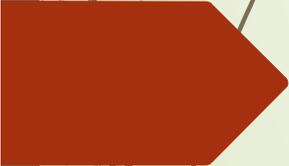




Tributação das Controladas e Coligadas no Exterior e Aplicação dos Tratados Internacionais



HELENO TAVEIRA TORRES
Universidade de São Paulo



Segurança jurídica e planejamento tributário internacional: desafios atuais

- Como conciliar planejamentos tributários legítimos com a manutenção das bases impositivas dos estados nos dias atuais
- Como conviver com as diferenças de ordenamentos e entre regimes de direito privado e normas tributárias
- Como aplicar as ações internacionais de controles ao “*abusive tax planning*”
- “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS)



SEGURANÇA JURÍDICA

➤ Subprincípio do Princípio de Estado de Direito.

➤ **Princípio da segurança jurídica:**

- Certeza do Direito
- *Estabilidade do Ordenamento – previsibilidade para o futuro*
- *Confiabilidade, transparência e boa fé*

Insegurança jurídica nos controles antielusivos internacionais:

- *Princípios e limitações constitucionais ao poder de tributar*
- *Conceitos incertos – regimes entre lucros e dividendos*
- *Diferenças de apuração de lucros entre os ordenamentos*
- *Divergências de criterios de controles elusivos entre sistemas*
- *Variações constitucionais, legais e jurisprudenciais*

Diferenciações conceituais

- XXIV Jornada Latinoamericana de Direito Tributário - ILADT, 2008:
- “La **economía de opción** consiste en el lícito aprovechamiento de las posibilidades que ofrece el ordenamiento jurídico.”
- “La **elusión** es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario.”
- “La **elusión** constituye un comportamiento lícito y por tanto no es sancionable. Sólo corresponde a la ley establecer los medios para evitarla y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas.”
- “Existe un derecho derivado de la libertad económica a ordenar los actos o negocios propios de la manera fiscalmente más ventajosa o menos gravosa.”

Controle do “Abusive” tax planning

- Esforços recentes: **FORUM ON TAX ADMINISTRATION** – Moscou, 16-17 May 2013.
- OECD – “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS) - 2013
- El Forum on Tax Administration (FTA) de la OECD en el 2006 - “Seoul Declaration” sobre o “abusive” tax planning and the role of “tax intermediaries”. Outros documentos:
 - Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure (February 2011);
 - The Istanbul Communiqué (September 2010);
 - Understanding and Influencing Taxpayers’ Compliance Behaviour (November 2010);
 - Building Transparent Tax Compliance by Banks (2009);
 - Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance (2009);
 - The Cape Town Communiqué (January 2008);
 - Study into the Role of Tax Intermediaries (2008).

Internacionalização da tributação e segurança jurídica

- Ampliação da rede de tratados internacionais
- Redução de divergências entre as ordens jurídicas
- Ações internas e cooperações internacionais:
 - **1ª. Etapa** - combate aos planejamentos por leis internas e acordos de trocas de informações restritas
 - **2ª. Etapa** - normas antielusivas nos tratados e trocas de informações com países de tributação favorecida
 - **3ª. Etapa** - BEPS, mútua assistência e intercâmbio de informações para controles interestatais

TIEA Brasil - USA

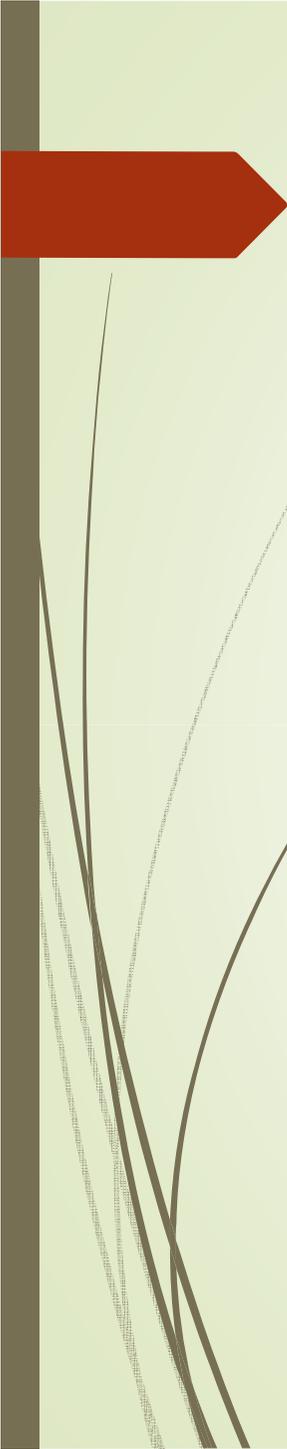
- DECRETO N° 8.003, DE 15 DE MAIO DE 2013 (Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, firmado em Brasília, em 20 de março de 2007)
- Decreto Legislativo nº 211, de 12 de março de 2013. O Acordo entrou em vigor para o Brasil, no plano jurídico externo, em 19 de março de 2013, nos termos de seu Artigo XII.
- Intercâmbio de informações independentemente de a pessoa a quem as informações se referem, ou de quem as detém, ser residente ou nacional de uma Parte.



