-stj, fl. 1.085/1.097).

As questões preliminares (i e iii) já foram resolvidas pelo voto do relator.

Superior Tribunal de Justiça

II

À época da impetração, a impetrante controlava diretamente as seguintes sociedades domiciliadas no exterior: Rio Doce International S/A - RDI, domiciliada na Bélgica, Rio Doce Comércio Internacional, domiciliada na Dinamarca, Brasilux, domiciliada em Luxemburgo, Rio Doce Europa S.A.R.L., domiciliada em Luxemburgo, e Brasamerican Limited, domiciliada em Bermudas" (e-stj, fl. 04).

O nosso país celebrou tratados internacionais com a Bélgica (Decreto nº 72.542/73), com a Dinamarca (Decreto nº 75.106/74) e com Luxemburgo para evitar a dupla tributação (Decreto nº 85.051/80)

A existência desses tratados internacionais remetem 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.

A discussão, no que diz respeito às empresas controladas com sede na Bélgica e Luxemburgo, se cifra ao art. 7º, item 1, dos aludidos tratados, os quais basicamente seguiram o Modelo OCDE, a saber:

"Art. 7º, item 1 - 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. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente".

Já quanto à empresa controlada que tem sede na Dinamarca, a controvérsia reclama a atenção também para o art. 23, item 5, do respectivo tratado (Decreto 75.106/74), *in verbis*:

"Art. 23, item 5 - Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado

Superior Tribunal de Justiça

Contratante não são tributáveis no último Estado".

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 (L. 9.249/95, art. 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 art. 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 do 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 dos Estados Contratantes, e (iii) a existência de um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante.

A regra geral supõe duas sociedades com personalidades

Superior Tribunal de Justiça

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 no outro Estado Contratante.

No caso, tendo Vale S/A e as sociedades estrangeiras acima arroladas personalidades jurídicas próprias, incide a regra geral.

Dir-se-á que o Modelo OCDE não é incompatível com as medidas antielisivas inspiradas pela legislação CFC (*Controlled Foreign Corporation*).

Acontece que essa legislação antielisiva visa coibir a má concorrência ocasionada pelos Estados conhecidos como *paraísos fiscais* em que a tributação é mínima.

A celebração de tratados internacionais para evitar a dupla tributação tem como pressuposto Estados Contratantes com regimes fiscais assemelhados, a se concluir que - salvo disparatada decisão das nossas autoridades (*diplomáticas e fazendárias*) - Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo implementam esse requisito.

A tributação de Rio Doce Comércio International, domiciliada na Dinamarca - prevista pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 sobre lucros não distribuídos - esbarra ainda no art. 23, item 5, do tratado incorporado ao nosso Direito pelo Decreto 75.106, de 1974, segundo o qual só os lucros *distribuídos* podem ser tributados no Brasil.

III

Brasamerican Limited, uma das sociedades estrangeiras controladas pela Vale S/A é domiciliada em Bermudas, Estado com o qual o Brasil não tem tratado internacional nos moldes acima examinados, e no que lhe diz respeito a lide tem a ver, exclusivamente, com a legislação interna.

Superior Tribunal de Justiça

Ao tempo em que foi editada a Instrução Normativa nº 213, de 2002, o art. 248, caput, da Lei nº 6.404, de 1976, "que dispõe sobre as Sociedades por Ações", tinha a seguinte redação:

"Art. 248 - No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor do patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:" .

A expressão 'equivalência patrimonial' só foi embutida na aludida norma por força da redação que lhe deu a Lei nº 11.638, de 2007, *in verbis*:

"Art. 248 - No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas" .

Portanto, a expressão 'equivalência patrimonial', à época da publicação da Instrução Normativa nº 213, de 2002, não tinha expressão similar na legislação comercial. Nela, portanto, não se pode procurar o suporte da imposição *sub judice*, até porque o lucro contábil só é considerado para os efeitos da tributação após os ajustes (adições, exclusões e compensações) autorizados pela legislação fiscal.

A legislação fiscal apropriou-se dessa expressão 'equivalência patrimonial' no art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249, de 1995, *in verbis*:

"Art. 25 -

§ 6º - 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" .

Superior Tribunal de Justiça

Controverte-se nestes autos se o art. 74, *caput*, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, alterou o regime fiscal da avaliação dos investimentos de sociedades estrangeiras controladas que não funcionem no País.

Dispõe o art. 74, *caput*, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

"Art. 74, *caput* - Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 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, na forma do regulamento.

Essa norma é o resultado da conjugação de três regras jurídicas, a saber:

- o núcleo:

"Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL 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, na forma do regulamento" (MP 2.158-35/01, art. 74).

- disposições complementares quanto ao modo de apuração desses lucros, rendimentos e ganhos de capital para os efeitos do imposto de renda (L. 9.249/95, art. 25)

- disposições complementares quanto a incidência da CSLL sobre esses lucros, rendimentos e ganhos de capital (MP 2.158-35/01, art. 21).

