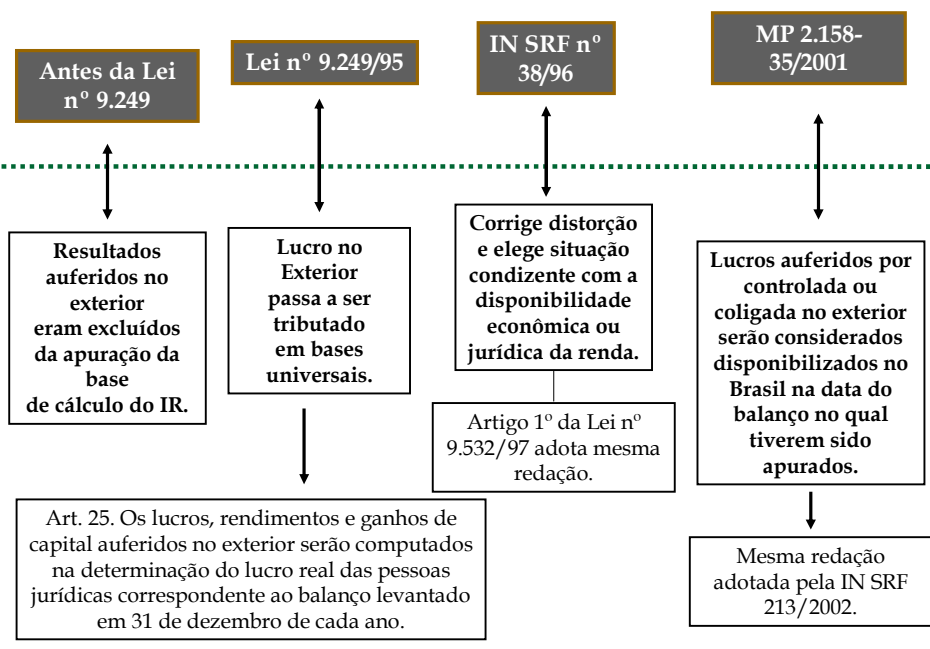




Tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior e a jurisprudência administrativa

Karem Jureidini Dias
18 de novembro de 2010

Histórico da Tributação do Lucro no Exterior



Lucros Auferidos no Exterior x Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior



Lucros	Rendimentos e Ganhos de Capital
- Apurados por Filial, Sucursal, Controlada ou Coligada da PJ brasileira.	- Auferidos no exterior diretamente pela PJ no Brasil
<p>É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela PJ no Brasil.</p> <p>- Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.</p>	- Adição dos rendimentos e ganho ao resultado da PJ, sendo as perdas indedutíveis.
- Os lucros auferidos no exterior serão adicionados ao lucro líquido integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação quando se tratar de coligada ou controlada.	- Os resultados líquidos, positivos ou negativos, obtidos em cobertura (hedge) realizadas pela PJ no Brasil em bolsas de valores no exterior serão computadas no lucro real e BC da CSLL.

Lucro no Exterior - CSLL



■ Acórdão nº 103-22.718, sessão de 08/11/2006

Ementa: CSLL. LUCROS DO EXTERIOR. IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. O artigo 19 da Medida Provisória nº 1858-6, de 29 de junho de 1999, não incide sobre os lucros que tenham sido gerados antes da anterioridade nonagesimal, contada da publicação do ato normativo em referência, ainda que distribuídos posteriormente ao período de 90 dias de que trata o artigo 195, § 6º, da Constituição da República. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Anos-calendário: 2001,2002. Ementa: DECADÊNCIA. CSLL. Consoante a sólida jurisprudência administrativa, sem a comprovação de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial do direito estatal de efetuar o lançamento de ofício da CSLL é regida pelo artigo 150, § 4º, do CTN. (...)"

- **Acórdão CSRF/9101-00.468, de 07/12/2009** - resultado: por maioria de votos, dar provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional para restabelecer a tributação dos lucros gerados a partir de 1998; pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional também quanto aos lucros gerados em 1996 e 1997.



Efeitos da IN SRF 38/96 – Decadência?

- **Acórdão nº 108-09.587, sessão de 16/04/2008:**

“(…) IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - LUCROS ORIUNDOS DO EXTERIOR - FATO GERADOR - DECADÊNCIA - 1996, 1997 e 1998- MATÉRIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL Uma vez reconhecido o diferimento da tributação para a data da disponibilidade jurídica da renda no balanço, 31.12.2002, não há se acolher a decadência para os períodos de 1996 a 2001.

De outra feita, como a matéria processual refere-se a questionamentos constitucionais, e pendente de julgamento perante o STF, não cabe a este órgão administrativo de julgamento o pronunciamento sobre arguições de inconstitucionalidades. Recurso Negado.”

