

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 870.214 RIO DE JANEIRO

RELATOR	: MIN. ANDRÉ MENDONÇA
AGTE.(S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AGDO.(A/S)	: VALE S/A
ADV.(A/S)	: ALBERTO SANTOS PINHEIRO XAVIER E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S)	: CARLOS EDUARDO CAPUTO BASTOS
ADV.(A/S)	: EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRAO
ADV.(A/S)	: LUIZ FELIPE BULUS ALVES FERREIRA
ADV.(A/S)	: ANA CAROLINA ANDRADA ARRAIS CAPUTO BASTOS
ADV.(A/S)	: LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO
AM. CURIAE.	: ASSOCIACAO BRASILEIRA DAS COMPANHIAS ABERTAS ABRASCA
ADV.(A/S)	: LUIZ ANTONIO BETTIOL
ADV.(A/S)	: THIAGO DE CARVALHO E SILVA DO VAL
ADV.(A/S)	: MARCELO MONTALVAO MACHADO
AM. CURIAE.	: SINDICATO DAS INDUSTRIAS DE PRODUTOS QUIMICOS PARA FINS INDUSTRIAIS, PETROQUIMICAS E DE RESINAS SINTETICAS DE CAMAC
ADV.(A/S)	: MUDROVITSCH ADVOGADOS
ADV.(A/S)	: LAIS KHALED PORTO

VOTO-VISTA

EMENTA: AGRADO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 1º, INC. I; 2º; 59; 103; 145, § 1º; E 150, INC. II E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282 DO STF. EMPRESA NACIONAL CONTROLADORA DE SOCIEDADES NO EXTERIOR.

RE 870214 AgR / RJ

CONTROVÉRSIA. BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DE RENDA. ANÁLISE DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. MATÉRIA DE ÍNDOLE INFRACONSTITUCIONAL. POTENCIAL OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MÉRITO. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. CONSTITUCIONALIDADE. ADI 2.588 E RE 611.586. TEMA 537 DA REPERCUSSÃO GERAL. LUCROS DE EMPRESAS CONTROLADAS DOMICILIADAS EM PAÍSES SEM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA PREVENÇÃO DE BITRIBUTAÇÃO DE RENDA. CONFLITO DE NORMAS. ESPECIALIDADE. APLICAÇÃO DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. ART. 27 DA CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE O DIREITO DOS TRATADOS. ART. 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PROTEÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA, À BALANÇA COMERCIAL E À ECONOMIA NACIONAL. LUCROS DE EMPRESA CONTROLADA DOMICILIADA EM PARAÍSO FISCAL. LEGÍTIMA TRIBUTAÇÃO NOS TERMOS DO ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. QUANTIFICAÇÃO DO LUCRO VIA MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - MEP. IMPOSSIBILIDADE. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO.

1. O art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 impõe a incidência de IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos por empresa controlada sediada no exterior, a pretexto da tributação da empresa controladora situada no Brasil, estipulando ficção jurídica ao reputar que os lucros percebidos pelo estabelecimento no estrangeiro são automaticamente atribuídos à matriz brasileira quando da apuração em balanço, independentemente de sua efetiva distribuição em prol dessa unidade controladora nacional.

2. O Pleno desta Corte, na ADI 2.588 e no RE 611.586 (Tema 537/RG), firmou as seguintes premissas no tocante ao teor do art. 74 da MP 2.158-35/2001: (i) inaplicabilidade da norma às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, isto é, que não sejam "paraísos fiscais"; (ii) aplicabilidade da norma às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países com

RE 870214 AGR / RJ

tributação favorecida ou sem controles societários e fiscais adequados, "paraísos fiscais", assim definidos em lei, e; (iii) inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no parágrafo único do dispositivo.

3. O entendimento firmado no julgamento da ADI 2.588 e do RE 611.581 pela constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, para tributação dos lucros auferidos a partir de controladas situadas em países não enquadrados como "paraísos fiscais", porquanto não obtido o *quorum* para declaração de inconstitucionalidade da norma, não reclama, *prima facie*, a higidez da incidência tributária em debate.

4. A tributação defendida pela União recai sobre lucros auferidos por empresas controladas pela recorrida sediadas na Bélgica, na Dinamarca e em Luxemburgo - *não enquadrados como "paraísos fiscais"* -, com os quais o Brasil celebrou tratados internacionais vigentes - *Decretos 72.542/1973, 75.106/1974 e 85.051/1980* - para prevenção da bitributação de renda, à luz do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE.

5. A solução do caso supõe a superação de antinomia entre norma interna de Direito Tributário - *art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001* - e tratados internacionais contra dupla tributação de renda - *celebrados com a Bélgica, a Dinamarca e o Principado de Luxemburgo, onde se situam empresas controladas da recorrida, objetos dos Decretos 72.542/73, 75.106/74 e 85.051/80* -, situando-se em âmbito alheio à esfera cognitiva do apelo extremo, porquanto suas hipóteses de cabimento, *ex vi* art. 102, III, da Constituição, Federal, não admitem interpretação da legislação infraconstitucional.

6. A conclusão pela aplicação irrestrita, *in casu*, do art. 74 da MP 2.158-35/2001, como via à validação da automática tributação, no Brasil, dos lucros auferidos por empresas controladas pela parte recorrida e sediadas na Bélgica, na Dinamarca e em Luxemburgo, posiciona-se contrariamente aos compromissos rumo à prevenção da dupla tributação assumidos pela República Federativa do Brasil no plano internacional, de modo a gerar enorme insegurança jurídica às relações exteriores do Brasil e riscos graves à balança comercial e ao desenvolvimento e à economia nacionais, inclusive com o potencial de evasão de agentes econômicos e,

RE 870214 AGR / RJ

portanto, de substancial redução de investimentos e postos de trabalho.

7. A solução do conflito havido entre o art. 74 da MP 2.158-35/2001 e os arts. VII dos Decretos 72.542/1973, 75.106/1974 e 85.051/1980, relativos às convenções contra a dupla tributação de renda entre Brasil e Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, reclama a prevalência das normas oriundas da atuação da União no plano internacional, pelo critério da especialidade, notadamente ante o art. 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados - Decreto 7.030/2009 - e o art. 98 do Código Tributário Nacional.