A interpretação dessa norma depende, portanto, do encaixe dessas três regras jurídicas.

Superior Tribunal de Justiça

O núcleo da norma é autoexplicativo, e tem o efeito de considerar disponibilizados os lucros auferidos pela controlada ou coligada no exterior para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

O Supremo Tribunal Federal já decidiu pela respectiva constitucionalidade (RE nº 541.090, SC, redator do acórdão Min. Teori Zavascki).

Qual a repercussão das disposições complementares nas suas relações com o núcleo da norma ?

Uma primeira observação é a de que o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, faz parte da norma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e também da norma do art. 21 dessa Medida Provisória.

Quer dizer, o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, diz respeito tanto ao imposto de renda quanto à CSLL.

Uma segunda observação é a de que a norma contida neste artigo repete no § 6º, embora com outra redação, a regra contida no art. 23, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

Compare-se.

Art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995

"§ 6º - 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".

Art. 23 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977

"Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou

Superior Tribunal de Justiça

controladas que não funcionem no País".

Tanto uma regra quanto outra fazem da parte da espécie que Pontes de Miranda denomina de "*regras jurídicas negativamente formuladas*", aquelas que retiram do suporte fáctico 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 do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, fica claro que ela em nada alterou o regime fiscal vigorante desde o art. 23 do Decreto-lei nº 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.

Tudo a se resumir na conclusão de que o art. 7º, *caput*, e § 1º, da Instrução Normativa nº 213, de 2002, da Secretaria da Receita Federal (*a seguir transcrito*), pretendendo regulamentar o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, dele extrapolou:

"Art. 7º - A *contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.*

§ 1º *Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL".*

O trecho do *caput* dessa norma ao dizer - "*conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira*" - é anacrônico, no sentido de que está fora do contexto da época. Tal qual dito acima, a expressão '*equivalência patrimonial*', na data dessa Instrução Normativa, não estava incorporada à

Superior Tribunal de Justiça

legislação comercial nem à legislação fiscal.

IV

Em suma:

- Vale S/A não está sujeita, por força dos aludidos tratados internacionais, a aditar aos seus, para efeito da tributação no Brasil, os lucros apurados por Rio Doce International S/A - RDI, na Bélgica, por Rio Doce Comércio International, na Dinamarca, bem como por Brasilux e Rio Doce Europa S.A.R.L., em Luxemburgo.

- Os lucros auferidos por Brasamerican Limited em Bermudas são considerados disponibilizados para a Vale S/A na data do balanço no qual tiverem sido apurados, e estão sujeitos à tributação no Brasil, deles todavia não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método de equivalência patrimonial, à vista da ilegalidade do art. 7º, caput, e § 1º da Instrução Normativa nº 213, de 2002.

Voto, por isso, no sentido de conhecer do recurso especial, dando-lhe provimento para, concedendo a ordem em parte, declarar que:

a) os lucros apurados por Rio Doce International S/A - RDI, domiciliada na Bélgica, Rio Doce Comércio International, domiciliada na Dinamarca, Brasilux, domiciliada em Luxemburgo e Rio Doce Europa S.A.R.L., domiciliada em Luxemburgo, não podem ser aditados aos lucros de sua controladora Vale S/A para serem tributados no Brasil;

b) os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada em Bermudas, estão sujeitos à tributação prevista no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, deles todavia não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método de equivalência patrimonial, à vista da ilegalidade do art. 7º, caput, e § 1º da Instrução Normativa nº 213, de 2002.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2012/0110520-7 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.325.709 / RJ**

Números Origem: 200351010029370 29370920034025101

PAUTA: 25/03/2014

JULGADO: 25/03/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Ministro Impedido

Exmo. Sr. Ministro : **BENEDITO GONÇALVES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **ANTÔNIO CARLOS FONSECA DA SILVA**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : COMPANHIA VALE DO RIO DOCE
ADVOGADOS : CARLOS EDUARDO CAPUTO BASTOS E OUTRO(S)
 EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)
 ANA CAROLINA ARRAIS BASTOS E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ / Imposto de Renda de Pessoa Jurídica -
Incidência sobre Lucro

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Ari Pargendler conhecendo do recurso especial e dando-lhe provimento para conceder a ordem em parte, pediu vista para nova análise o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator. Aguarda o Sr. Ministro Arnaldo Esteves Lima, ausente, justificadamente, nesta assentada.

Impedido o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.325.709 - RJ (2012/0110520-7)

VOTO

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA:

Senhor Presidente, versam os autos a respeito da incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL sobre os lucros apurados no exterior por sociedades controladas e/ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Consideram-se coligadas as sociedades quando uma participa com 10 % ou mais do capital da outra, sem controla-la. Controlada é aquela cuja preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores cabem a outra sociedade (controladora).

As sociedades anônimas são obrigadas a registrar, em suas demonstrações financeiras, o valor dos investimentos em coligadas e controladas, independentemente do percentual de participação, pelo Método de Equivalência Patrimonial - MEP, por força da Res. 484/78 do BACEN e IN CVM 1/78, que disciplinam o art. 248 da Lei 6.404/76.

