

Tributação dos Lucros de Controladas e Coligadas no Exterior (CFC)

17.05.2013

Debatedores:

André Gomes de Oliveira;
André Martins de Andrade; e
Roberto Duque Estrada de Sousa.

Mediador:

Gustavo Brigagão

ANDRÉ OLIVEIRA abriu a mesa de debates com a apresentação do tema, discorrendo sobre a evolução legislativa da *Tributação em Bases Universais* (TBU).

Neste sentido, atribuiu destaque aos seguintes dispositivos legais:

L. 9.249/95 – Interpretação conferida ao art. 25: O art. 25 determinou que os lucros auferidos no exterior por controlada ou coligada de PJ domiciliada no BR serão computados na apuração do lucro real mediante adição ao respectivo lucro líquido, na proporção da participação da PJ domiciliada no BR no capital das investidas (coligadas/controladas).

André Oliveira esclareceu que sob a vigência do regime anterior (que não previa a TBU) a tributação só ocorria no momento de disponibilização dos lucros do exterior para os sócios no BR. Com a introdução do sistema de TBU, a disponibilização dos lucros auferidos pelas investidas passou a ser considerada como a data do balanço no qual tiverem sido apurados.

IN SRF 38/96 - Interpretação conferida ao art. 2º: O dispositivo possibilitou o diferimento da tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras, deslocando-o da data de apuração do balanço (art. 25, L. 9.249/95) para o momento em que disponibilizados à investidora BR. Tratava-se de tentativa de compatibilização do sistema TBU instituído pela L. 9.249/95 com o requisito da disponibilidade econômica ou jurídica da renda previsto no art. 43 do CTN (aspectos material e temporal da hipótese de incidência).

L. 9.532/97 - Interpretação conferida ao art.1º: Incorporação do conceito de renda disponível à legislação ordinária. Confere força de lei à IN SRF 38/96.

LC 104/2001 – Acresce o § 2º ao art. 43 da CTN com vistas a legitimar a imposição, pela legislação ordinária, das hipóteses de disponibilização da renda.

MP 2.158/35/01 – O art. 74 ao prever que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior” estabeleceu uma presunção legal, equiparando o “lucro apurado” ao “lucro disponibilizado”. Com isso, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior passaram a ser considerados “disponibilizados” para a investidora BR na data do balanço no qual tiverem sido apurados. O alcance da norma foi ampliado pelo seu § único a fatos geradores ocorridos até 31.12.2001.

Norma CFC - Evolução

1934 – EEUU inicia movimento para prevenir a utilização abusiva de estruturas em paraísos fiscais, através de normas que autorizaram a tributação extraterritorial das *foreign personal holding companies*.

1962 – EEUU promove a reforma Kennedy, adotando a doutrina do *piercing the corporate veil* para alcançar dois tipos de sociedades: *foreign personal holding companies* + *Controlled Foreign Corporations* (CFC). Este movimento repercute fortemente na Europa.

As legislações CFC, com o tempo, passaram a se distinguir. Algumas legislações atribuíram maior relevância à localização das sociedades controladas no exterior (*jurisdictional approach*), enquanto outras maior importância ao tipo rendimento auferidos, especialmente os de natureza passiva (*passive income*). A tendência, para André Oliveira, é de que as normas CFC alcancem rendimentos passivos auferidos por sociedades controladas em jurisdições de baixa tributação.

Principais características das normas CFC

Prevenir a erosão das bases tributáveis domésticas;

Desestimular a transferência de renda para jurisdições que não tributam ou tributam a alíquotas muito baixas;

Apesar das especificidades das normas instituídas pelos países, os que efetivam a adotam o fazem com o propósito de evitar o diferimento da renda auferida por CFCs.

Requisitos típicos para a aplicação do Regime CFC

Controle + localização em jurisdições de baixa tributação ou cuja tributação seja inferior àquela do acionista controlador, ou, alternativamente “*black*” ou “*grey listed*” + Rendimentos específicos, principalmente “*passive income*” (aluguéis, *royalties*, dividendos e juros).

A apresentação de **ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE** versou especificamente sobre a ADI 2.588 (e, neste contexto, a respeito das estratégias ainda possíveis), e sobre as sessões de julgamento dos dias 03.04.2013 (quando proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa o voto faltante na ADI) e 10.04.2013 (data de proclamação do resultado do julgamento da ADI e dos RRE 611.586 e 541.090).