8. Os lucros de empresa controlada sediada nas Bermudas - "*paraíso fiscal*", ex vi art. 1º, inc. XI, da IN RFB 1.037/2010 -, conquanto passíveis de tributação pelo art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, em linha com o decidido na ADI 2.588 e no RE 611.586 (Tema 537/RG), não podem ser calculados pelo Método de Equivalência Patrimonial - MEP previsto no art. 248 da Lei das Sociedades por Ações, porquanto tal considera como resultado positivo da equivalência patrimonial parcelas não limitadas ao lucro - *núcleo do IRPJ e da CSLL* -, que não podem dar sustento à exação.

9. A alegação tardia, apenas em embargos de declaração, da matéria constitucional tecida à luz dos arts. 1º, inc. I; 2º; 59; 103; 145, § 1º; e 150, inc. II e § 6º, da Constituição Federal, não supre a falta do requisito do prequestionamento, viabilizador da abertura da instância extraordinária, de modo a incidir, nesse caso, o óbice da Súmula 282 da Suprema Corte.

10. Agravo interno **DESPROVIDO**.

VOTO

O EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO LUIZ FUX: Rememoro tratar-se, inicialmente, de recurso extraordinário interposto pela UNIÃO, ex vi art. 102, inc. III, "a", da Constituição Federal, contra acórdão da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça que proveu parcialmente recurso especial do polo ora recorrido, para conceder em parte a ordem objeto do mandado de segurança impetrado na origem, segundo ementa *infra*:

"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.*

RE 870214 AGR / RJ

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 exegetica 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*

RE 870214 AGR / RJ

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 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 vigorante 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

RE 870214 AGR / RJ

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.” (doc. 11, fls. 130/132)

Opostos embargos de declaração contra o acórdão suso citado, esses foram rejeitados por ausência de vício integrável (doc. 12, fls. 52/68).

Nas razões recursais, a UNIÃO argui preliminar de repercussão geral e, no mérito, violação aos arts. 1º, inc. I; 2º; 59; 97; 102, inc. III; 103; 145, § 1º; 150, inc. II e § 6º; 153, inc. III e § 2º, inc. I; e 195, inc. I, alínea “c”, da Constituição Federal. Alega “*que o aresto recorrido do STJ decidiu em direção diametralmente oposta à jurisprudência firmada pelo STF na ADIN 2.588/DF, no RE 611.586/PR e no RE 541.090/SC acerca do conceito constitucional de renda tributável, da tributação em bases universais e do momento de sua disponibilidade econômica (não financeira)*”. Argumenta, ademais, que “*não há antinomia entre o dispositivo supracitado [artigo VII, parágrafo 1º, do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE (Decreto 72.542/73 - Bélgica, Decreto 75.106/74 – Dinamarca e Decreto 85.051/80 - Luxemburgo)] e os artigos 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP nº 2.158-35/2001. Isso porque não se pode confundir a tributação do lucro da controlada residente no exterior (o que é vedado pelo Art. VII), com a tributação do lucro da controladora sediada no país, cujos resultados englobam os lucros auferidos por intermédio da empresa estrangeira, nos termos da legislação tributária interna*” (doc. 12, fls. 75/116).

Em contrarrazões, o polo recorrido aduziu que o apelo extremo não há de ser conhecido, ante a falta de prequestionamento, eis que a questão constitucional não foi abordada nas contrarrazões ao recurso especial, e o cunho infraconstitucional da controvérsia. No mérito, a sua vez, sustenta a ocorrência de *distinguishing* entre o caso e os precedentes desta Corte invocados no recurso e, ainda, a inoccorrência das violações à Constituição Federal alegadas nas razões do apelo extremo (doc. 12, fls. 122/175).

Ato contínuo, o Superior Tribunal de Justiça proferiu juízo positivo de admissibilidade do recurso extraordinário (doc. 12, fls. 176/179).

RE 870214 AGR / RJ

Em sequência, aportados os autos nesta Corte, o eminente Rel. Min. Marco Aurélio, em decisão monocrática, negou seguimento ao recurso extraordinário, ante a natureza infraconstitucional da controvérsia e a mister interpretação da legislação infraconstitucional em debate (doc. 14).

Irresignada com tal provimento, a parte recorrente interpôs agravo interno, arguindo a ausência do óbice suso citado e, ademais, quanto à matéria de fundo, reprisando os argumentos do apelo extremo (doc. 17).

A parte recorrida, a seu turno, apresentou contrarrazões (doc. 20).

Em sessão virtual do Pleno, o eminente Rel. Min. André Mendonça, sucessor do Min. Marco Aurélio, votou para desprover o agravo interno, concluindo pela natureza infraconstitucional do debate e, no caso de superação desse entendimento, no que pertine à questão de fundo, pela insubsistência do pleito recursal, face a: **(i)** finalidade das regras CFC - *Controlled Foreign Companies* como normas antielisão fiscal internacional; **(ii)** participação do Brasil em convenções internacionais para evitar dupla tributação da renda, dentre essas as firmadas com Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, onde há empresas controladas da recorrida, que estipulam o critério de residência (estabelecimento permanente) para fixação da competência para tributar renda; **(iii)** entendimento do STF na ADI 2.588 e no RE 611.586 (Tema 537/RG) pela constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/2001 nos casos de empresas controladas situadas em países com tributação favorecida; **(iv)** neutralidade do MEP para fins de apuração de disponibilidade de renda, não valendo para tributar lucro; **(v)** incoerência da tributação em bases universais do art. 74 da MP 2.158-35/2001 e do método de equivalência patrimonial - MEP com as regras CFC e os acordos internacionais firmados pelo Brasil; **(vi)** impossibilidade de se invocar direito interno como via ao descumprimento de tratado, *ex vi* art. 27 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, internalizado pelo Decreto 7.030/2009; **(vii)** efeito lesivo do descumprimento de acordos internacionais às relações exteriores do Brasil, ao investimento externo (ante volatilidade) e ao princípio da confiança ínsito ao Estado de Direito.