- **Acórdão 108-09.837, sessão de 05/02/2009:**

“LUCROS NO EXTERIOR AUFERIDOS EM 1997 - LEI Nº 9.249/95 - ALTERAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PELA IN SRF 38/96 - IMPOSSIBILIDADE - DECADÊNCIA - Antes do advento da Lei nº 9.532/97, o regime de tributação dos lucros de filiais, controladas e coligadas no exterior observava o momento em que tais lucros eram auferidos, não havendo na Lei nº 9.249/95 qualquer elemento que considerasse a efetiva disponibilização como componente temporal da hipótese de incidência. Os lucros auferidos durante o ano-calendário de 1997 deveriam ser adicionados ao lucro real em 31 de dezembro de 1997, e não pelo montante efetivamente disponibilizado a posteriori. O lançamento de ofício sob a égide do art. 25 da Lei nº 9.249/95 deve, portanto, reportar-se a 31 de dezembro de cada ano como data do fato gerador. (...)”



Variação Cambial

- **Acórdão nº 101-96.317, sessão de 13/09/2007:**

“(.) IRPJ - LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - CONVERSÃO - Ao teor do disposto do § 7º. do art. 394 do RIR/99, que reiterou o disposto no art. 25, § 4º da Lei nº 9.249/95, para efeito de conversão para o Real, os lucros auferidos no exterior devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para a venda, dos dias das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da controlada e coligada. VARIAÇÃO CAMBIAL - Tendo em vista as razões contidas na da mensagem de veto ao artigo 46 do projeto de conversão da MP 135/03, a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido. (...)”

Variação Cambial



- A contrapartida do ajuste de investimento no exterior, avaliado pelo método de equivalência patrimonial, quando decorrente de variação cambial, não será computada na determinação do lucro real.
 - Processo de Consulta nº 132/07 e Soluções de Consulta nº 46/2003 (2ª Região Fiscal); 54/2003 e 55/2003 (9ª Região Fiscal).
- **Atualmente - Lei nº 6.404/76 e Pronunciamento CPC 02:**
 - Variação cambial deixou de compor o resultado positivo (ou negativo) da equivalência patrimonial, não integrando mais o lucro contábil ou tributável.

Alienação, Cisão e Emprego do Valor



- **IN nº 213/02**
 - Artigo 2º, § 6º. Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser considerados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da alienante no Brasil, no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorrer a alienação.
- **Custo de aquisição**
 - Art. 8º Os lucros decorrentes de investimento no exterior avaliado pelo custo de aquisição, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, serão reconhecidos pela pessoa jurídica investidora, domiciliada no Brasil, quando disponibilizados pela investida domiciliada no exterior, mediante pagamento ou crédito.

Parágrafo único. Para efeito deste artigo, considera-se:

I - creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da investida no exterior;

II - pago o lucro, quando ocorrer:

 - a) o crédito do valor em conta bancária em favor da investidora no Brasil;
 - b) a entrega, a qualquer título, a representante da investidora no Brasil;
 - c) a remessa, em favor da investidora, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
 - d) o emprego do valor, em favor da investidora, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da investida no exterior.**

Alienação, Cisão e Emprego do Valor



- **Acórdão n° 108-08.765, sessão de 23/03/2006:**

“(…) IRPJ – CONTROLADA EM PORTUGAL – LUCROS A PARTIR DE 1998 – LEI 9532/97 – DISPONIBILIZAÇÃO – EMPREGO DO LUCRO – O art. 1o da Lei 9532/97 alterou a hipótese de incidência para situação de disponibilização dos lucros de controlada no exterior. Dentre as hipóteses de disponibilização, está previsto o emprego dos lucros acumulados, os quais são excluídos enquanto não disponibilizados. A utilização do valor ajustado pela equivalência patrimonial (com lucros) na apuração de ganho de capital na cessão da participação deve ser considerada como a hipótese de emprego do valor do lucro em favor da beneficiária (controladora), situação em que deve ser oferecido à tributação o lucro até então excluído. IRPJ – CONTROLADA NA ESPANHA – LUCROS A PARTIR DE 2001 – MP 2158-34/2001 – TRATADO INTERNACIONAL – O art. 74 da MP 2158-34 estabeleceu a presunção absoluta (ficção) de que o lucro auferido por controlada no exterior deve ser considerado distribuído à controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano. O Tratado entre Brasil e Espanha não afasta a incidência de tributação por empresa sediada no Brasil relativamente ao lucro de empresa espanhola considerado distribuído. CSL – CONTROLADA NO EXTERIOR – MP 1858-6/99 – INÍCIO DA TRIBUTAÇÃO – O art. 25 da Lei 9249/95 e o art. 1o da Lei 9532/97 fixaram a tributação de lucro de controlada no exterior apenas pelo IRPJ, não sendo possível alargar a norma jurídica para que se submeta à CSL por falta de amparo legal. Apenas com a edição da MP 1858-6/99 foi introduzida a norma legal que criou a hipótese de incidência. Preliminar de nulidade rejeitada. Recurso parcialmente provido.