ARTIGO I

Objeto do Acordo

- ▶ “As Partes assistir-se-ão mediante o intercâmbio de informações que possam ser pertinentes para a administração e o cumprimento de suas leis internas concernentes aos **tributos visados** por este Acordo, inclusive **informações** que possam ser pertinentes para a determinação, lançamento, execução ou cobrança de tributos em relação a pessoas sujeitas a tais tributos, ou para a **investigação** ou instauração de processo relativo a **questões tributárias de natureza criminal**. As Partes assistir-se-ão mediante o **intercâmbio de informações a pedido** conforme o Artigo V e por outras formas conforme acordado pelas autoridades competentes segundo o Artigo X, em conformidade com os termos deste Acordo.”



O novo contribuinte internacional (sem fronteiras): Boa fé e Confiança

- Responsabilidade e *compliance* – dever de planejamentos lícitos com redução do risco tributário com sanções e outros.
- Ética fiscal e transparência - lei americana Sarbanes-Oxley (23.01.02)
- OCDE - Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance (2004)
- OCDE - Corporate Governance and Tax Risk Management, Paris, July 2009.
- Outros documentos da OCDE, do Fórum Global etc.
- “IFA Initiative on the *Enhanced Relationship*” (2012)

IFA: Enhanced Relationship

- Ética na relação entre Fisco e contribuintes
- *The Enhanced Relationship concerns a specifically defined institutional relationship, based on mutually expressed intentions and not on detailed rules, that TPs and TAs voluntarily enter into above and beyond their basic legal obligations, which relationship is based on mutual understanding, respect and true co-operation, and has as aim the administration of tax laws to the TP's business in the most efficient and timely manner, assuming full, timely and reciprocal disclosure of relevant tax related information (including positions taken) and leading to the assessment of the correct amount of tax taking into account the spirit and purpose of the tax law (rather than merely the letter of the law) while respecting each parties' rights and obligations under procedural laws in case of disagreement on what constitutes the correct amount of tax.*

Controles sobre o Planejamento Fiscal Internacional

- *“Tax havens”* – black lists
- *Controlled Foreign Corporations - CFC*
- *Transfer pricing*
- *Treaty shopping*
- Transferências de sede para o exterior
- *Thin-capitalization*
- Controles de transferências de ativos para el exterior



Coligadas e Controladas no Exterior – ADI 2588

➤ **Inconstitucional:**

- Aplicação retroativa e no mesmo exercício financeiro
- coligadas fora de paraíso fiscal

➤ **Constitucional:**

- controladas em paraíso fiscal

➤ **Sem resultado proclamado:**

- Coligadas em paraíso fiscal
- Controladas fora de paraíso fiscal

➤ **Em aberto:** convenções de dupla tributação



Ativismo Judicial e Constituição

- Impossibilidade de alcançar solução definitiva para conflito que já dura 11 anos
- Dever de afastar soluções estranhas ao texto do art. 74 da MP 2158, de 2001
- Preservação da **isonomia** na tributação dos lucros no exterior: i) não se pode excluir bases tributáveis (lucros); ii) concorrentes que pagam assumem custos de transação adicionados
- Compromisso com a Constituição e *“interpretação conforme sem redução de texto”*



Propostas

- LUCROS NO EXTERIOR – todos admitem como tributáveis
- * Dúvidas apenas quanto à *disponibilidade*
- ALLM – a constitucionalidade da Lei pode ser admitida em conformidade com o art. 1º da Lei 9.532, de 1997 (dividendos).
- Efeitos: processos sobrestados
- Nova legislação (regime de competência)



Lei Complementar nº 104/01

- Relação com princípios constitucionais da generalidade e universalidade da renda
- Acrescentou ao art. 43, do CTN, o § 2º:
- *“Na hipótese de receita ou rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”*



MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 24 DE AGOSTO DE 2001

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, 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**, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.



MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 24 DE AGOSTO DE 2001

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior **sujeitam-se à incidência da CSLL**, observadas as normas de **tributação universal** de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, **poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo**, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.



Ausência de Revogação

O art. 74 da MP nº 2.158/01 não revogou as normas do art. 1º da Lei nº 9.532/97, quanto à disponibilidade econômica ou jurídica dos lucros auferidos no exterior, que exigem a consumação de ato jurídico que possa representar o “crédito”, “remessa”, “entrega” ou “emprego” dos valores em favor do beneficiário residente no Brasil, como medidas de disponibilidade, as quais remanescem em vigor para todos os demais casos de determinação de lucros ou rendimentos.



Ausência de Norma Antielusiva Específica

- ▶ O art. 74, da MP nº 2.158-34/01 deveria ser uma medida CFC, pela sua gravidade, mas não tem qualquer relação com o regime do chamado CFC – *legislation*.
- ▶ O objetivo não é precipuamente a adoção de medida antielusiva ou o controle de países com tributação favorecida.
- ▶ Independe de qualquer “teste” quanto à localização, ao controle, ao tipo societário ou à distribuição dos lucros.
- ▶ Trata-se, sim, de regra de determinação do critério temporal (disponibilidade) para tributação dos lucros auferidos no exterior por IRPJ ou CSLL



Condições de Aplicabilidade

- Regime de **renda mundial** do art. 25, da Lei nº 9.249/95, sem qualquer inovação da base de cálculo do IRPJ ou da CSLL.
- Disponibilidade jurídica dos lucros: a “*data do balanço no qual tiverem sido apurados*”
- **Câmbio** em reais na data do seu encerramento, em 31 de março, ainda que a consolidação, no Brasil, dê-se unicamente em 31 de dezembro.



Condições de Aplicabilidade

- O **crédito de imposto** da controladora será abatido do imposto devido no Brasil na proporção do valor de todo o imposto pago no país de domicílio da controlada ou coligada, ou que incidiria sobre esses lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem (vide art. 14 da IN SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002);



Crédito de Imposto

- ▶ A pessoa jurídica poderá compensar o imposto incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, **até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital** (art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995).



Condições de Aplicabilidade

- Os **prejuízos** (contábeis) apurados por controlada ou coligada no exterior poderão ser registrados e compensados com os lucros dos períodos subsequentes, “na *data do balanço* no qual tiverem sido apurados”, sem qualquer restrição, tudo conforme a legislação do País de residência.
- Na controladora, no Brasil, estes prejuízos (contábeis) deverão ser reconhecidos por equivalência patrimonial.



SÍNTESE

Os lucros auferidos mediante sociedades controladas ou coligadas no exterior, passaram a ser considerados *disponibilizados* (critério temporal) para a controladora ou coligada no Brasil “na data do balanço no qual tiverem sido apurados”, limitadamente aos lucros auferidos diretamente pelas sociedades investidas, segundo o regime de renda mundial do art. 25 da Lei nº 9.249/95, preservado o direito de compensação de prejuízos fiscais no exterior, conforme a legislação do país de residência (i), e, quanto à determinação, no Brasil, mediante o critério de *equivalência patrimonial* (ii), sem qualquer mutação da base de cálculo do IRPJ ou da CSLL, porquanto a referida inovação não afetou o art. 23, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77.



Base de Cálculo

- ▶ Não houve modificação da *base de cálculo*.
- ▶ O método de *equivalência patrimonial*, reconhecido pelo art. 25, da Lei nº 9.249, de 1995, continuou submetido ao regime anterior, ou seja, ao art. 23, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.598/77, para o IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, "c", 4, da Lei nº 7.689/88, para a CSLL
- ▶ Logo, vedado que seja computada na determinação do lucro real a contrapartida do ajuste da equivalência patrimonial, *por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento*.