Por ocasião do citado julgamento, o Min. Gilmar Mendes, após vista

RE 870214 AGR / RJ

dos autos, abriu divergência propondo o provimento do agravo interno e, pois, do recurso extraordinário, para assentar *"a possibilidade de computar como acréscimo patrimonial positivo da recorrida os lucros auferidos por suas empresas controladas com sede na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo"*. Para tal, ponderou: **(i)** constitucionalidade da controvérsia, diante da negativa de aplicação de norma declarada constitucional por esta Corte, em virtude do julgamento da ADI 2.588 e do RE 541.090; **(ii)** regência da tributação de renda da pessoa jurídica residente no Brasil pelo princípio da universalidade, segundo o art. 74 da MP 2.158-35/2001; **(iii)** incorporação do método de equivalência patrimonial - MEP na lei tributária, para tributação em bases universais independente de efetiva distribuição da renda; **(iv)** ausência, *in casu*, de dupla tributação jurídica, posto se discutir a tributação da renda da controladora no Brasil, de modo a não incidirem os tratados internacionais suso citados, não abrangentes a conjunturas de bitributação econômica; **(v)** resolução do imbróglio a partir da aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001, tido constitucional pela Suprema Corte.

A sua vez, após pedidos de vista sucessivos, o Min. Alexandre de Moraes e o Min. Nunes Marques votaram no sentido de acompanhar a divergência inaugurada pelo Min. Gilmar Mendes, para o fim específico de prover o agravo interno e, conseqüentemente, o recurso extraordinário, assentando a validade da tributação da renda da parte ora recorrida referente aos lucros auferidos por suas empresas controladas no exterior.

Em sequência, pedi vista dos autos, para melhor análise do caso.

É o relatório que se revela essencial. **VOTO.**

Inicialmente, adianto que, após exame minudente do imbróglio ora devolvido a esta Corte, formei convicção no sentido de **acompanhar o eminente Rel. Min. André Mendonça**, para votar pelo desprovimento do agravo interno, por falta de preenchimento dos pressupostos salutaros ao conhecimento do apelo extremo e, quanto à matéria de fundo, a título subsidiário, por insubsistência das alegações tecidas pelo polo recorrente.

RE 870214 AGR / RJ

Adentrando nesse mister, cumpre salientar, preliminarmente, que as alegadas ofensas aos arts. 1º, inc. I; 2º; 59; 103; 145, § 1º; e 150, inc. II e § 6º, todos da Constituição Federal, carecem do necessário prequestionamento.

Sob referido prisma, faz-se imperioso rememorar que a interposição do recurso extraordinário impõe que o dispositivo constitucional tido por violado tenha sido deduzido e debatido na instância de origem, sob pena de padecer o recurso da falta do pressuposto do prequestionamento.

In casu, entretanto, a parte recorrente não ventilou, oportunamente, por ocasião das suas contrarrazões de recurso especial, os dispositivos constitucionais suso referenciados, supostamente violados. Com efeito, é assente nesta Corte que a alegação tardia da matéria constitucional, suscitada apenas em embargos de declaração, não há de suprir a falta do requisito do prequestionamento, viabilizador da abertura da instância extraordinária. Incide, pois, o óbice da Súmula 282 do STF. Nesse sentido:

"Direito Tributário. Embargos de declaração em recurso extraordinário com agravo. Recebimento como agravo interno. ISSQN. Cobrança em duplicidade. Ausência de prequestionamento. Súmulas 279 e 282/STF.

I. Caso em exame

1. Embargos de declaração opostos contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário com agravo, o qual tem por objeto acórdão que negou provimento a recurso.

II. Questão em discussão

2. Preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso extraordinário com agravo.

III. Razão de decidir

3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de admitir o recebimento de embargos de declaração como agravo interno, na hipótese de a parte recorrente impugnar todos os fundamentos da decisão embargada e buscar os excepcionais efeitos

RE 870214 AGR / RJ

infringentes. Precedente.

4. *Em atenção à celeridade processual, no caso de os fundamentos apresentados serem suficientes para a compreensão da controvérsia, dispensa-se, inclusive, a intimação da parte para complementar as razões. Precedente: Rcl 32.796-ED, Rel. Min. Gilmar Mendes.*

5. *Os dispositivos apontados como violados carecem do necessário prequestionamento, sendo certo que os acórdãos proferidos pelo Tribunal de origem não cuidaram das referidas normas. A matéria apresentada apenas nos embargos de declaração não supre o requisito do prequestionamento quando ficar caracterizada a inovação recursal. Incidência da Súmula 282/STF. Precedentes.*

6. *Para dissentir do entendimento firmado pelo Tribunal de origem, seria necessário reexaminar fatos e provas constantes dos autos, procedimento vedado neste momento processual. Incidência da Súmula 279/STF.*

IV. Dispositivo

7. *Embargos de declaração recebidos como agravo interno, a que se nega provimento, com a aplicação da multa de 1% (um por cento) sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 1.021, § 4º, do CPC/2015.” (ARE 1.554.141 ED, Rel. Luís R. Barroso - Presidente, Pleno, DJe de 26/8/2025, grifei)*

”Direito Constitucional e administrativo. Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. ausência de prequestionamento. incidência das súmulas 282 e 356 do stf. Violação aos princípios do devido processo legal, contraditório, ampla defesa, direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Ausência de Repercussão geral. Agravo interno não provido.

I. Caso em exame

RE 870214 AGR / RJ

1. Agravo interno interposto contra decisão monocrática que negou seguimento a recurso extraordinário.

2. O agravante buscava a reforma da decisão, alegando, unicamente, a não incidência das Súmulas 282 e 356/STF quanto à matéria constitucional versada no art. 5º, XXXVI, da Constituição da República.

3. A decisão agravada havia inadmitido o recurso extraordinário por (i) estar em conformidade com Tema nº 1.254/STF; (ii) interposição de agravo inadequado (art. 1.042 do Código de Processo Civil) em vez do agravo interno cabível (art. 1.030, § 2º, do Código de Processo Civil), vedada a fungibilidade; (iii) ausência de prequestionamento da matéria constitucional (arts. 5º, XXXVI, e 97 da Constituição Federal) suscitada apenas em embargos de declaração inovatórios; (iv) caráter reflexo da alegada ofensa ao art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal; (v) ausência de violação ao art. 97 da Constituição Federal, por se tratar de interpretação de legislação infraconstitucional; e (vi) necessidade de reexame de fatos e provas (Súmula 279/STF).

II. Questão em discussão

4. A questão em discussão consiste em saber se devem ser afastados os óbices processuais que levaram à inadmissibilidade do recurso extraordinário, especialmente a ausência de prequestionamento e a alegada ofensa reflexa a dispositivos constitucionais.

