

E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.588-1/DF

Relatora: Ministra Ellen Gracie

Requerente: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

Requerido: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

MEMORIAL

Acerca do alcance da sistemática de tributação universal das pessoas
jurídicas pelo IRPJ e pela CSLL

Pelos advogados

André Martins de Andrade

Fábio Martins de Andrade

Abril/2011

EMÉRITOS JULGADORES,

A introdução da universalidade da tributação a partir da Constituição de 1988¹ e sua materialização através da Lei n. 9.249/95,² que instituiu a tributação em bases universais (TBU), impõem ao intérprete o desafio de harmonização do novel instituto com os demais valores e princípios consagrados constitucionalmente.

É sabido que o regime da TBU tem a ver com a definição do elemento de conexão³ preponderante na configuração da hipótese de incidência tributária, notadamente no que concerne à amplitude do aspecto quantitativo (base de cálculo) da hipótese de incidência.⁴

¹ Art. 153, § 2º, I.

² Arts. 25 e 26.

³ Elemento de conexão no sentido de critério de sujeição ao poder tributário do Estado ou vínculo jurídico apto a submeter determinada materialidade ao ordenamento vigente em determinada jurisdição.

⁴ Os primeiros comentaristas da Constituição de 1988 já identificavam a universalidade na tributação da renda com a amplitude da base de cálculo da tributação, *verbis*: “Determina a Constituição de 1988 que o imposto incidente sobre a renda será informado por critérios de generalidade, universalidade e progressividade, na forma da lei. Estes critérios dizem respeito, respectivamente, ao contribuinte, à

Na territorialidade vigente anteriormente a 1995, a soberania tributária brasileira exercia-se somente sobre os rendimentos e lucros produzidos no território do país, não alcançando os rendimentos e lucros produzidos no exterior, quer diretamente pelas pessoas jurídicas residentes no País quer indiretamente através de filiais e sucursais dessas pessoas jurídicas ou, ainda, por meio de sociedades não residentes, coligadas ou controladas daquelas.

A TBU, ao revés, ao universalizar o elemento de conexão, estendeu a possibilidade da incidência impositiva para todos os rendimentos e lucros auferidos pelas pessoas jurídicas residentes no País, inclusive sobre os lucros auferidos por intermédio de sociedades coligadas e controladas domiciliadas no exterior.

A TBU passa a alcançar, portanto, manifestações de capacidade econômica ocorridas fora do território do País, submetendo-as à incidência tributária na pessoa do investidor brasileiro em sua qualidade de beneficiário de tais manifestações.

base de cálculo, e à alíquota do imposto” PRICE WATERHOUSE. *A Constituição do Brasil 1988 comparada com a Constituição de 1967 e comentada*. São Paulo: Price Waterhouse, 1989.

É neste ponto que a universalidade da tributação imbrica-se com o princípio da capacidade contributiva, este também explicitado no âmbito da Constituição de 1988.⁵

À primeira vista, ou, melhor dizendo, sob uma ótica abstrata, o auferimento de lucros por sociedade coligada, e especialmente pela sociedade controlada (aspecto material da hipótese de incidência), poderia configurar acréscimo patrimonial disponível caracterizador de capacidade econômica da pessoa jurídica coligada e, especialmente, da pessoa jurídica que exerce controle societário sobre a investida.⁶

Todavia, ao concretizar as normas da TBU, que lidam com fatos da vida no âmbito internacional, a incidência imediata quando do balanço de encerramento do investidor (aspecto temporal da hipótese de incidência) pode caracterizar contundente violação à capacidade contributiva bem como a seu corolário (vedação ao confisco).

⁵ Art. 145, § 1º.

⁶ O olhar percuciente da Min. Ellen, relatora do presente feito, ressaltou as repercussões jurídicas da distinção entre a figura da sociedade coligada e da controlada, ao reconhecer somente a esta última o poder de dispor sobre a destinação dos lucros do exercício (Cf. Informativo do STF nº 296. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 25.abr. 2007).

É que se a incidência for imediata, quando do encerramento do balanço em 31 de dezembro de cada ano por parte da pessoa jurídica investidora, o fato de os lucros serem auferidos no exterior, e, portanto, submetidos às legislações de outras jurisdições, pode ensejar, e geralmente enseja, distorções incontornáveis em relação à aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Tal é o caso, por exemplo, das sociedades coligadas e controladas com domicílio em países cuja legislação societária e/ou tributária obriga à retenção de parte ou, até mesmo, da totalidade dos lucros auferidos no âmbito daquela jurisdição, como ocorre, entre nós, com a parcela do lucro apropriável à reserva legal⁷ e com as reservas de capital, a que a lei societária atribui destinações específicas.⁸

Nestas situações, a pessoa jurídica investidora, a despeito de ter obtido um incremento em sua capacidade econômica sob uma ótica puramente abstrata, não materializou tal incremento através de **acréscimo patrimonial disponível** já consagrado por esta E. Corte Constitucional como o núcleo intangível do aspecto material da hipótese de incidência tributária sobre a renda.⁹

⁷ Art. 193, Lei nº 6.404/76.