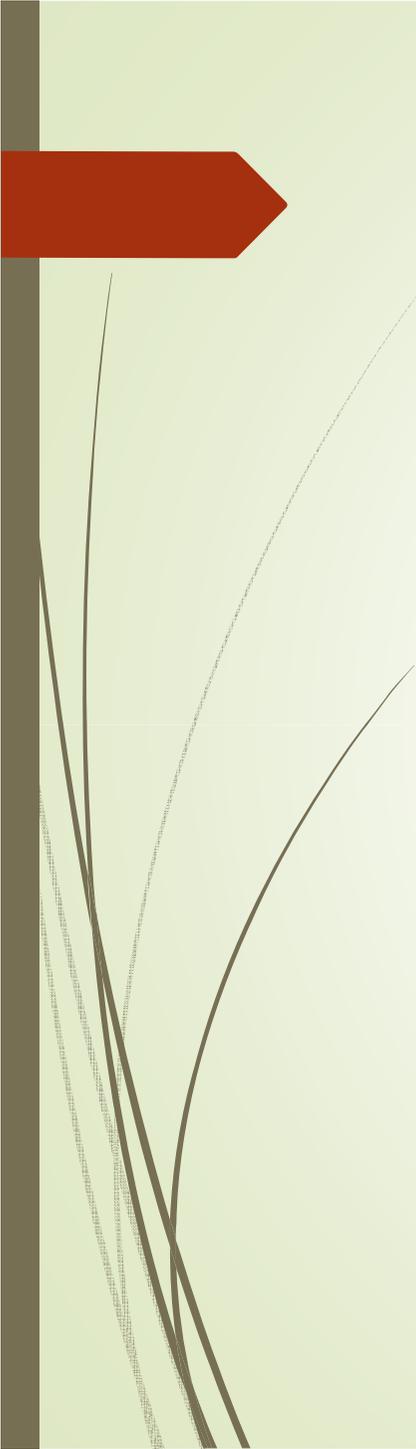
Tributação de Lucros

- *Presunção de lucro distribuído* quando da própria apuração dos lucros da sociedade não residente investida
- Adição do lucro auferido pelas controladas ou coligadas ao lucro líquido do beneficiário residente no Brasil, proporcional à respectiva participação (*equivalência patrimonial*).



Direito Privado

- **Coligadas e Controladas** – Art. nº 243 da Lei nº 6.404, de 1976 (com as alterações da Leis nº 11.638/07 e 11.941/09).
- § 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.
- § 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.
- § 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.
- § 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de vinte por cento ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.



Métodos de avaliação de investimento

- Métodos existentes
 - Custo de aquisição
 - Equivalência patrimonial
- Critérios para adoção
 - Obrigatória a utilização de equivalência patrimonial para investimento RELEVANTE em sociedade COLIGADA ou CONTROLADA
 - Vedada utilização em outros casos



Métodos de avaliação de investimento

- Método do Custo de Aquisição
 - Contabilização do investimento pelo valor efetivamente pago pela participação societária
 - Resultados (lucros ou prejuízos) da sociedade investida são irrelevantes
 - o valor do investimento registrado a custo não se altera ao longo dos tempos
 - distribuição de lucros ou dividendos - registro como RECEITA no resultado do exercício



Investimentos no Exterior

- ▶ Participações societárias
- ▶ Impossibilidade de tributação de controladas indiretas
 - ▶ Formação de *holding* no exterior
 - ▶ permite consolidação de perdas e ganhos das participações detidas no exterior
 - ▶ Existem *holdings* de controle e *holdings* de participação, apenas; do mesmo modo como pode existir *holdings* mistas, que além dessa finalidade, servem à atividade comercial ou industrial



Demonstrações Financeiras

- ▶ O lucro da controlada ou coligada no exterior a ser demonstrado na data do balanço no qual tiver sido apurado
- ▶ No Brasil, será aquele do *balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica*, como expressamente determina o inciso II do § 3º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995
- ▶ Sempre de acordo com a legislação do País de residência e *na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada* (por equivalência patrimonial).