A exposição foi iniciada com uma resenha dos votos proferidos na ADI, como segue:

Durante muito tempo a ADI 2.588 esteve empatada com 3 votos pela **in**constitucionalidade total (Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, e Ricardo Lewandowski) que acolhia a tese de que o art. 74 fere o conceito constitucional da renda; 3 votos pela **con**stitucionalidade total (Ellen Gracie, com a ressalva em relação às coligadas – critério do controle societário; Nelson Jobim; e Eros Grau).

O desempate ocorreu em agosto de 2011, quando o Ministro Celso Mello filiou-se à corrente da **in**constitucionalidade, enquanto os Ministros Cesar Peluzo e Ayres Britto filiaram-se à da **con**stitucionalidade. Cômputo: 5 x 4 contra os contribuintes, faltando o voto do Ministro Joaquim Barbosa (na medida em que o Min. Gilmar Mendes está impedido).

Voto do Ministro Joaquim Barbosa: inova em relação aos 9 votos já proferidos. O seu voto foi pela **con**stitucionalidade do art. 74 quando se trata da tributação em paraísos fiscais e **in**constitucionalidade quando se trata coligadas e controladas localizadas em país de tributação normal.

O fato de o ministro Joaquim Barbosa haver inovado e, portanto, não se filiado às correntes precedentes, atraiu a aplicação da sistemática do voto médio para o cômputo do resultado do julgamento. Alcançando, no entanto: 6 x 4 pela **con**stitucionalidade do art. 74 em relação a controladas localizadas em paraísos fiscais; 5 x 5 em relação às coligadas situadas em paraísos fiscais.

Na sequência, ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE exortou os presentes a refletirem e pensarem acerca de uma estratégia possível no bojo da ADI, como se fossem os patronos da CNI. Um “*exercício sobre o aqui e o agora, abandonando o choro pelo leite derramado e o exercício de futurologia*”.

Indagação de ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE: Do ponto de vista consequencialista, pragmático, qual era o escopo da ADI? Qual a intenção da CNI quando do ingresso da ADI?

Resposta conduzida: Ser tributado apenas quando da distribuição dos dividendos; fugir da tributação quando da apuração (na cabeça) em relação a sociedades controladas localizadas em paraísos fiscais. O motivo: é que até 2001 todas (para ser mais preciso, cerca de 95%) as empresas estavam localizadas em paraísos fiscais, porque vigente o princípio da territorialidade. Tratava-se, a rigor, de dever de ofício do administrador de empresa internacionalizada, a quem competia buscar os melhores resultados da empresa.

Intervenção de Ian Muniz: o que se entende por paraíso fiscal, porque tanto pode ser uma jurisdição como um regime? ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE: para facilitar o raciocínio, vamos considerar que sejam aqueles listados na IN RFB 1.037/10, com base na L. 9.430/96. Ian Muniz: É que a maioria das empresas multinacionais brasileiras concentram seus lucros não em tais jurisdições, mas sim em países europeus, com tratados ou coisas parecidas. ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE: O tratado veio depois; lá atrás estávamos em paraísos fiscais... Assim, o objetivo da ADI era conservar a controlada em paraíso fiscal.

Esta batalha, desde o seu nascedouro, era hercúlea. Hoje, temos o resultado proclamado de 6 x 4 em relação às controladas em paraísos fiscais. ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE: Há ainda o que fazer? *“Eu sustento, com base nos argumentos (me permito dizer, do meu filho), que há espaço para pleitear a modulação desta decisão do STF.”*

Caminhos sugeridos (por ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE):

I - Pedir a modulação com base em sólida argumentação doutrinária, qual seja, modulação com fundamento na mutação jurisprudencial, que muito se assemelha à mudança de uma lei. Adverte que o pleito **não** deve ser fundamentado no argumento pragmático ou consequencialista: *“Supremo, pelo amor de Deus, protraia os efeitos da decisão se não a minha empresa vai falir? Este argumento é um tiro no pé; é o que a Fazenda usa quando quer modular.”*.

Esta argumentação é a que se recomenda na ADI 2.588, tendo em vista que toda a discussão travada em torno da **disponibilidade econômica da renda** foi calcada no precedente do Supremo, RE 172.058, quando o plenário do Supremo decidiu, por unanimidade (com a ressalva do voto do Min. Ilmar Galvão), pela **in**constitucionalidade da exação. Neste caso havia uma situação muito semelhante a do art. 74 da MP 2.158-35/2001, em que a controlada era obrigada a pagar o imposto devido pelo controlador, quando da apuração em balanço.