Esse método consiste em atualizar o valor contábil do investimento ao valor equivalente à participação societária da investidora no patrimônio líquido da sociedade investida. Contrapõe-se à avaliação pelo custo de aquisição (método tradicional).

Para outras sociedades, a utilização do MEP é obrigatória tão somente nos casos em que há investimento em coligadas cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% ou mais do capital votante, conforme a Lei 11.638/07 (Lei da Nova Contabilidade). Esse percentual correspondia a 10% na Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas).

Essa atualização repercute de forma obrigatória na demonstração de resultado do exercício, de modo que reflete, da mesma forma, diretamente na apuração do lucro contábil. No entanto, como veremos adiante, não integra a base de cálculo do IRPJ nem da CSLL, por força de disposição legal.

Dispõe o art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/01:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 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, na forma do regulamento.

Superior Tribunal de Justiça

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

No Supremo Tribunal Federal, há a ADI 2.588/DF, o RE 611.586/PR (repercussão geral) e o RE 541.090/SC tratando sobre o tema. Os processos foram julgados em conjunto, mas os respectivos acórdãos encontram-se pendentes de publicação.

Naquela egrégia Corte, nos autos da ADI 2.588/DF (Rel. p/ acórdão Min. JOAQUIM BARBOSA), foi debatida também a constitucionalidade do art. 43, § 2º, do CTN, que delega à lei ordinária fixar as condições e o momento em que se dará a disponibilidade econômica de receitas ou de rendimentos oriundos do exterior, além da referente ao art. 74, *caput* e parágrafo único, da MP 2.158-35/01, segundo o qual se considera disponibilizado, pela controladora ou coligada no Brasil, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Segundo os informativos/STF 296, 373, 442, 485, 636, 700 e 701, questionou-se, entre outros, o fato de os investimentos no exterior já serem tributados em decorrência da sua atualização pelo Método da Equivalência Patrimonial – MEP, porquanto essa atualização teria reflexo, segundo as normas em vigor, diretamente na apuração do lucro da empresa investidora, tenha ou não a empresa investida lucro.

A Suprema Corte decidiu, na ADI em tela, de acordo com tais informativos, que a utilização do MEP “não supriria a disponibilidade jurídica da renda proveniente da participação de lucros” (Informativo 700/STF). Ressaltou, ainda, que o MEP, introduzido pela Lei 6.404/76, é, na essência, um ajuste contábil realizado com o fim de determinar o valor dos investimentos de uma companhia em outras empresas, ou seja, não se apura lucro, renda ou rendimento por esse método. Asseverou que o lucro auferido por uma investida é automaticamente registrado no balanço societário da investidora como lucro líquido, independente de sua efetiva distribuição, pois o regime contábil é o da competência, e não o de caixa.

Por fim, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35 tão somente para os casos em que a coligada não se localize em paraíso fiscal. Desse modo, é constitucional para todas as controladas (estejam ou não em paraíso fiscal) e para as coligadas em paraíso fiscal.

Segundo o Informativo 701, no RE 611.586/PR (Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA), negou-se provimento ao recurso extraordinário, conforme o decidido na ADI

Superior Tribunal de Justiça

2.588/DF, porquanto a sociedade controlada pelo contribuinte recorrente estaria situada em “paraíso fiscal”, de modo que a legislação impugnada seria aplicável ao caso.

No RE 541.090/SC (Rel. p/ acórdão Min. TEORI ZAVASCKI), deu-se provimento ao recurso extraordinário da Fazenda Nacional, ao fundamento de que o art. 74 da MP 2.158-35/01 não criara tributo novo ou alterara fato gerador. Tão somente modificara o momento em que os lucros obtidos por controlada ou coligada no exterior seriam disponibilizados, de regime de caixa para o regime de competência. Refutou a suscitada ofensa a tratados internacionais destinados a evitar dupla tributação, assim como a alegação de bitributação.

Desse modo, questão relativa à constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/01, a nosso ver, foi definitivamente solucionada pelo Supremo Tribunal Federal.

No recurso especial, remanesce discussão a respeito da legalidade da IN 213/02, em confronto com o disposto no próprio art. 74 da MP 2.158-35/01.

Sustenta a VALE, recorrente, que o Decreto-lei 1.598/77 e a Lei 7.689/88 impedem o uso do método de equivalência patrimonial para tributação de lucros.

O Decreto-Lei 1.598/77 dispõe, em seu art. 23, inciso I, que a contrapartida do ajuste de que trata o art. 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real.