Câmbio

- O câmbio da moeda utilizada para apuração dos lucros (§ 4º do art. 25, da Lei nº 9.249/1995) - será o valor do dia das *demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada, residente no exterior*
- Não o da data do *balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano, no Brasil.*



Variação cambial do investimento no exterior na base de cálculo do IRPJ e da CSLL

- ▶ 2ª Turma do STJ, de 05.04.2011:
- ▶ “(...) 3. É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002. (...)”



Convenções Internacionais

- ▶ CTN – Art. 98 *“Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”*
- ▶ Prevalência dos tratados internacionais na Jurisprudência
- ▶ STF - RE 90.824, 25.06.1980; RE 105.606, 26.11.1985 e RE 229.096-RS 16.08.2007.
- ▶ STJ - REsp 104.566/SP e REsp 426.945.
- ▶ CARF - Acórdão 101-97.020, 13.11.1998; Acórdão 101-94.910, 13.04.2005 e Acórdão 101-97.020 j. 13.11.2008.



Convenções Internacionais

- ▶ Regime tributário dos **lucros de empresa** (art. 7º, 1) e do estabelecimento permanente (art. 5º, 7) não admitem que o país de residência possa considerar controladas ou coligadas como se filiais fossem;
- ▶ Os **dividendos** (art. 10, 5) - veda aplicação de imposto aos lucros não distribuídos, quando em presença de participação societária, ao se referir sempre aos “dividendos pagos”.
- ▶ Não se admite, pois, o emprego de regras internas de transparência fiscal, salvo naqueles casos de sociedades meramente aparentes, desprovida de qualquer finalidade comercial, como ficou muito bem assentado nos comentários da OCDE, de 1992 e de 2003, ao art. 1º do Modelo



NORMAS ANTIELUSIVAS (gerais e específicas) e acordos internacionais

- ▶ **Normas gerais internas** - não podem prevalecer sobre os tratados internacionais nos casos regulados
- ▶ **Normas específicas internas** – aplicação apenas quanto às qualificações de direito interno (art. 3º, 2). Vedado quando se trata de métodos antielusivos (CFC).
- ▶ Regras internacionais específicas antielusivas e dever de atualização das convenções internacionais
- ▶ As CDT vigentes no Brasil que veiculam normas antielusivas internacionais: Chile, Israel, México, Peru, Portugal, África do Sul e Ucrânia



CARF e Convenções Internacionais

- ▶ Acórdão (n. 101-95.802), de 19.10.2006. Em resumo, nessa decisão, foi assentado que a tributação determinada pelo art. 74 da Medida Provisória n. 2.158/2001 não poderia atingir lucros não distribuídos – em dissonância com os arts. 7º e 10 das CDTs.
- ▶ Acórdão n. 101.97.070 – publicado em janeiro de 2010. O voto vencedor do Conselheiro Valmir Sandri entendeu que o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158/2001 permitiria a tributação de lucros auferidos no exterior por controladas *diretas ou indiretas*.



CARF e Convenções

- Recentemente, o CARF (Acórdão CARF, Ac. 1101-000.811, julgado em 02.10.2012) afastou tentativa de aplicação do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35 para alcançar os lucros das controladas indiretas, afastada a desconsideração da personalidade jurídica da holding espanhola – ETVE, com prevalência do regime do art. 10, § 5º da Convenção Brasil – Espanha: “TRATADO INTERNACIONAL. ABUSO DE TRATADO. ABUSO DE DIREITO. LEGALIDADE. *Não há base legal no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal do tratado, sob a alegação de entender estar havendo abuso de tratado.*”



FINAL

- ▶ O desenvolvimento econômico deve ser sustentado por **eficiência tributária** – evitar modelos de “sistemas tributários simbólicos”
- ▶ Proteção da arrecadação dos estados deve acompanhar a segurança jurídica dos princípios constitucionais de proteção dos contribuintes
- ▶ Necessidade de aprimoramento do sistema de tributação de controladas e coligadas no exterior – estímulo à internacionalização. Ganho de oportunidade
- ▶ Dever de evitar riscos aos contribuintes no dever de controle dos « abusive tax plannings »