

McNaughton: Reflexões sobre a Tributação em Bases Universais

Em 2023, importante mecanismo relacionado à Tributação em Bases Universais (TBU), que é a possibilidade de consolidação de resultados das investidas no exterior, deve ser extinto. Se o fim da consolidação for confirmado, a carga tributária das multinacionais brasileiras com atuação no exterior será robustamente majorada. Mas, independentemente do eventual fim da consolidação, o fato é que tais empresas já enfrentam uma série de dificuldades inerentes ao modo em que a legislação do TBU vem sendo aplicada. O objetivo deste artigo é refletir sobre essas dificuldades e sublinhar a importância da

ários.



Charles W. McNaughton
advogado e professor

Tenho para mim que a chamada Tributação em Bases Universais (TBU) é

fruto da noção de universalidade que rege o Imposto sobre a Renda, prevista no artigo 153, §2º, inciso I, da Constituição da República Federativa do Brasil. Tal princípio importa a noção de que toda a renda deve ser tributada.

Apesar disso, até o advento da Lei n° 9.249/95, que instituiu a tributação em bases universais, a incidência do imposto sobre a renda se pautava pelo princípio da territorialidade, o que foi parcialmente restabelecido pela Lei n° 9.532/97, que passou a determinar que, para controladas e coligadas, o lucro era considerado disponibilizado na data do crédito ou pagamento, ao contrário do que ocorreria com filiais e sucursais, em que os lucros eram considerados tributados na data do balanço.

Ato contínuo, a Lei Complementar n° 104/01 passou a prever, no próprio Código Tributário Nacional (CTN), especificamente no §2º do artigo 43, a possibilidade de tributação de rendimentos e receitas oriundos do exterior, ao que foi sucedida pela Medida Provisória n° 2.158-35/01, que, em seu artigo 74, previu que 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.

Como se sabe, em 2013 o Supremo Tribunal Federal, na ADI 2.588, julgou a constitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35/01, entendendo pela: a) inaplicabilidade do artigo 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"; b) aplicabilidade do artigo 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); c) inconstitucionalidade do artigo 74 parágrafo único 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.

Visando a responder à decisão da Suprema Corte, foi criado, então, novo regramento com a Lei nº 12.973/14, em que se afastou a tributação automática no caso dos lucros auferidos pelas coligadas, salvo nas exceções previstas em lei. Note-se que, em vez de se restringir a adaptar à tributação então vigente nos moldes decididos pela Suprema Corte, optou-se por criar toda uma nova sistemática, que exigiu adaptação das empresas e acabou acarretando novas hipóteses de litígios.

O primeiro ponto a ser levado em consideração é que, como já dito, a nova legislação previu, para 2023, o fim da possibilidade de se consolidar resultados no exterior.

Foi, contudo, criada, como uma espécie de regime de transição, a possibilidade de se consolidar resultados no exterior, desde que cumpridas certas condições. Além disso, foram instituídas inúmeras obrigações acessórias, envolvendo a consolidação, que deveriam ser seguidas pelas pessoas jurídicas contribuintes.

Ocorre que a instituição de novas obrigações acessórias sempre gera dúvidas e dificuldades por parte dos contribuintes, no início de sua implementação. E justamente por conta de erros procedimentais ou falhas no preenchimento de obrigações acessórias, alguns contribuintes estão vendo obstados o direito de consolidar os resultados do exterior.

Para que se compreenda o impacto da consolidação, suponha-se que uma pessoa jurídica detenha participação societária em três investidas, A, B e C, sendo que duas delas (A e B) possuam lucro de R\$ 10 e uma delas, C, incorra em prejuízo de R\$ 10. Com a consolidação, seriam somados os lucros e prejuízos, de sorte que a base de cálculo seria o seguinte: (A) R\$ 10 + (B) R\$10 – (C) R\$ 10, com um resultado total consolidado de R\$ 10.

Sem a consolidação, no mesmo período, o prejuízo fiscal de C não seria imediatamente aproveitado, sendo passível de ser compensado com lucros de C em futuros períodos de apuração. Portanto, percebe-se que a ausência de consolidação acarreta potencial aumento de tributação.

Exponho tal panorama porque vislumbro, em diversas searas, que surge uma aspiração de que se caminhe para um ambiente mais colaborativo entre Fisco e contribuinte e menos conflituoso. Em um contexto em que há trilhões de reais de valores represados em processos judiciais e administrativos, há diversas iniciativas como a transação, o negócio jurídico processual, as conversas para o surgimento de mediação ou arbitragem em matéria tributária, o excelente Projeto Confia, da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI), aplicado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que caminham na direção de se evitar contendas que tanto atrapalham a segurança jurídica e custo Brasil.

Esse anseio de se buscar mais harmonia e menos conflitos vai ao encontro do princípio da moralidade e eficiência, que regem a Administração Pública, nos termos do artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil. De fato, se a Administração pode atender ao interesse público sem o litígio, não parece aceitável uma postura mais conflituosa, com todos os problemas que acarreta.

Não é à toa, aliás, que o inciso VI do artigo da Lei nº 9.784/99 prevê que, no processo administrativo federal, há de ser observado o critério de "adequação entre meios e fins" e veda *"a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público"*. Ora, o formalismo extremo aumenta a possibilidade de que atos praticados pelos administrados não sejam aceitos, contribuindo para o surgimento de litígios e mora na solução de problemas.