A Lei 7.689/88, em seu art. 2º, § 1º, alínea "c", com a redação determinada pela Lei 8.034/90, por sua vez, assevera que o resultado do período-base para fins de determinação da base de cálculo da CSLL será ajustado pela exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

A matéria foi decidida pela Segunda Turma, que firmou compreensão segundo a qual o valor do investimento em empresa controlada ou coligada situada no exterior, apurado pelo método da equivalência patrimonial, não tem impacto nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nesse sentido, transcrevo as seguintes ementas:

PROCESSUAL CIVIL. PRAZO. CONTAGEM. CIÊNCIA DA DECISÃO MEDIANTE CARGA DOS AUTOS. OBSERVÂNCIA DO ART. 184 E §§, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE NAQUILO QUE EXCEDE A PROPORÇÃO A QUE FAZ JUS A EMPRESA INVESTIDORA NO LUCRO AUFERIDO PELA EMPRESA INVESTIDA. ILEGALIDADE DO ART. 7º, §1º, DA IN/SRF N. 213/2002.

1. Segundo a jurisprudência desta Casa, o termo inicial do prazo recursal é antecipado para a data em que o advogado retira os autos mediante carga, pois nessa data é considerado como intimado. Contudo, em nenhum dos casos essa intimação se dá com prejuízo do disposto no art. 184 e §§, do CPC. Precedentes: REsp. n. 146.197/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, julgado em 16.4.1998; REsp. n. 88.509/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Costa Leite, julgado em 21.5.1996; REsp. n. 57.754/GO, Segunda Turma, Rel. Min. Américo Luz, julgado em 8.3.1995; REsp. n. 11.228/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Dias Trindade, julgado em 20.8.1991; REsp. n. 11.228/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Dias Trindade, julgado em 20.8.1991; REsp. n. 2.840/MG, Quarta Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, julgado em 6.11.1990.

2. Não agride ao art. 535, do CPC, o julgado que labora sobre fundamentação adequada e suficiente, muito embora sem examinar todas as teses e artigos de lei invocados pelas partes.

3. É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002.

4. Muito embora a tributação de todo o resultado positivo da equivalência patrimonial fosse em tese possível, ela foi vedada pelo disposto no art. 23, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, "c", 4, da Lei n. 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mediante artifício contábil que elimina o impacto do resultado da equivalência patrimonial na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e na apuração da base de cálculo da CSLL, não tendo essa legislação sido revogada pelo art. 25, da Lei n. 9.249/95, nem pelo art. 1º, da Medida Provisória n. 1.602, de 1997 (convertida na Lei n. 9.532/97), nem pelo art. 21, da Medida Provisória n. 1.858-7, de 29, de julho de 1999, nem pelo art. 35, Medida Provisória n. 1.991-15, de 10 de março de 2000, ou pelo art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-34, de 2001 (edições anteriores da atual Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001).

5. Recurso especial não provido. (REsp 1.211.882/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 14/4/11)

TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ILEGALIDADE DO ART. 7º, §1º, DA IN/SRF 213/2002.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. A Segunda Turma do STJ firmou entendimento de que a variação positiva ou negativa do valor do investimento em empresa controlada ou coligada situada no exterior, apurada pelo método de equivalência patrimonial, embora influencie no lucro líquido da empresa investidora, não tem impacto nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Precedente: REsp 1.211.882/RJ.

Superior Tribunal de Justiça

3. Recurso especial provido. (REsp 1.236.779/PR, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 31/8/11)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. VARIAÇÃO POSITIVA. ART. 7º DA IN SRF 213/02. OBSCURIDADE ELENCADE NO ART. 535 DO CPC. POSSIBILIDADE DE EFEITOS INFRINGENTES. PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE.

1. Conforme consignado no acórdão embargado, o julgamento do REsp 1.211.882/RJ, de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, reiterou a legalidade de tributação do IRPJ e da CSLL aos lucros auferidos por empresas brasileiras investidoras, sobre empresas investidas no exterior, destacando a ilegalidade somente quanto ao art. 7º da IN SRF 213/02, ao determinar a incidência tributária sobre a integralidade da variação positiva.

2. A apreciação de suposta violação de preceitos constitucionais não é possível na via especial, nem à guisa de prequestionamento, porquanto matéria reservada pela Carta Magna ao Supremo Tribunal Federal.

Embargos de declaração parcialmente acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao agravo regimental. (EDcl no AgRg nos EDcl no REsp 1.232.796/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 03/04/12).

Com efeito, o art. 74 da MP 2.158-35/01, a nosso ver, com as devidas vênias, não revogou o disposto no Decreto-Lei 1.598/77 e na Lei 7.689/88, de modo a autorizar a tributação pelo MEP na hipótese. A Medida Provisória sequer faz referência ao referido MEP. Tão somente considera que a data do balanço da controlada ou coligada será o momento em que se verificará a ocorrência do fato gerador (disponibilização do lucro) do IRPJ e da CSLL, devidos pela empresa controladora ou coligada no Brasil.

A meu juízo, não há conflito entre a Medida Provisória 2.158-35/01, o Decreto-lei 1.598/77 e a Lei 7.689/88 porque tratam de assuntos distintos. A Medida Provisória, sobre a tributação de lucros de coligadas e controladas no exterior. O Decreto-lei e a Lei sobre a vedação de tributar com base na utilização do MEP.