III. Razões de decidir

5. O agravo interno não trouxe argumentos novos ou aptos a desconstituir os fundamentos da decisão agravada.

6. A matéria constitucional arguida pelo agravante (art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal) não foi devidamente prequestionada nas instâncias ordinárias, em razão da inovação nos embargos de declaração, o que atrai a incidência

RE 870214 AGR / RJ

das Súmulas 282 e 356/STF.

7. *A verificação da alegada ofensa ao direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada pressupõe o reexame de normas infraconstitucionais, configurando ofensa reflexa e não direta à Constituição, o que não atende à exigência do art. 102, III, "a", da Lei Fundamental.*

8. *Os demais óbices processuais apontados na decisão agravada, como a inadequação da via recursal (aplicação do art. 1.042 do Código de Processo Civil em vez do art. 1.030, § 2º, do Código de Processo Civil) e a vedação ao reexame de fatos e provas (Súmula 279/STF), permanecem incólumes, não tendo sido devidamente refutados no agravo interno.*

IV. Dispositivo

9. *Agravo interno conhecido e não provido. (ARE 1.561.254 AgR, Rel. Min. Flávio Dino, Primeira Turma, DJe de 22/9/2025, grifei)*

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. INTERPOSIÇÃO EM 18.01.2024. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. ASSOCIAÇÃO CIVIL DOS POLICIAIS CIVIS, MILITARES E FUNCIONÁRIOS PÚBLICOS DOS ESTADOS FEDERATIVOS DO BRASIL – ASBRA. GRATIFICAÇÃO. RETP. FORMA DE CÁLCULO. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. ALEGADA AUSÊNCIA DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO DIREITO ADQUIRIDO E DA IRREDUTIBILIDADE DE VENCIMENTOS. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DE TODOS OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. ARTS. 1.021, §1º, DO CPC, E 317, § 1º, DO RISTF.

1. *É ônus do recorrente, nos termos do art. 1.021, § 1º, do CPC e 317, § 1º, do RISTF impugnar de modo específico todos os*

RE 870214 AGR / RJ

fundamentos da decisão agravada.

2. No recurso extraordinário, o Recorrente insurge-se contra o acórdão proferido pelo Tribunal de origem, tanto em relação à preliminar de ilegitimidade ativa quanto ao mérito da controvérsia.

3. No presente agravo, o Agravante impugna apenas o fundamento relativo à preliminar suscitada, no que diz respeito à ausência de prequestionamento dos dispositivos constitucionais dados como contrariados no apelo extremo (artigos 5º, XXI e LXX, b, e 8º, III, da CF).

4. Além disso, ainda que fosse possível superar tal óbice processual, **está correta a decisão recorrida ao apontar a ausência de prequestionamento (Súmula 282 do STF), tendo em vista a inovação da matéria nos embargos de declaração opostos na instância de origem**, uma vez que nas contrarrazões à apelação cível, o Estado de São Paulo apenas sustentou a ilegitimidade da Agravada, nos termos do art. 5º da Lei 7.347/85, questão infraconstitucional.

5. Agravo regimental a que se nega provimento, com previsão de aplicação da multa do art. 1.021, §4º, CPC c/c art. 81, § 2º, do CPC, no valor de 1 (um) salário mínimo, tendo em vista que se trata de causa de valor inestimável. Sem honorários, por se tratar de ação civil pública (art. 18 da Lei 7.347/1985).” (ARE 1.455.654 AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe de 8/5/2024, grifei)

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. AÇÃO PENAL. ESTUPRO DE VULNERÁVEL. PROVAS. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOVAÇÃO DA MATÉRIA. PREQUESTIONAMENTO TARDIO DAS QUESTÕES CONSTITUCIONAIS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 282/STF. INTERPRETAÇÃO DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO. AGRAVO

RE 870214 AGR / RJ

REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

I - Como tem consignado este Tribunal, por meio da Súmula 282, é inadmissível o recurso extraordinário se a questão constitucional suscitada não tiver sido apreciada no acórdão recorrido. Ademais, a tardia alegação de ofensa ao texto constitucional, apenas deduzida em embargos de declaração, não supre o prequestionamento.

II - Para se chegar à conclusão contrária à adotada pelo acórdão recorrido faz-se necessário o exame prévio das normas infraconstitucionais aplicáveis à espécie, o que inviabiliza o extraordinário.

III - Agravo regimental a que se nega provimento.” (ARE 988.489-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 12/5/2017, grifei)

Por este ângulo, o recurso extraordinário que se busca destrancar a partir da interposição do agravo interno em exame já não merece ser conhecido no que pertine à alegação de violação, pelo acórdão *a quo*, aos dispositivos constitucionais acima referenciados, quais sejam, os arts. 1º, inc. I; 2º; 59; 103; 145, § 1º; e 150, inc. II e § 6º, todos da Carta Republicana.

De igual modo, ainda em sede preliminar, verte que o apelo extremo também não merece conhecimento em virtude de a controvérsia que lhe subjaz versar essencialmente sobre questão de cariz infraconstitucional, não envolvendo debate que remonta diretamente à norma constitucional.

Com efeito, analisando os autos, emana que a solução do caso supõe a superação de antinomia entre norma interna de Direito Tributário - *art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001* - e pactos internacionais contra a bitributação de renda - *art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE, objeto de tratados celebrados pelo Brasil com a Bélgica, a Dinamarca e o Principado de Luxemburgo, onde se situam empresas controladas da recorrida, internalizados pelos Decretos 72.542/73, 75.106/74 e 85.051/80.*

RE 870214 AGR / RJ

Para tanto, exige-se, em adição à análise das normas epigrafadas, a interpretação de diversos outros dispositivos infraconstitucionais, dentre eles: **(i)** art. 43 do Código Tributário Nacional, relativo à regra-matriz do imposto sobre a renda; **(ii)** arts. 98 do Código Tributário Nacional e 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, conexos à aplicação do princípio da especialidade nos conflitos entre tratado e direito interno (Decreto 7.030/2009); **(iii)** art. 248 da Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976) e Instrução Normativa 213/2002, da Secretaria da Receita Federal, referentes à aplicação do Método de Equivalência Patrimonial - MEP, utilizado para fins de apuração dos lucros tributáveis no Brasil.