Portanto, a postura de condicionar, de modo inflexível, o aproveitamento de certos direitos ao cumprimento rigorosamente correto de determinadas obrigações acessórias, especialmente, quando o contribuinte logra êxito de comprovar os requisitos materiais de seu direito a partir de outras provas, vai de encontro a essa necessidade de um formalismo mais moderado, que exige a adequação entre meios e fins.

Nesse contexto, parece-me que uma atitude muito rigorosa ou excessivamente formalista, por parte de autoridades administrativas, ao apreciar os requisitos da consolidação, não seria a mais recomendável, em termos hermenêuticos.

Melhor seria que aos contribuintes que demonstram cumprir os requisitos materiais da consolidação, mas encontraram dificuldades no preenchimento de deveres instrumentais (obrigações acessórias) que foram introduzidos para atender aos ditames da Lei nº 12.973/14, fosse proporcionada a oportunidade de demonstrar o seu direito de consolidar, à luz da "verdade material", a fim de que a questão seja decidida na seara administrativa, sem necessidade de posterior judicialização.

Muito bem. Outro problema análogo enfrentado pelos contribuintes que se submetem à Tributação em Bases Universais refere-se ao aproveitamento de guias pagas no exterior para fins de compensação com o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devidos no Brasil. Tais contribuintes, para aproveitamento das referidas guias, precisam produzir diversos controles, rigidamente exigidos, sem contar com gastos relevantes envolvidos na tradução juramentada de guias e demonstrações financeiras de investidas no exterior.

Nesse contexto, também costumam surgir litígios administrativos e judiciais sobre tal aproveitamento. Seja em razão da dificuldade de se comprovar o que exigido por autoridades fiscais, seja por diferenças nas legislações do exterior, muitas vezes não compreendidas no Brasil, como, por exemplo, a possibilidade de se pagar tributos de modo unificado por empresas do mesmo grupo econômico

— que geram questionamentos em razão da titularidade do pagamento — é muito comum a "glosa" de créditos de pagamentos no exterior.

Entre diversos questionamentos usuais que os contribuintes enfrentam, está o problema do descasamento entre a data do pagamento do tributo e o momento de sua incidência, que gera dúvidas sobre o momento de se aproveitar as guias, com "glosas".

Por vezes, a investida, situada no exterior, paga guia referente a tributo que incidiu em ano anterior, com risco de glosa de aproveitamento no período de apuração do pagamento, com a justificativa de que o resultado foi tributado no Brasil em período distinto.

Tal hipótese de glosa nos parece incompatível com a previsão do §7º do artigo 87 da Lei nº 12.973/14. De fato, tal dispositivo determina que, na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, a dedução *"deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação ou em ano-calendário posterior"*.

Por outro lado, se o contribuinte aproveita o crédito antes do pagamento da guia, isto é, no ano da incidência do tributo no exterior, haverá risco de glosa, sob o fundamento de que ainda não houve pagamento.

Outras vezes, a investida paga guia referente a tributo que incidirá em ano subsequente, acarretando, também, o risco de glosa, sob a justificativa de que são guias referentes a outros períodos de apuração.

Assim, nota-se que que, em razão da múltipla possibilidade interpretativa do artigo 87 da Lei nº 12.973/14, há sempre o risco no aproveitamento de guias em casos de descasamento entre o ano do pagamento e o ano da incidência do tributo.

Outras situações que costumam acarretar problemas são a extinção da obrigação tributária no exterior, com aproveitamento de créditos. Muito embora o §1º do artigo 87 da Lei nº 12.973/14 permita que seja aceitável o pagamento de tributos com bens — o que, em nosso entender, abrange créditos —, o Fisco costuma glosar tais créditos no Brasil, sob a justificativa de que não houve efetivo pagamento. É preciso considerar que ao compensar um tributo, a empresa no exterior não deixa de abrir mão de parte de um ativo (o crédito) para liquidar seu débito. Portanto, a glosa, em tais casos, acaba acarretando a bitributação.

Há ainda outras situações polêmicas envolvendo o aproveitamento de guias no exterior que não enfrentaremos na presente oportunidade. De qualquer sorte, parece-nos que, em razão de diversas circunstâncias, algumas de ordens burocráticas, outras de ordem hermenêutica, acaba-se permitindo uma bitributação danosa à saúde financeira das companhias brasileiras que atuam fora do país.

Muito bem. Em síntese ao que já dissemos, quem sabe uma atitude mais colaborativa e menos conflituosa entre Fisco e contribuintes, no que tange ao TBU, incluindo aí, a questão da consolidação e da compensação das guias pagas no exterior, não poderia contribuir para um ambiente de negócios mais saudável no país e para maior segurança jurídica, especialmente no que tange a empresas que geram divisas ao país, com sua atuação no exterior. Iniciativas como a transação, como o Confia, como o negócio jurídico processual, não faltam para demonstrar que há uma busca de que o direito tributário seja menos conflituoso, busca essa que poderia render ainda mais frutos caso erros formais não sejam tratados como impeditivos definitivos para se reconhecer direitos.

Date Created

23/09/2021