Em consequência, é ilegal o art. 7º, § 1º, da IN 213/02, porquanto amplia, sem amparo legal, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao prevê a tributação sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial, conforme vem decidindo a Segunda Turma.

Ante o exposto, **acompanho** o voto reformulado do eminente Relator, tendo em conta, igualmente, as razões apresentadas no voto-vista do em.Ministro Ari Pargendler, a fim de **conhecer** do recurso especial e **dar-lhe parcial provimento**, com a devida vênias da

Superior Tribunal de Justiça

divergência manifestada pelo em. Ministro Sérgio Kukina.

É o voto.



RECURSO ESPECIAL Nº 1.325.709 - RJ (2012/0110520-7)
RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE : COMPANHIA VALE DO RIO DOCE
ADVOGADOS : CARLOS EDUARDO CAPUTO BASTOS E OUTRO(S)
EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)
ANA CAROLINA ARRAIS BASTOS E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

REALINHAMENTO DE VOTO (NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO)

1. Este é o caso em que se aprecia a compatibilidade das normas internas de tributação do lucro de empresas controladas pela VALE S/A, sediadas fora do País (Bélgica, Dinamarca, Luxemburgo e Bermudas), à vista dos Tratados Internacionais contra a bitributação.

2. Após proferir meu voto, solicito vista dos autos o eminente Ministro ARI PARGENDLER que, em seu duto pronunciamento, alertou-me para a singularidade da situação envolvendo a controlada sediada nas Bermudas.

3. Anoto que a minha argumentação recursal inicial em torno da incompatibilidade da legislação infraconstitucional com os Tratados Internacionais voltou-se exclusivamente para as controladas sediadas em Países com os quais o Brasil mantém esses acordos contra a bitributação (Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo); no que tange à controlada sediada nas Bermudas, a questão envolve a prevalência do art. 74, *caput* da MP 2.157-35/2001, bem como da IN 213 (art. 7o., *caput*, e § 1o.), que não fora por mim analisada..

4. Como constou no voto que proferi, ao meu sentir, para que se tenha como ocorrido o fato gerador do tributo, deve-se exigir que estejam presentes *todos os elementos que caracterizam a disponibilidade jurídica – já que a disponibilidade econômica fora subestimada* – para que se consolide a hipótese de incidência do

Superior Tribunal de Justiça

IRPJ/CSSL, não havendo como se criar uma ficção jurídica para o fim de considerar disponíveis recursos que não o são, de fato. Deveras, pelo meu entendimento, somente após a distribuição dos lucros é que o patrimônio dos acionistas estaria sujeito à tributação.

5. Todavia, não se pode olvidar que o STF reconheceu a constitucionalidade da aplicação do *caput* do art. 74 da MP 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em País que não tem tratamento fiscal favorecido – eufemismo de *paraísos fiscais* – acoimando-se de inconstitucional apenas o seu parágrafo único, que previu a sua aplicação retroativa (Relator para o acórdão o ilustre Ministro TEORI ZAVASCKI, julgamento concluído em 10.04.2013).

6. Assim, outra alternativa não resta senão aderir a esse entendimento; dessa forma, acolhe-se, integralmente, o raciocínio desenvolvido pelo Ministro ARI PARGENDLER em torno do art. 7o, *caput*, e § 1o. da IN 213/2002, para considerar que os lucros auferidos pela empresa Brasamerican Limited, em Bermudas, devem ser considerados disponibilizados para a VALE S/A na data do balanço no qual tiverem sido apurados, *não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo mérito de equivalência patrimonial, à vista da ilegalidade do art. 7o., caput, e § 1o. da Instrução Normativa 213/2002.*

7. Portanto, ao final, conheço do recurso para dar-lhe parcial provimento, para reformar o venerando Acórdão recorrido e conceder em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos pelas empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, submetem-se ao art. 74, *caput* da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

8. Finalmente, declaro que este pronunciamento substitui integralmente aquele manifestado na sessão do dia 26.11.2013 e que as observações

Superior Tribunal de Justiça

aqui lançadas foram inseridas no voto que farei juntar aos autos.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2012/0110520-7 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.325.709 / RJ**

Números Origem: 200351010029370 29370920034025101

PAUTA: 24/04/2014

JULGADO: 24/04/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Ministro Impedido

Exmo. Sr. Ministro : **BENEDITO GONÇALVES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **DARCY SANTANA VITOBELLO**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : COMPANHIA VALE DO RIO DOCE
ADVOGADOS : CARLOS EDUARDO CAPUTO BASTOS E OUTRO(S)
 ALBERTO XAVIER E OUTRO(S)
 EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)
 ANA CAROLINA ARRAIS BASTOS E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ / Imposto de Renda de Pessoa Jurídica -
Incidência sobre Lucro

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, a Turma, por maioria, vencido o Sr. Ministro Sérgio Kukina, conheceu do recurso especial e deu-lhe parcial provimento para conceder, em parte, a segurança, nos termos da reformulação de voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Ari Pargendler e Arnaldo Esteves Lima votaram com o Sr. Ministro Relator.