⁸ Art. 200, Lei nº 6.404/76.

⁹ RE nº 172.058-1 (STF – Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio).

Em outro passo, pode-se invocar como mais um eloqüente exemplo das distorções inerentes a uma sistemática de TBU imediata (quando do encerramento do balanço da investidora), a situação em que os prazos de recolhimentos de impostos no país de origem dos lucros auferidos pela controlada ou coligada no exterior são posteriores aos prazos fixados no Brasil para pagamento dos tributos correlacionados a esses mesmos valores por parte da pessoa jurídica investidora.

Aqui restará concretamente inviabilizada a legislação brasileira que dispõe sobre o crédito do imposto pago pela coligada ou controlada no exterior,¹⁰ de que resultará a dupla (múltipla) tributação jurídica da renda em evidente afronta aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Tal distorção, de resto, desborda os limites dos princípios constitucionais tributários para alcançar os princípios ligados à ordem econômica e ao processo de internacionalização inerente às economias globalizadas.

¹⁰ Art. 26 e §§ da Lei nº 9.249/95

É que o intérprete há de levar em consideração o fato de que as medidas unilaterais para evitar a dupla tributação, longe de constituírem mero favor fiscal, servem para dar máxima eficácia e maior concretude à repulsa da Constituição da República ao fenômeno da dupla (múltipla) tributação internacional das rendas empresariais, implícita nos arts. 4º inciso IX, e 170, *caput*, ao preconizarem, respectivamente, no âmbito internacional, a convivência harmônica entre as nações e, no âmbito interno, a liberdade de iniciativa e a livre concorrência.

Não é por outra razão que a regra da TBU mundialmente consagrada é a regra do **diferimento**, vale dizer os lucros auferidos no exterior são tributados no país do investidor quando efetivamente disponibilizados.

Tal regra, entretanto, isoladamente considerada, poderia constituir incentivo involuntário a que as pessoas jurídicas investidoras não repatriassem os lucros de suas coligadas ou controladas para evitar a tributação no país de destino dos lucros (domicílio dos investidores), o que constituiria grave desvirtuamento teleológico, ainda que em pólo oposto ao anteriormente apontado.

Este impasse, da harmonização da TBU com os princípios aplicáveis a uma tributação não excessiva no plano internacional, foi resolvido também a nível mundial através da mitigação da regra do **diferimento**, acatando-se a tributação **imediate** sempre que houver fortes indícios que levem à possibilidade da prática de manobras elisivas por parte dos investidores, dentre os quais ressalta a instalação de coligadas ou controladas em países de tributação favorecida, como definidos pelo art. 24 da Lei nº 9.430/96. É a chamada “*CFC legislation*”,¹¹ de inspiração norte-americana, hoje adotada pela maioria maciça tanto dos países desenvolvidos quanto dos emergentes.¹²

¹¹ As chamadas regras CFCs, relacionadas às sociedades controladas estrangeiras (Controlled Foreign Corporations) tiveram origem na Subparte F do Subcapítulo N do Internal Revenue Code norte-americano (Sections 951 a 964) e hoje se inserem no vocabulário jurídico-tributário internacional, sob a seguinte caracterização: “CONTROLADAS ESTRANGEIRAS (CFC). Este termo é geralmente usado no contexto das regras de **elisão** fiscal elaboradas para combater o desvio por contribuintes residentes de lucros das companhias que eles **controlam**, tipicamente residentes em países que impõem baixa ou nenhuma tributação. Sob estas regras, os lucros das companhias controladas têm presumida sua realização diretamente pelos sócios ou têm sua distribuição a eles presumida a título de dividendos. Em geral, somente parte dos resultados da controlada é tratada desta maneira, tipicamente a **renda passiva** tal como **dividendos, juros e royalties** (‘receita contaminada’)” (tradução livre). “*CONTROLLED FOREIGN CORPORATION (CFC) This term is generally used in the context of tax **avoidance** rules designed to combat the diversion by resident taxpayers of income to companies they **control** and which are typically resident in countries imposing low-or no-taxation. Under these rules income of the controlled company is typically either deemed to be realized directly by the shareholders or deemed to be distributed to them by way of dividend. Often only part of the controlled company’s income is dealt with in this way, typically **passive income** such as **dividends, interest and royalties** (‘tainted income’)*” (LARKING, Barry. **International Tax Glossary**. 4ª edição, Amsterdam, IBFD, 2001, p. 79).