Tanto é claro o raciocínio *retro* que o Superior Tribunal de Justiça, no acórdão extraordinariamente recorrido (doc. 11), resolve a controvérsia ora em debate, isto é, o conflito casuístico entre tratados internacionais celebrados e internalizados e direito interno, a partir da interpretação das normas referenciadas no parágrafo anterior, a reforçar que o caso tem o fito de gerar, no máximo, mera violação indireta à Constituição Federal.

Referido imbróglio, a propósito, situa-se em campo alheio à esfera cognitiva do recurso extraordinário, sendo certo que as suas hipóteses de cabimento cerradas, à luz do art. 102, inc. III, da Constituição Federal, não admitem interpretação da legislação infraconstitucional, demandada nos presentes autos. Daí porque, nesse diapasão, revela-se descabido o apelo extremo, tal como assentado no *decisum* agravado, que deve ser mantido.

Corroborando a conclusão acima perfilhada, despontam precedentes desta Corte, nos termos das seguintes ementas, oriundas de controvérsias emanadas no âmbito de pactos internacionais sobre tributação ou, ainda, vertentes em torno da Instrução Normativa SRF 213/2002. Destacam-se:

“Recursos extraordinários. Direito Tributário. Convenção entre o Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda (Decreto nº 77.053/76). Imposto de renda retido na fonte. Isenção. Dividendos distribuídos por empresas nacionais sediadas no Brasil a sociedade da Suécia residente

RE 870214 AGR / RJ

naquele país. Empate no julgamento do apelo extremo interposto pela União. Proclamação de solução contrária à pretendida pela recorrente (art. 146 do RISTF).

1. Trata-se de controvérsia, tendo presente a Convenção entre o Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda (Decreto nº 77.053/76), acerca da isenção, garantida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), do imposto de renda retido na fonte incidente sobre dividendos distribuídos por empresas nacionais sediadas no Brasil a sociedade da Suécia residente naquele país, todas citadas nos autos. Verificação de empate no julgamento do recurso extraordinário da União interposto contra acórdão do STJ.

2. No que se refere à condição jurídica dos tratados internacionais em face de normas de direito interno, os principais entendimentos dos Ministros integrantes da corrente a favor do provimento de tal recurso podem ser sintetizados do seguinte modo: de um lado, defendeu-se que (i) tratados internacionais são espécies normativas infraconstitucionais distintas e autônomas, as quais não se confundem com normas federais, tais como decretos-legislativos, decretos executivos, medidas provisórias, leis ordinárias ou leis complementares e (ii) a Carta Federal não respalda o paradigma dualista; de outro lado, alegou-se existir paridade normativa entre atos internacionais e leis infraconstitucionais de direito interno, resolvendo-se as antinomias entre essas normas pelo critério cronológico ou da especialidade e ressaltando-se os tratados e as convenções internacionais sobre direitos humanos. Argumentou-se, também, que o art. 98 do CTN, de modo legítimo, atribui precedência aos tratados ou convenções internacionais em matéria tributária e estabelece, em virtude do critério da especialidade, a suspensão provisória da eficácia e da aplicabilidade do ordenamento positivo interno. O entendimento sobre a alegada afronta ao princípio da isonomia é de que o acórdão recorrido confundiu o critério de conexão nacionalidade com o de residência, estendendo a todos os súditos suecos residentes no exterior benefícios fiscais apenas concedidos aos

RE 870214 AGR / RJ

residentes no Brasil.

3. A argumentação da corrente contra o provimento do apelo extremo da União pode ser resumida da seguinte maneira: para se ultrapassar o entendimento da Corte Superior, a qual consignou ter aquela convenção vedado a dupla tributação e a distinção entre nacionais e residentes, seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional pertinente, o que não é permitido em sede de recurso extraordinário.

4. Os Ministros julgaram prejudicado, por unanimidade, o recurso extraordinário interposto pela Volvo do Brasil Veículos LTDA e outros contra o acórdão do TRF-4. Foi negado provimento ao recurso extraordinário da União em razão do empate na votação, nos termos do art. 146 do RISTF.” (RE 460320, Rel. Min. Gilmar Mendes, Rel. p/ Acórdão: Dias Toffoli, Pleno, DJe de 6/10/2020, grifei)

”AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS OU COLIGADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ADI 2.588. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. TEMA 537. JULGAMENTO DE MÉRITO NO RE 611.586. EMPRESA NACIONAL CONTROLADORA DE EMPRESAS NO EXTERIOR SEDIADAS EM PAÍSES SEM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO DO CAPUT DO ARTIGO 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35. NÃO FORMAÇÃO DE QUORUM PARA A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO DISPOSITIVO PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PARA O CASO. PRECEDENTE DO RE 541.090/SC, REL. MIN. TEORI ZAVASCKI, DJ 30/10/2014. INSTRUÇÃO NORMATIVA 213/01. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL POSITIVA. TRIBUTAÇÃO APENAS DO QUE SE CONSTITUI ‘LUCRO’. MATÉRIA DE

RE 870214 AgR / RJ

ÍNDOLE INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AGRAVO INTERNO PARCIALMENTE PROVIDO.

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 2.588, Rel. Min. Ellen Gracie, Redator do acórdão o Min. Joaquim Barbosa, DJe 10/2/2014; e do RE 611.586, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 10/10/2014, Tema 537 não alcançou o quorum para a declaração de inconstitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, que trata da tributação de investimentos de empresas brasileiras em sociedades controladas sediadas em países sem tributação favorecida.

2. In casu, as controladas da empresa brasileira, sediadas no Chile e na Argentina, devem ter a tributação de seus lucros realizada no momento do levantamento do balanço no exterior, conforme estabelece o dispositivo legal.

3. A situação já foi objeto de decisão pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, acórdão de relatoria do saudoso Ministro Teori Zavascki: RE 541090, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Red. p/ acórdão Min. Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJe-213, 30/10/2014.

4. O exame do método da equivalência patrimonial para a avaliação de investimentos em sociedade controladas e coligadas sediadas no exterior demanda o revolvimento de legislação infraconstitucional, o que não é permitido no âmbito do Recurso Extraordinário. Entretanto, para a aplicação do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 deve-se utilizar o método da equivalência patrimonial apenas para que IRPJ e CSLL incidam exclusivamente sobre as parcelas correspondentes ao lucro das sociedades investidas. 5. Agravo a que se dá parcial provimento." (ARE 1.191.424-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 9/9/2020, grifei)

"Embargos de declaração no recurso extraordinário com agravo.