Impedido o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.325.709 - RJ (2012/0110520-7)

RELATOR : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**
RECORRENTE : COMPANHIA VALE DO RIO DOCE
ADVOGADOS : CARLOS EDUARDO CAPUTO BASTOS E OUTRO(S)
ALBERTO XAVIER E OUTRO(S)
EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)
ANA CAROLINA ARRAIS BASTOS E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

VOTO-VENCIDO

O SENHOR MINISTRO SÉRGIO KUKINA: Trata-se de recurso especial interposto pela COMPANHIA VALE DO RIO DOCE, com fundamento no art. 105, III, *a e c*, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região assim ementado (fl. 357/359):

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. MP Nº 2.158-34/2001 E REEDIÇÕES.

1. O fundamento de validade da alteração introduzida pelo art. 74 da MP nº 2.158-34/2001 decorre da Lei Complementar nº 104/2001, que acrescentou o § 2º ao art. 43 do CTN, estabelecendo que, na hipótese de receita ou rendimento oriundos do exterior; a lei estabelecerá as condições e o momento, em que se dará a sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto de renda. O fato de o art. 74 da MP remeter ao regulamento a forma como será executada a lei não acarreta violação ao princípio da legalidade.

2. Não há qualquer ofensa ao conceito de aquisição de renda eleito pela legislação supra transcrita uma vez que, com a apuração dos lucros na sociedade controlada, a pessoa jurídica controladora adquire imediatamente a disponibilidade econômica da renda que se, incorpora em seu patrimônio, acrescentando-lhe valor. Adquire, ainda, a disponibilidade jurídica da renda, pois terá título jurídico para pleitear e defender o direito relativo a essa renda, de modo que não há como sustentar que a apuração de lucro na sociedade controlada tem reflexos imediatos no patrimônio da controladora.

3. Na sistemática da Lei nº 6.404/76, o lucro da sociedade controlada já deveria ser registrado no balanço patrimonial da sociedade controladora (art. 248, III, 'alínea "a)'), chamado de método de equivalência patrimonial, método contábil utilizado na

Superior Tribunal de Justiça

apuração dos lucros dos investimentos relevantes de coligadas ou controladas, cuja aplicação é obrigatória para todas as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e que realizem tais espécies de investimento.

4. Logo, com relação à tributação, a lei pode, de forma absolutamente legítima, estabelecer os critérios quanto ao que seja a disponibilidade do lucro e o momento em que pode ser considerada essa disponibilidade.

5. A ADI 2.588-DF, em julgamento no STF discute a inconstitucionalidade do art. 74, caput e parágrafo único da MP 2.158-35/2001 e do parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, este último acrescentado pela LC 104/00. O voto vista proferido pelo Ministro Nelson Jobim: aponta a gênese legal do regime tributário criado pela MP nº 2.158-35/2001 (que adota o regime contábil de competência, e não o de caixa); historia a substituição da regra de cobrança do IRPJ do sistema territorial para o sistema de tributação em bases universais, (TBU), aperfeiçoado pela LC 104/2001, que permitiu à MP 2.158-34/01 estender às empresas coligadas e controladas tratamento idêntico ao que era dispensado às filiais e sucursais desde 1997; ressalta, quanto ao TBU, a utilização no Brasil da regra de compensação do IR pago pela investida estrangeira; considera irrelevante a questão sobre o controle que a empresa brasileira exerça sobre estrangeira, em razão dos 'benefícios decorrentes da repercussão, no mercado, do acréscimo patrimonial, expresso no balanço.

6. Inexiste violação aos tratados internacionais para evitar a dupla, tributação, que adotam como parâmetro a Convenção Modelo da OCDE, que dispõe: "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado", uma vez que esta hipótese trata da competência tributária exclusiva do Estado onde estiver sediada empresa controlada quanto aos resultados por ela produzidos.

7. Na hipótese dos autos, a situação é diversa, ou seja, versa sobre a possibilidade de o Estado Brasileiro tributar o lucro auferido no exterior por empresa brasileira. Vale dizer, a União pode exigir o imposto de renda sobre os lucros que empresas brasileiras auferem no território nacional ou no exterior. Mas não pode exigir imposto, de renda sobre os resultados obtidos pela empresa controlada sediada no exterior. Destarte, a regra do tratado e o art. 98 do CTN são inaplicáveis ao caso.

8. Apelação conhecida e improvida.

Opostos embargos de declaração, foram parcialmente acolhidos nos termos da seguinte ementa (fls. 497/498):

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - TRIBUTÁRIO - EXISTÊNCIA DE OMISSÕES NO ACÓRDÃO EMBARGADO - TRIBUTAÇÃO DE LUCROS OBTIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADORAS E

COLIGADAS BRASILEIRAS - LEGALIDADE DO ART. 7º, DA IN/SRF Nº 213/02 - APLICAÇÃO DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL ("MEP") - EXCLUSÃO DA VARIAÇÃO CAMBIAL - CONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 74, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01 - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIAS - INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO - INAPLICABILIDADE DE TRATADOS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO (CONVENÇÃO-MODELO OCDE) - FATOS NOVOS - INEXISTÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL SUSPENSIVA DA EXIGIBILIDADE DE IRPJ E CSLL.