- **No mesmo sentido Acórdão n° 108-09.837 e 101-95.302.**

Alienação, Cisão e Emprego do Valor



- **Acórdão 1103-00.246, sessão de 06/07/2010:**

“(…) APORTE DE CAPITAL DA CONTROLADA NO BRASIL, PELA CONTROLADORA NO BRASIL, MEDIANTE ENTREGA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NA CONTROLADA NO EXTERIOR – EMPREGO DE VALOR EM FAVOR DA BENEFICIÁRIA

Emprego do valor, em favor da beneficiária, na forma e no contexto do item “4” da alínea “b” do § 2º do art. 1º da Lei 9.532/97, significa: emprego, pela controlada no exterior (investida), ainda que por exercício do poder de controle da controladora no Brasil, do lucro em favor desta. Supor que a entrega do investimento no exterior pela recorrente, em conferência ao capital social de outra controlada da recorrente no Brasil, implique um ato de pagamento pela controlada no exterior significaria - além de agredir a dicção legal - admitir que a controlada no exterior permanece com a obrigação de pagar (por ato seu) aquilo que já está pago (por ato da controlada no exterior, se pagamento fosse a entrega de investimento).

A entrega de participação societária no exterior, pela controladora no Brasil, para aumento de capital de outra controlada sua no Brasil, não é emprego, pela controlada no exterior, de seu lucro em favor da controladora no Brasil.

- **No mesmo sentido: Acórdão n° 105-17.322 e Acórdão n° 1103-00.207.**

Reconhecimento Direto x Consolidação dos Lucros e Tributos de Controladas Indiretas



Instrução Normativa nº 213/2002 - Consolidação

- Reconhecimento proporcional à participação:
"Artigo 1º, § 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada."
- Quando a participação é indireta, reconhece-se o lucro na filial, sucursal, controlada ou coligada:
"Artigo 1º, § 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil."
- Resultado positivo da equivalência patrimonial:
"Art. 7º, § 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL."

Reconhecimento Direto x Consolidação dos Lucros e Tributos de Controladas Indiretas



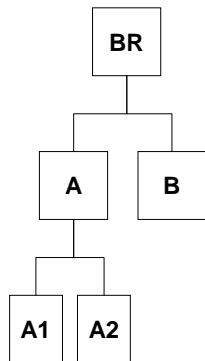
Instrução Normativa nº 213/2002 - Individualização

- Reconhecimento individualizado do lucro por filial, sucursal, controlada ou coligada:
"Artigo 1º, § 5º Para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa".
- **Compensação do imposto pago no exterior:**
"Artigo 14, § 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.
- **Demonstrações Financeiras**
"Art. 6º, § 7º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, as participações em filiais, sucursais, controladas ou coligadas e as aplicações em títulos e valores mobiliários no exterior devem ser escrituradas separada e discriminadamente na contabilidade da pessoa jurídica no Brasil, de forma a permitir a correta identificação desses valores e as operações realizadas."

Reconhecimento Direto x Consolidação dos Lucros e Tributos de Controladas Indiretas



■ Individualização Vertical



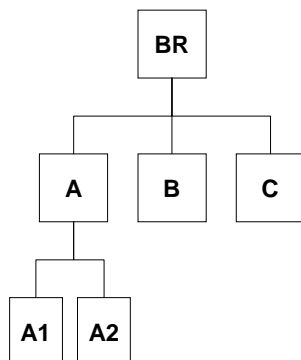
BR – Reconhece individualizadamente o lucro de A, A1, A2 e B.
- Teria que reconhecer o tributo pago em cada uma.

A – Deve expurgar da equivalência o lucro de A1 e A2.

Reconhecimento Direto x Consolidação dos Lucros e Tributos de Controladas Indiretas



■ Individualização Horizontal



A – Consolida as mutações do PL de A1 e A2.
- Consolida os tributos pagos por A1 e A2 (§ 6º do artigo 14 da IN 213/2002).
Obs: há mutações no PL que não correspondem ao lucro.

BR – Reconhece individualizadamente só o lucro de A, B e C.

Tratado Internacional



- O que se tributa é o lucro ou a antecipação do dividendo?
 - Se o lucro, pode não haver tributação.
 - Se o dividendo, aplicando para o exterior a ficção da Lei, então tem-se a tributação na forma dos Tratados x Pagamentos

- Experiência Internacional.

Tratado Internacional



- Acórdão nº 101-97.070, sessão de 17/12/2008:

LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR- Na vigência das Leis 9.249/95 e Lei 9.532/97, o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido na IN 38/96 e na Lei nº 9.532/97), e o que se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158-35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que presumidos), passando a incidir sobre os lucros apurados, e não mais sobre dividendos.

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA - Nos termos da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS INDIRETAS- Para fins de aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, os lucros de controladas indiretas consideram-se auferidos diretamente pela investidora brasileira, e sua tributação no Brasil não se submete às regras do tratado internacional firmado com o país de residência da controlada direta.



Obrigada!!

karem@rivittidias.com.br