RE 870214 AGR / RJ

Conversão dos embargos declaratórios em agravo regimental. Tributário. CSLL e IRPJ. Resultado positivo da equivalência patrimonial. Instrução Normativa nº 213/03. Necessidade de reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional. Ofensa constitucional indireta ou reflexa.

1. *Para ultrapassar o entendimento do acórdão recorrido e acolher a pretensão recursal, seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional (Lei nº 6.404/76; Decreto-lei nº 1.598/77; art. 43, I e II, do CTN; Lei 9.249/95, seguida pela MP 2.158-35/01, regulamentada pela IN-SRF nº 213/03). A ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, apenas indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o apelo extraordinário.*

2. *Agravo regimental não provido.*" (RE 653.921-ED, Segunda Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 14/12/2015, grifei)

"AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PESSOAS JURÍDICAS. TRATAMENTO ISONÔMICO. DUPLA TRIBUTAÇÃO. ART. 24 DA CONVENÇÃO BRASIL E SUÉCIA. CONTROVÉRSIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. Inexistência de declaração de inconstitucionalidade pelo Tribunal a quo. Não há falar em ofensa ao art. 97 da Constituição da República nem em incidência da Súmula Vinculante n. 10 do Supremo Tribunal." (AI 586299 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe de 5/2/2010)

No mesmo sentido, referencio decisões monocráticas de minha lavra que reconheceram o cunho infraconstitucional da discussão que envolve a resolução de conflito entre normas tributárias nacionais, de um lado, e tratados internacionais, de outra banda, nos termos das ementas *infra*:

RE 870214 AGR / RJ

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IRPF. PROVENTOS DE APOSENTADORIA PAGOS A RESIDENTE NO EXTERIOR. ACORDO INTERNACIONAL. DECRETO 92.318/1985. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA. NORMA TRIBUTÁRIA NACIONAL OU ESTRANGEIRA. INTERPRETAÇÃO DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS E REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. INVIABILIDADE EM SEDE EXTRAORDINÁRIA. SÚMULA 279 DO STF. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA UNIÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 282 DO STF. PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA, DO CONTRADITÓRIO E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. MATÉRIAS COM REPERCUSSÃO GERAL REJEITADA PELO PLENÁRIO DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 748.371. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 93, IX, DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. RECURSO DESPROVIDO.” (RE 1.139.405, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 23/8/2019)

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. TRATADO INTERNACIONAL. REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E REPÚBLICA DA CORÉIA. PRINCÍPIO DA RECIPROCIDADE. ISENÇÃO DE CPMF NÃO PREVISTA NO ROL DO ACORDO INTERNACIONAL. ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STJ PARA O JULGAMENTO DA MATÉRIA. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO 283, DA SÚMULA DO STF.

1. A violação constitucional dependente da análise de malferimento de dispositivo infraconstitucional encerra violação reflexa e oblíqua, tornando inadmissível o recurso extraordinário. Nesse sentido: RE 596.682 Rel. Min. Carlos Britto, DJe de 21/10/10, e AI 808.361, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe de 08/09/10, entre outros.

2. In casu, a discussão cinge-se à abrangência e

RE 870214 AGR / RJ

interpretação do Tratado Internacional celebrado entre a República Federativa do Brasil e a República da Coréia, recepcionado no ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto 354/91, no que tange à isenção de impostos com base na aplicação do princípio da reciprocidade, previsto no artigo 178 da Constituição Federal.

3. É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles (Enunciado 283, da Súmula do STF).

4. Agravo de instrumento a que se nega seguimento." (AI 740.321, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 05/03/2012, grifei).

Em acréscimo ao raciocínio acima esposado, ressalto que o fato de o Supremo Tribunal Federal já haver reconhecido a constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/2001 não tem o fito, por si, de elevar a controvérsia ao âmbito constitucional. Nesse prisma, repriso que, o Superior Tribunal de Justiça, ao assentar a inaplicabilidade de tal dispositivo *in casu* e, pois, afastar a incidência tributária na conjuntura debatida, fundara-se **não** na suposta inconstitucionalidade da norma referenciada, mas, sim, em teses de cariz infraconstitucional, resolvendo a questão à luz de critérios legítimos para resolução de antinomias, isto é, dos conflitos entre normas válidas, assentando a especialidade do direito internacional internalizado sobre o direito interno, *ex vi* arts. 98 do Código Tributário Nacional e 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (Decreto 7.030/2009).

Sob referido prisma, compreendo que o recurso extraordinário não merece ser conhecido e, pois, que o agravo interno deve ser desprovido, a fim de ratificar o *decisum* recorrido, conforme voto do eminente Relator.

Na hipótese de restarem ultrapassados os óbices ao conhecimento do apelo extremo já tratados, quanto à matéria de fundo do recurso, também partilho do entendimento do Rel. Min. André Mendonça, no sentido da impossibilidade de tributação pela lei brasileira dos ganhos auferidos por empresas controladas por matrizes nacionais que residam em países com

RE 870214 AGR / RJ

os quais o Brasil tenha celebrado tratados contra a bitributação de renda, salvo após a distribuição daqueles às empresas controladoras no Brasil.

Debruçando sobre tal controvérsia, repriso que a questão em debate no presente recurso extraordinário transita em torno da incidência, pela legislação pátria - *artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 e Instrução Normativa 213/2002, da Secretaria da Receita Federal do Brasil* -, a pretexto da tributação da ora recorrida, domiciliada no Brasil, de IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos por sociedades controladas por aquela e domiciliadas na Bélgica, na Dinamarca e em Luxemburgo, países com os quais o Brasil celebrou tratados internacionais sobre prevenção da dupla tributação de renda - *Decretos 72.542/1973, 75.106/1974 e 85.051/1980* -, e nas Bermudas.

Sob referido prisma, transcrevo, para melhor análise, a norma pátria suso citada, qual seja, o art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, que consubstancia o objeto principal da tese formulada pela União *in casu*:

"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.

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."