I - Verificada a existência de omissões no acórdão embargado, os embargos de declaração se afiguram como via adequada para integração do julgado.

II - Ao se sanar a primeira omissão, restou declarada a legalidade do art. 7º, da IN/SRF nº 213/02, que ao dispor sobre o "resultado positivo da equivalência patrimonial" limita-se aos lucros auferidos por controladora e coligada brasileira, por intermédio de suas controladas e coligadas no exterior, em estrita conformidade com o art. 74, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o art. 25, da Lei nº 9.249/95, excluindo-se, conseqüentemente, a variação cambial do valor do investimento no exterior, ainda que decorrente da aplicação do método da equivalência patrimonial ("MEP").

III - Ao se resolver a segunda omissão, reconheceu-se a constitucionalidade do parágrafo único, do art. 74, da MP nº 2.158-34/01 (reeditada sob o nº 2.158-35), por ausência de violação aos princípios constitucionais da anterioridade e irretroatividade tributárias, consubstanciados no art. 150, III, "a" e "b", da CF de 1988, para se declarar que os lucros obtidos por controladoras e coligadas brasileiras, por intermédio de suas controladas e coligadas no exterior, no período de 1996 a 2001, também estão sujeitos à incidência de IRPJ e de CSLL, na forma como preconizada no referido dispositivo legal.

IV - Examinando o v. acórdão embargado, não se verificou a existência de contradição, uma vez que aquele enfrentou, de forma clara e objetiva, a questão, ora ratificada pela embargante, referente à aplicação do art. VII, dos tratados contra a dupla tributação (Convenção-Modelo da OCDE), celebrados pelo Brasil com os países de domicílio de controladas, bem como do art. 98, do CTN, afastando-a, dada a sua impertinência.

V - Esclareceu-se ainda que são tributados, por força do disposto no art. 43, do CTN, no art. 25, da Lei nº 9.249/95 e no art. 74, da MP nº 2.158-34/01 (reeditada sob o nº 2.158-35), os lucros auferidos, por intermédio de controladas ou coligadas no exterior, por controladora ou coligada brasileira - a serem computados na determinação do lucro real destas, na forma do disposto no art. 248, III, "a", da Lei nº 6.404/76 -, e não os dividendos, aos quais, eventualmente, teriam direito, se distribuídos por suas investidas;

Superior Tribunal de Justiça

sendo que, enquanto vigorarem os referidos dispositivos legais, sempre que as controladas ou coligadas estrangeiras - não importando a sua origem, conforme preceitua o § 1º, do art. 43, do CTN - resultarem em lucros para a controladora ou coligada brasileira, incidirá IRPJ e CSLL.

VI - Da mesma forma; não se verificou a ocorrência de descumprimento pelo Fisco Federal de decisões em vigor, proferidas no curso deste processo judicial, uma vez que o recebimento do recurso de apelação, interposto pela então embargante, nos efeitos devolutivo e suspensivo, por simples despacho de mero-expediente, não resultou no restabelecimento de liminar que fora, expressamente, revogada por sentença denegatória de segurança (Súmula nº 405/STF).

VII - Quanto aos fatos novos alegados, também não tiveram o condão de alterar o resultado do julgamento, que havia se mostrado desfavorável à embargante, indeferindo-se desta forma o pedido de suspensão da exigibilidade dos créditos tributários objeto deste processo judicial.

VIII - Embargos de declaração, parcialmente, providos apenas para sanar as omissões verificadas e prestar os necessários esclarecimentos, integrando-se o acórdão embargado.

Na razões recursais, sustenta a recorrente, além de dissídio jurisprudencial, violação dos arts. 25, § 6º, da Lei 9.249/95, 74 da MP 2.158-35/01. Aduz, em resumo, que as questões tratadas no presente feito desdobram-se nas seguinte categorias (fl. 508):

(i) uma questão preliminar, referente à nulidade dos acórdãos de fls. 295/319 e de fls. 422/452;

(ii) duas questões de mérito, referentes:

(a) à ilegalidade do regime de tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior consagrado pelo art. 25 da Lei n.º 9.249/95 e pelo art. 74 da MP n.º 2.158-35/01, tal como regulamentados pelo art. 7º da Instrução Normativa SRF n.º 213/02 ("IN n.º 213/02"); e

(b) à incompatibilidade da legislação ordinária sobre a matéria (art. 25 da Lei n.º 9.249/95 e art. 74 da MP n.º 2.158-35/01) com o artigo 7º dos Tratados celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação com a Bélgica (Decreto n.º 72.542/73), Dinamarca (Decreto n.º 75.106/74) e Luxemburgo (Decreto n.º 85.051/80), países de domicílio de controladas da RECORRENTE existentes à data da impetração do mandado de segurança.