Este precedente, no entanto, foi indevidamente afastado pelo voto do Ministro Nelson Jobim, que interpretou a constituição a partir de princípios contábeis (*“o que em tempos de constitucionalismo é de chorar”* - ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE), e afirmou, textualmente, que o RE teria versado exclusivamente sobre pessoa física. Confira-se a seguinte passagem do voto:

No RE 172.058, a tese fixada foi:

- não se pode considerar que apuração do lucro de pessoa jurídica signifique disponibilidade de renda para os seus sócios, cotistas, acionistas ou titular de empresa individual, **todos pessoas físicas e esta última tratada como tal.**

No presente caso, trata-se de pessoas jurídicas, sujeitas ao MEP, cujo regime contábil é o de **COMPETÊNCIA**, muito diferente do regime de **CAIXA** aplicável às pessoas físicas.

Aqui, a **DISPONIBILIDADE ECONÔMICA**.

Lá, **DISPONIBILIDADE FINANCEIRA**.

Os dois casos tratam de situações distintas, por isso não assimiláveis.

(. . .)

Dessa forma, não há como pretender a aplicação da tese produzida no RE 172.058 ao presente caso por abordarem hipóteses diversas que não guardam correlação.

Desse modo, o que deveria ter sido feito (mas ainda há tempo), era **desconstruir este erro de fato** do voto do Ministro Nelson Jobim, pois o RE 172.058 não se aplicou apenas a controlador pessoa física, aplicou-se também a controlador pessoa jurídica. Prova disso é que referida decisão foi aplicada a inúmeros processos de controladores pessoas jurídicas, seja em relação a sociedades anônima, seja em relação a limitadas.

Assim, a sugestão é de que sejam opostos embargos de declaração demonstrando cabalmente o equívoco material cometido pelo Ministro Nelson Jobim (e acompanhado pelos Ministros Ellen Gracie, Eros Grau, Cesar Peluzo e Ayres Britto), e, portanto, que houve mutação jurisprudencial, o que justifica e impõe a necessidade de modulação.

Avaliação de ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE: Este argumento é consistente e o seu acolhimento encerrará a questão de forma extremamente favorável ao contribuinte (equivalente ao ganho da ação), pois se aplicará irrestritamente a todas as situações (dentre as quais a que envolve as controladas em paraísos fiscais).

II – À semelhança do que houve com relação à ressalva dos países de tributação normal constante do voto do Ministro Joaquim Barbosa, requerer o cômputo, na apuração do voto médio, da ressalva do Ministro Ayres Britto quanto às controladas situadas em países com tratado.

Ressalva do Ministro Ayres Britto: *“(..) para além da necessidade de não tributar resultados que não signifiquem propriamente lucro, a variação cambial positiva, por exemplo, chamo atenção para o cumprimento dos mecanismos internos e dos tratados internacionais que têm por finalidade evitar a bitributação.” (sic, de gravação do vídeo divulgado pela TV Justiça)*

Na ocasião, convocar atenção para o fato de que referida ressalva consta do relatório do Ministro Joaquim Barbosa (cf. de gravação do vídeo divulgado pela TV Justiça ref. à sessão do dia 03.04.2013, quando chamado para julgamento conjunto a ADI 2.588, e os RREE 611.586 e 541.090), quando faz expressa referência às declarações de voto dos Ministros na ADI 2.588: *“(..) um voto constitucionalidade incondicional dos dispositivos, respeitadas outras normas*

potencialmente aplicáveis, como os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, e ainda mantida a possibilidade de discussão sobre alguns elementos que não seriam componentes do conceito de renda, como a variação cambial positiva. Esse foi o voto do Ministro Ayres Britto”.

O entendimento de ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE é de que houve erro no cômputo, pois se contabilizou os votos dos paraísos (5 x 4) e os votos da tributação normal (5 x 5), mas não se contabilizou o voto médio aplicável às situações de países com os quais o BR tenha celebrado tratado para evitar a dupla tributação.

Computada a ressalva, se alcança a maioria de 6 votos pela **in**constitucionalidade do art. 74 em relação às controladas situadas em países com os quais o BR firmou tratado. Com isso, a questão se encerra com efeito vinculativo e extremamente favorável ao contribuinte.

ROBERTO DUQUE ESTRADA acrescentou suas ponderações sobre o julgamento e abordou as perspectivas da nova Lei, como segue:

Inicialmente, manifestou entendimento no sentido de que considerou precipitado o ajuizamento da ADI. Para Roberto, apenas agora as discussões estão começando a amadurecer, como o recente movimento de *“caça aos paraísos fiscais”*.