¹² Cf. LANG, Michael; AIGNER, Hans-Jörgen; SCHEUERLE, Ulrich; STEFANER, Markus. CFC Legislation, tax treaties and EC Law. Kluwer, 2004, 656 p.

Desse modo, o diferimento como regra geral há de ser invocado não como consequência, mas muito mais como fundamento do próprio conceito constitucional de renda, no plano internacional, como decorrência da necessidade de conjugar a TBU, que se opera em múltiplas jurisdições, com a idéia da capacidade contributiva.

A tributação imediata e automática, por outro lado, coaduna-se perfeitamente com toda essa sistemática sempre como medida de exceção, com vistas a coartar a elisão fiscal.

Fere, portanto, a razoabilidade e a proporcionalidade a interpretação tendente a acolher como integralmente constitucional a tributação de resultados auferidos no exterior quando do encerramento do balanço da pessoa jurídica investidora no Brasil.

Com efeito, a tributação automática como regra geral relacionada ao aspecto temporal da hipótese de incidência da TBU poderá, como demonstrado, engendrar situações de excessiva oneração ou, até mesmo, de inviabilização da atividade econômica internacional por parte das pessoas jurídicas brasileiras. Não se pode, portanto, tolerar sua aplicação senão em caráter excepcional.

Mormente se for considerado que o legislador ordinário, ao instituir a TBU, pretendeu, de fato, atribuir-lhe caráter essencialmente antielisivo. Com efeito, a tramitação do projeto de que se originou a Lei nº 9.249/95 é de clareza insofismável em relação ao escopo das transformações almejadas pelo legislador, como decorre do voto proferido perante a Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados pelo relator do substitutivo afinal convertido em lei, *verbis*:

O regime proposto revela preocupação das autoridades fiscais com o incremento da instalação de dependências de empresas brasileiras em locais conhecidos como paraísos fiscais, para as quais podem ser transferidos lucros através de práticas de subfaturamento ou superfaturamento. Lucros esses que eventualmente seriam repatriados, sem tributação, pela avaliação do investimento segundo o método da equivalência patrimonial.
(...)

Em conseqüência, deverá cair o interesse na transferência de lucros, por processos escusos, para os chamados paraísos fiscais, pois o imposto que deixa de ser pago lá passará a ser pago no Brasil.¹³

O caráter antielisivo das regras que combatem o diferimento é bem conhecido não somente pelo legislador ordinário, mas também pelo Poder Executivo, que, ao celebrar tratado com o México para evitar a dupla tributação fez inserir no art. 28, regra expressa no sentido de que:

3. As disposições da presente Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa a capitalização insuficiente ou para combater o diferimento, incluída a legislação de sociedades controladas estrangeiras (legislação CFC) ou outra legislação similar.¹⁴

¹³ Cf. Projeto de Lei nº 913-B publicado em separata pela Câmara dos Deputados, pp. 217-218 (cf. anexo).

¹⁴ Cf. Decreto nº 6.000/06.

Vale ressaltar que não se está sustentando perante esta E. Corte Suprema uma interpretação histórica da legislação infraconstitucional. O que se pleiteia é a harmonização do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 com os princípios e valores insertos na Constituição da República, tais como o da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, bem como a inserção coerente do País no ambiente político e econômico internacional dentro dos postulados normativos estruturantes da razoabilidade e da proporcionalidade.

Apesar de ser a ADI um processo objetivo, em que os impetrantes freqüentemente se limitam a perquirir o Direito abstratamente considerado à luz da Constituição, cabe ao intérprete sopesar as situações concretas de vida que desaconselham o provimento ou improvimento integral do pedido pleiteado, e apontam na direção de interpretação conforme a Constituição, com ou sem redução de texto, para proclamar a plena aplicação da norma em determinadas situações concretas, como, no caso, as que envolvam a utilização de controladas constituídas em países de tributação favorecida, e sua ineficácia em situações diversas daquelas anteriormente contempladas.

É neste sentido que cabe pleitear na presente ADI o provimento parcial do pedido para promover a interpretação da regra contida no *caput* do art. 74 da MP 2.158-35/01 conforme a Constituição, sem redução de texto, proclamando-se sua integral aplicação no caso de controladas constituídas em países de tributação favorecida, e reconhecendo sua ineficácia nas situações que não envolvam a utilização de controladas em países de tributação favorecida, ressalvadas em ambos os casos as situações de controladas constituídas em países com os quais o Brasil tenha firmado tratado para evitar a dupla tributação, situações estas em que as regras aplicáveis devem ser perquiridas à luz dos tratados correspondentes, dada à sua natureza de *lex specialis*.

Brasília, 11 de abril de 2011

ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE
OAB-DF 1.103-A

FÁBIO MARTINS DE ANDRADE
OAB-DF 28.991-A