(iii) uma questão processual, referente à eficácia da decisão de fls. 153 que, em razão de requerimento expresso e fundamentado da RECORRENTE, recebeu o recurso de apelação manifestado contra a sentença de fls. 123/130 no duplo efeito (suspensivo e devolutivo), mantendo em vigor medida liminar suspensiva da exigibilidade dos

Superior Tribunal de Justiça

créditos tributários em discussão, concedida às fls. 78/81.

O Ministério Público Federal manifestou-se pelo conhecimento parcial do recurso e, nessa parte, pelo não provimento (fl. 1.085/1.097).

Trazido o feito a julgamento, o eminente relator, ministro Napoleão Nunes Maia Filho, conheceu parcialmente do recurso especial e, nessa parte, deu-lhe provimento para reformar o venerando acórdão recorrido e conceder a ordem de segurança postulada pela impetrante.

Na mesma sessão, votando em seguida, acompanhei o relator para também conhecer do especial em parte, mas divergi de Sua Excelência ao negar provimento ao recurso na parte conhecida. Já encerrado o julgamento, este acabou sendo o único voto divergente, que agora faço registrar por escrito.

Passo aos fundamentos do voto vencido.

Relativamente às preliminares levantadas, acompanhei o eminente relator.

Quanto ao mérito - Na inicial do subjacente **writ**, a Vale S/A postulou a concessão da ordem "no sentido de reconhecer à IMPETRANTE o seu direito líquido e certo de não estar sujeita à tributação pelo IRPJ e CSL na forma do art. 74 e parágrafo único da MP nº 2.158-34/01 (e posteriores reedições) tal como regulados pela IN nº 213/02" (fl. 37).

Extrai-se dos autos que "*a impetrante é controladora direta de sociedades domiciliadas no exterior, a saber: (i) RIO DOCE INTERNACIONAL S.A. -RDI, domiciliada na Bélgica; (ii) RIO DOCE COMÉRCIO INTERNACIONAL, domiciliada na Dinamarca; (iii) BRASILUX, domiciliada no Luxemburgo; (iv) RIO DOCE EUROPA S.a.r.l, domiciliada no Luxemburgo; e (v) BRASAMERICAN LIMITED, domiciliada nas Bermudas*" (fl. 4).

Entendo, pois, que o ponto fulcral e prejudicial da controvérsia radica na interpretação e nas consequências que se devam extrair do art.7º do Tratado Modelo da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), sobretudo frente frente ao art. 98 do CTN, que prescreve a supremacia dos tratados sobre a legislação tributária interna. Transcrevo, por necessário, o teor do art. 7º do apontado diploma internacional:

Artigo 7.º

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua

Superior Tribunal de Justiça

atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

De outra parte, alega a empresa recorrente que o art. 7º, § 1º, da INSRF 213/2002, ao regulamentar o art. 74 da MP 2.158-3/2001, que incluiu o § 2º ao art. 43 do CTN, teria inovado o ordenamento jurídico ao eleger uma nova base de cálculo para o IRPJ e CSLL, fundada na aquisição da disponibilidade jurídica, segundo as diretrizes do método da equivalência patrimonial.

Dispõem tais dispositivos:

MP 2.158-3/2001 - Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 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, na forma do regulamento.

CTN - Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

§ 2 Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

INSRF 213/2002 - Art. 7. A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º - Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Da conjugada exegese dos dispositivos acima transcritos, não vejo a ocorrência de contrariedade à sobredita cláusula internacional e, conseqüentemente, qualquer resquício de indevida bitributação. Ao invés dessa tese, compreendo ser legítima a exação reclamada pela

Superior Tribunal de Justiça

Fazenda Nacional, consoante o método de equivalência patrimonial, porquanto possível se faz ao Estado brasileiro tributar o lucro de empresa sediada no Brasil, mesmo quando oriundo de suas controladas ou coligadas estabelecidas no exterior.

Em verdade, ao assim proceder, o fisco nacional, no exercício de sua delimitada soberania, está a tributar apenas a pessoa jurídica radicada no território brasileiro, não se descortinando, nesse procedimento, qualquer intrusão fiscal no território em que sediada a controlada ou coligada, o que, se por hipótese estivesse a ocorrer, aí sim renderia ensejo a descabida bitributação, vedada pela antes referida regra internacional.

Não antevejo, portanto, a propalada ofensa ao art. 98 do CTN, que ostenta a seguinte redação: "*Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*".

Assim, pedindo vênia à douta maioria, entendendo pela integral manutenção do acórdão regional, no sentido da incidência do IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos pela Vale S/A, por intermédio de suas empresas coligadas ou controladas sediadas no exterior, tudo isso na perspectiva de que a já transcrita legislação interna sobre o tema de modo algum afronta o também reportado art. 7º do Tratado Modelo da OCDE, do qual o Brasil é signatário.

Ante o exposto, conheço em parte do recurso especial interposto por Vale S/A e, nessa extensão, nego-lhe provimento.

É como voto.