

# REGIME TRIBUTÁRIO DOS RESULTADOS DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR

PAULO AYRES BARRETO  
CAIO AUGUSTO TAKANO

## ■ INTRODUÇÃO

A internacionalização não é uma opção do contribuinte brasileiro, mas uma imperiosa necessidade de mercado. Se a empresa doméstica enfrenta restrições à internacionalização – e a tributação em moldes distintos e mais gravosos em relação a outros países é um fator restritivo – e o seu concorrente estrangeiro não as sofre, o resultado é a inequívoca perda de **mercado, escala e, consequentemente, competitividade**.

De uma perspectiva **macroeconômica**, o grau de internacionalização das empresas de um país guarda estreita relação com o crescimento de seu produto interno bruto (PIB), segundo estudo de Bernard Appy, que por 6 anos foi Secretário de Política Econômica do Ministério da Fazenda.<sup>1</sup> De uma perspectiva **microeconômica**, os consumidores brasileiros também são beneficiados pela maior inserção das empresas nacionais no mercado internacional, em razão da redução de custo de produção dessas empresas. A internacionalização de empresas brasileiras insere-se, assim, no contexto de uma agenda positiva de competitividade.

No entanto, a evolução legislativa da tributação dos lucros auferidos no exterior, em nosso ordenamento jurídico, revela que a linha de raciocínio que tem norteado o legislador tributário nessa matéria não é a preocupação com a internacionalização das empresas nacionais e com a taxa de crescimento econômico do país, mas, antes, demonstra a sua clara preferência por um sistema que promova maior **arrecadação, simplicidade e praticidade**, ainda que em detrimento dos princípios da capacidade contributiva, isonomia tributária e justiça fiscal.

Com efeito, desde a introdução da tributação da renda em bases universais pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o legislador buscou instituir uma sistemática simples e eficiente, que, de um lado, gera **arrecadação aos cofres públicos** e, de outro, encontra-se em dissonância com as balizas constitucionais, não diferenciando as **situações produtivas das abusivas**. O art. 74 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, fornece-nos exemplo ilustrativo dessa situação.

Nesse cenário, as modificações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, longe de trazerem soluções satisfatórias à questão dos lucros auferidos no exterior, limitaram-se a cunhar regras de caráter eminentemente **arrecadatório**, que não se harmonizam com os padrões internacionalmente aceitos ou permitem o pleno desenvolvimento nacional. Mais uma vez, buscaram-se soluções dissonantes das melhores práticas internacionais, cunhadas após longo processo de aprendizado histórico, aumentando, ainda mais, a complexidade do sistema tributário brasileiro.

Autores de boa nota defendem que a legislação novel representaria um avanço, sustentando, em síntese, que o referido instrumento normativo seria o “fruto de um diálogo institucional promovido entre o Supremo Tribunal Federal (STF) e os Poderes Executivo e Legislativo da União”.<sup>2</sup> Em nosso entendimento, a Lei nº 12.973/2014, a partir do resultado do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 2.588/Distrito Federal (DF) pelo STF e fundamentalmente do que não foi decidido naquela ocasião, confirmou a postura peculiar – e economicamente prejudicial – do Brasil de **tributar a renda**, independentemente da efetiva distribuição dos lucros ou da constatação de situações de abuso precisamente delimitadas pela lei.

Uma exceção seria evidentemente os casos de coligadas localizadas em países sem tributação favorecida e que não sejam paraísos fiscais, cuja tributação foi reconhecida como inconstitucional pelo Pretório Excelso. Reconhecemos, no entanto, que houve um esforço do legislador para, dentro de suas premissas, criar regras claras que promovessem maior **segurança aos contribuintes**, principalmente considerando que o anterior regramento do tema se concentrava, no plano legal, praticamente no art. 74 da MP 2.158-35/2001.

Também houve um esforço em aproximar o novo regime jurídico da tributação dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior à legislação **controlled foreign corporation (CFC)**, na tentativa de se justificar a tributação, nas demais situações em que não houve expresso afastamento pela Corte Suprema, de algo que renda (disponível) não é.

Podemos citar como exemplo a positivação do conceito de renda ativa, a diferenciação de tratamentos para empresas situadas em países de subtributação ou paraíso fiscal, etc. Mera máscara, que esconde inequívoca preocupação de gerar **receitas imediatas** aos cofres públicos, mas que, como se verá, causa distorções sistêmicas e apenas, em tese, prestigia a arrecadação tributária.

Não há, na nova dicção legal, uma clara e precisa distinção entre situações normais, em que há genuíno exercício da atividade empresarial, e aquelas excepcionais que, mundo afora, ensejam a aplicação de normas CFC, por conterem o elemento **abusivo**. Pelo contrário, manteve-se como regra a tributação automática das controladoras brasileiras no dia 31 de dezembro do ano em que houver a mera apuração do lucro pelas empresas controladas direta ou indiretamente pela empresa brasileira, independentemente de sua efetiva disponibilização, que, por vezes, poderá nunca vir a acontecer.

Dito de outro modo, insistimos em permanecer na contramão do mundo, em não incentivar a competitividade das empresas nacionais, em não compreender o contexto internacional no qual o Brasil está inserido e em não avaliar o papel que o país exerce nesse contexto.<sup>3</sup> Com o argumento de tornar a legislação mais simples e a arrecadação mais eficiente, novamente ignoram-se diretrizes fundamentais do Texto Constitucional, sempre em **prejuízo do contribuinte**.

Propomo-nos, neste artigo, a perquirir os limites a que está adstrito o legislador ordinário ao erigir os critérios da regra-matriz de incidência do Imposto de Renda (IR), quando pretender alcançar resultados auferidos no exterior. O leitor não deve olvidar, ao analisar as normas jurídicas veiculadas pela Lei nº 12.973/2014, que a pretensão de se tributar a renda de empresas brasileiras em bases universais, posto que legítima, deve obedecer aos limites impostos no direito posto, em especial, as balizas constitucionais. Eis o desafio que se nos apresenta.

## ■ OBJETIVOS

Ao final da leitura deste artigo, espera-se que o leitor seja capaz de:

- examinar a sistemática de tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas;
- estudar as normas de repartição de competências tributárias em nosso sistema jurídico e de sua interpretação;
- analisar as normas de Direito posto que disciplinam a tributação dos lucros auferidos no exterior (Lei nº 12.973/2014);
- avaliar se o aumento de complexidade decorrente da positivação de normas que instituem deveres instrumentais encontra justificação no ordenamento jurídico.

## ■ ESQUEMA CONCEITUAL