Prosseguiu, aduzindo que o intuito da lei, em seu nascedouro, era evitar o *tax deferral* (na medida em que todas as multinacionais encontravam-se em paraísos fiscais) e não o de instituir uma legislação CFC.

Falta à lei brasileira proporcionalidade, pois a sua aplicação pode invalidar, por exemplo, isenções de IR concedidas por países da África na exploração de determinada atividade (países estes que não são considerados paraísos fiscais) a controladas de empresas brasileiras; e, em situação inversa, outros países com legislação semelhante à brasileira invalidariam as isenções concedidas por empresas situadas na região da SUDAM/SUDENE.

Segundo Roberto, a falta de proporcionalidade da lei conduziu o ministro Joaquim Barbosa a adotar um posicionamento mais moderno, embora despido de base jurídica. A distinção entre paraíso fiscal e *“não paraíso fiscal”* não consta na lei e deixar a critério da Receita Federal é temerário, pois terá o poder de inserir em INs a jurisdição que lhe convier.

Considera, ainda, que o voto do Ministro Joaquim Barbosa se deu no sentido de considerar inexistente a aquisição da disponibilidade da renda. Assim, ao admitir a tributação em relação a controladas em paraísos fiscais, o fez *“legislando positivamente”*.

O enfoque da ADI é: Há disponibilidade do lucro da controlada? Relembrando que a decisão do ILL foi no sentido de que a lei ordinária não pode desbordar a LC, no caso, o art. 43, do CTN, que trata da disponibilidade da renda. A Ministra Ellen Gracie trouxe o critério da disponibilidade associando-o ao controle societário; e o fez equivocadamente porque a controladora deve agir em prol do interesse do grupo e não próprio. De seu voto, no entanto, extrai-se importante moldura: somente se deve tributar renda disponível.

E o voto do Ministro Nelson Jobim é cópia fiel, *ipsis litteris*, de nota técnica da COSIT, que fundamentou a manifestação da Fazenda. Esta nota técnica disse algo nunca dito: Equivalência patrimonial tem efeitos fiscais. Com isso, confundiu-se a disponibilidade societária com a disponibilidade econômica e fiscal.

No tocante aos tratados, manifesta preocupação quanto ao tema, mencionando o tratado BR-MX, que permite a aplicação de lei CFC. E lança o seguinte questionamento: o art. 74 seria incompatível com o tratado (?), ressaltando que sobre tal tema (apreciação de conflitos de norma com o tratado) a competência é do STJ (e não do STF). E acresce, por outro lado, a ressalva do Ministro Ayres Britto não foi usada como razão de decidir. Se ele tivesse dito: Eu entendo que é constitucional em relação a controlada situada em país sem tratado, e

inconstitucional em relação a controlada situada em país com o qual o BR tenha celebrado tratado, este argumento entraria na formulação do voto.

Por fim, Roberto externa que considera interessante o argumento em torno da modulação, dizendo que ainda não havia pensado a este respeito, e que em relação ao tratado vê o risco de que suscitem a tese que já consta do voto do Teori (trata-se de renda da controladora BR, portanto, inaplicáveis os tratados).

ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE intervém para esclarecer que é este precisamente o escopo dos embargos, qual seja: Evitar a discussão, pedindo que se compute o voto do Ministro Ayres Britto. E chama atenção para o fato de que ela não tem *downside*. “Pior do que está não fica”: Ou se computa; ou se mantém como está. Roberto se dá por convencido.

Especificamente quanto a uma legislação futura, Roberto alega desconhecer projeto de lei que esteja em debate; apenas especulações (do que seria exemplo uma legislação que contemplasse o diferimento por dois anos). O que há, isto sim, é uma pressão contra o governo para que se conceda um REFIS.

Em exercício de futurologia, Roberto expressa que não vê o tema, salvo se por meio de embargos de declaração, retornando (tão cedo) à pauta do STF. Para Roberto, a CNI deveria trilhar a estratégia proposta por ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE. “*Afinal, se não tentarmos, a certeza é de que não conseguiremos.*”

Por fim, **GUSTAVO BRIGAGÃO** indagou a ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE sua avaliação acerca das chances de êxito na estratégia proposta. O que responderia se recebesse uma carta de uma *big four*?

ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE: “*A essa altura, manda-se provisionar a perda. Com embargos, sem embargos.*”