Por meio do artigo supratranscrito, especificamente no que pertine ao panorama *sub examine*, estabelece-se a incidência de IRPJ e CSLL, com sustento na alegada tributação de empresa controladora situada no Brasil, sobre os lucros auferidos pela empresa controlada sediada no exterior. Para tanto, estipula espécie de **ficção jurídica** ao considerar, para fins da incidência tributária, que os lucros são automaticamente disponibilizados

RE 870214 AGR / RJ

à controladora no Brasil, passando a ser renda tributável dessa, no átimo da apuração em balanço, independente da distribuição à matriz nacional.

No que pertine a tal dispositivo, rememoro que o Pleno desta Corte, no julgamento da ADI 2.588, Rel. Min. Ellen Gracie, Redator do acórdão Min. Joaquim Barbosa, *DJe* de 10/2/2014; e do RE 611.586, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* de 10/10/2014, paradigma do Tema 537 da repercussão geral, firmou três premissas quanto ao art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, quais sejam: **(i) a inaplicabilidade** da norma às empresas nacionais **coligadas** a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, isto é, que não sejam "paraísos fiscais"; **(ii) a aplicabilidade** da norma às empresas nacionais **controladoras** de pessoas jurídicas sediadas em países **com tributação favorecida ou sem controles societários e fiscais adequados**, "paraísos fiscais", assim definidos em lei, e; **(iii) a inconstitucionalidade** da cláusula de **retroatividade** prevista no parágrafo único. Nesse viés, transcrevo as ementas dos julgados citados:

“TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR.

LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO).

APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE.

MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º

RE 870214 AGR / RJ

(LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir planejamento tributário) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam paraísos fiscais;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (paraísos fiscais, assim definidos em lei);

RE 870214 AGR / RJ

2.3. *A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.*

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.” (ADI 2.588, Rel. Min. Ellen Gracie, Redator do acórdão o Min. Joaquim Barbosa, Plenário, DJe de 10/2/2014)

“TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR.

LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO).

EMPRESA CONTROLADA SEDIADA EM PAÍS DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU CLASSIFICADO COMO PARAÍSO FISCAL.

MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. *Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:*

1.1. *Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou*

RE 870214 AGR / RJ

econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir planejamento tributário) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam paraísos fiscais;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (paraísos fiscais, assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

3. No caso em exame, a empresa controlada está sediada em país inequivocamente classificado como paraíso fiscal.

Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega

RE 870214 AGR / RJ

provimento." (RE 611.586, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe de 10/10/2014, paradigma do Tema 537 da repercussão geral)

Do exame minudente dos precedentes acima mencionados, emerge, **quanto à tributação dos lucros auferidos por empresas controladas em países sem tributação favorecida**, que não se alçou, em momento algum, o *quorum* legal para declaração de inconstitucionalidade do disposto no art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Com efeito, a leitura dos votos proferidos na ADI 2.588 denota que, nessa conjuntura, prevaleceu, por maioria, o entendimento da relatora, a Ministra Ellen Gracie, que fez a exata diferenciação entre a situação das sociedades coligadas e a das controladas por empresas brasileiras, independentemente de estarem ou não sediadas em países com tributação favorecida. Assim, transcrevo:

"4.2 - No caso das empresas controladoras situadas no Brasil, em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora. O art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações da Lei n° 9.457, de 5 de maio de 1997), no seu parágrafo 2º, define empresa controlada como sendo aquela em relação à 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 poder de eleger a maioria dos administradores. A disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, assim, depende única e exclusivamente da empresa controladora, que detém o poder decisório sobre o destino desses lucros, ainda que não remetidos efetivamente, concretamente pela empresa controlada, situada no exterior, para a controladora localizada no Brasil. Em consequência, a apuração de tais lucros caracteriza aquisição de disponibilidade jurídica apta a dar nascimento ao fato gerador do imposto de renda,

RE 870214 AGR / RJ

não havendo nenhum descompasso entre o disposto no art. 74, caput da medida provisória em questão com o contido no caput e no parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional (acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001) e tampouco com os arts. 146, inciso III, alínea a e 153, inciso III da Constituição Federal.

(...)

Com exceção da hipótese contida na alínea d, atinente ao emprego do valor no aumento de capital da controlada ou coligada domiciliada no exterior, eram hipóteses de concreta transferência dos lucros para a controladora ou coligada situada no Brasil. O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no entanto, considerou disponibilizados os lucros pela sua simples apuração no balanço da controladora ou da coligada situada no Brasil, independentemente de esses lucros efetivamente terem sido distribuídos e remetidos para a empresa brasileira. No caso das empresas coligadas, como não há controle acionário pela coligada brasileira, não se pode considerar existente sequer disponibilidade jurídica pela empresa localizada no Brasil em relação aos lucros auferidos pela sua coligada no exterior, cujo destino - como por exemplo reinvestimento na compra de maquinário ou outras hipóteses - está vinculado à decisão de quem detém o controle da sociedade e às limitações da própria legislação do país em que está sediada a empresa coligada." (grifos acrescentados)

Quedaram vencidos, ato contínuo, os eminentes Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que não admitiam a tributação, na esteira do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, das receitas oriundas de empresas controladas em países não classificados como regime fiscal privilegiado. E, nesse prisma, não se alcançou, no julgamento correlato, a maioria de seis votos para declaração de inconstitucionalidade, conforme preceitua o art. 23 da Lei 9.868/1999.

Trasladando o entendimento oriundo dos julgamentos suso citados à presente casuística, consigno que, em que pese tenham aqueles vertido no sentido da constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória 2.158-

RE 870214 AGR / RJ

35/2001, para tributação via IRPJ e CSLL dos lucros auferidos a partir de empresas controladas no exterior, não se há de concluir, *prima facie*, pela plena higidez da incidência tributária defendida pela União na espécie.

Com efeito, do exame dos autos, vê-se que a tributação pretendida pela parte recorrente tem por base os lucros auferidos por sociedades controladas pela ora recorrida e domiciliadas na Bélgica, na Dinamarca e em Luxemburgo - *Estados sem tributação favorecida e, pois, não enquadrados como "paraísos fiscais"* - e, ademais, nas Ilhas Bermudas - *consideradas país com tributação favorecida, consoante o art. 1º, inc. XI, da IN RFB 1.037/2010*.

Particularmente quanto aos Estados sem tributação favorecida *retro*, urge frisar que consubstanciam entidades com os quais o Brasil celebrou tratados internacionais em vigor para prevenção da dupla tributação de renda, segundo o Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE, mediante os Decretos 72.542/1973, 75.106/1974 e 85.051/1980, respectivamente relacionados à Bélgica, à Dinamarca e a Luxemburgo.

Ocorre que, no âmbito de tais convenções, estipulou-se, em termos simples, que: **(i)** os lucros da empresa são tributáveis apenas pelo Estado onde está sediada e; **(ii)** no caso daquela ter estabelecimento permanente no outro Estado, os lucros da unidade estrangeira são atribuídos a essa, como se consubstanciasse uma empresa independente, a ponto de serem tributáveis exclusivamente, na respectiva medida, por esse outro Estado. Nesse viés, referencio o teor do artigo 7 do Decreto 72.542/1973, análogo aos artigos 7 dos outros Decretos citados, ns. 75.106/1974 e 85.051/1980:

"ARTIGO 7

Lucros das Empresas

1. 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 aí situado. Se a empresa exercer suas atividades desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem

RE 870214 AGR / RJ

atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, **serão atribuídos em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que o mesmo obteria se constituísse uma empresa distinta e separada que exercesse atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares e transacionasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente.**

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente será permitido deduzir as despesas feitas para a realização dos fins desse estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os gastos gerais de administração assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de esse estabelecimento permanente comprar mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente em outros artigos da presente Convenção, as disposições desses outros artigos não serão afetadas pelas disposições deste artigo." (grifos inseridos)

Diante disso, vislumbro, nesse particular, que a conclusão no sentido da aplicação irrestrita, *in casu*, da norma do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, como via à validação da automática tributação no país dos lucros auferidos por empresas controladas pela parte recorrida e sediadas na Bélgica, na Dinamarca e em Luxemburgo, posiciona-se contrariamente aos compromissos rumo à prevenção da dupla tributação assumidos pela República Federativa do Brasil no plano internacional, de modo a gerar enorme insegurança jurídica às relações do Brasil no plano internacional e riscos graves à balança comercial e ao desenvolvimento e à economia

RE 870214 AGR / RJ

nacionais, inclusive com o potencial de evasão de importantes agentes econômicos e, pois, de redução de investimentos e postos de trabalho.

A esse respeito, ressaltou não se poder defender conclusão diversa com sustento na tese de que o art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 tributa a renda da controladora no Brasil, e não da controlada no exterior. Isso porque, em suma, muito embora tal norma trate, automaticamente, o lucro constante do balanço da controlada no exterior como refletindo, também, o lucro da controladora sediada no Brasil, essa circunstância consubstancia uma ficção jurídica em que não há (ao menos, ainda) disponibilidade de renda pela empresa nacional, de modo que, a rigor, tributa pela lei brasileira o lucro auferido por empresa no exterior. E, assim, conflita com os tratados internacionais celebrados e suso citados.

Reputo, portanto, que o escoreito desenlace da controvérsia supõe a resolução do **conflito** entre o art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 e os arts. 7 dos Decretos 72.542/1973, 75.106/1974 e 85.051/1980, relativos às convenções destinadas a evitar a dupla tributação de renda firmadas pelo Brasil com Bélgica, Dinamarca Luxemburgo, ratificadas e celebradas nos moldes dos arts. 49, inc. I, e 84, inc. VIII, da Constituição Federal. E, nesse proceder, tenho que a conclusão verte, exatamente como defendido pelo eminente Relator, o Min. André Mendonça, pela aplicação, na espécie, da disciplina emanada da atuação da União no plano internacional, segundo o critério da **especialidade**, notadamente diante do disposto no art. 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados - *Decreto 7.030/2009* - e, inclusive, do art. 98 do Código Tributário Nacional, a seguir transcritos:

"Artigo 27

Direito Interno e Observância de Tratados

Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46."

RE 870214 AGR / RJ

" Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha."

Para tal mister, ressalto, fez-se inaplicável ao julgamento realizado pelo Tribunal *a quo* a observância da Cláusula de Reserva de Plenário estatuída no art. 97 da Constituição Federal, porquanto restrita aos casos de declaração de inconstitucionalidade de normas, diversamente da conjuntura de resolução de antinomia empreendida no presente feito.

Sob o viés das receitas auferidas por empresa controlada situada nas Bermudas - *"paraíso fiscal"*, segundo art. 1º, inc. XI, da Instrução Normativa RFB 1.037/2010 -, desponta que, conquanto legítima a tributação do lucro legalmente atribuído à controladora no Brasil conforme art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, em linha com o que foi decidido no julgamento da ADI 2.588 e do RE 611.586 (Tema 537 da repercussão geral), descabe o uso do Método de Equivalência Patrimonial - MEP para quantificação do lucro tributável imputado à empresa controladora estabelecida no país.

Nesse diapasão, impende rememorar que o instituto em referência consubstancia metodologia prevista no art. 248 da Lei das Sociedades por Ações - Lei 6.404/1976 - para quantificação dos investimentos de empresa em outra coligada ou controlada. Para esse mister, considera uma série de elementos, de modo a abranger parcelas diversas que não ostentam a característica de lucro - *este, núcleo material do IRPJ e da CSLL* -, mas que vêm a ser registradas na qualidade de resultado positivo da equivalência patrimonial, tais como: variação cambial positiva, aumento de capital etc.

É, pois, conforme afirmado pelo eminente Min. Joaquim Barbosa em voto proferido na ADI 2.588, *"útil para mensurar uma expectativa de aumento patrimonial, proveniente das relações mantidas com a empresa em que se investiu, mas cuja confirmação depende de eventos cuja ocorrência é potencial"*, de modo a não precisar o lucro auferido por empresa contribuinte de IRPJ e CSLL e a não poder, conseqüentemente, ser alçado a método válido para quantificação de tais tributos, cuja materialidade pressupõe o lucro, e não,

RE 870214 AGR / RJ

absolutamente, o mero resultado positivo de equivalência patrimonial.

À luz do raciocínio endereçado, entendo, no mérito, na hipótese de restar conhecido o recurso, por insubsistentes as razões de recorrer da União, notadamente por não se verificar, na espécie, violação alguma aos dispositivos da Constituição Federal arguidos pela parte recorrente.

Ex positis, **acompanho o Relator**, a fim de **DESPROVER** o recurso.

É como voto.