

Tributação de Controladas e Coligadas no Exterior e a Aplicação de Tratados Internacionais

Karem Jureidini Dias

Brasília, 04 de junho de 2013

Histórico

- Princípio da Territorialidade vs. Princípio da Universalidade na Tributação das Pessoas Jurídicas



Lei 4.506/64

apenas os rendimentos que mantivessem elemento de conexão com o território detentor da pretensão tributária poderiam ser submetidos à tributação



Lei 9.249/95 – Artigo 25

Mudança legislativa no sentido de buscar mecanismos de combate à evasão fiscal praticada por meio de empresas constituídas no exterior, submetendo à tributação brasileira o rendimento estrangeiro

Histórico

Artigo 25 – extinção da tributação em base estritamente territoriais Lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior computados na apuração do lucro real no balanço levantado em 31/12

**Lei
9.249/95**

Reafirmou o conteúdo da IN 38/96

**Lei
9532/97**

*Artigo 74 – alterou o momento da tributação dos lucros auferidos no exterior.
Disponibilidade Ficta*

Regras de CFC

MP 2158-35/01

IN 38/96

Determinou que a tributação se desse apenas no momento da disponibilização do lucro, considerando como “disponibilizados” aqueles pagos ou creditados à matriz no Brasil

**Lei
Complementar
104/01**

*Introdução dos §§ 1º e 2º no artigo 43 do CTN.
Atribuição ao legislador ordinário competência para definir o momento em que se dá a disponibilidade dos lucros advindos do exterior para fins fiscais*

**IN SRF
213/02**

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

Lucros	Rendimentos e Ganhos de Capital
<p>- Apurados por Filial, Sucursal, Controlada ou Coligada da PJ brasileira.</p>	<p>- Auferidos no exterior diretamente pela PJ no Brasil</p>
<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>	<p>- Adição dos rendimentos e ganho ao resultado da PJ, sendo as perdas indedutíveis.</p>
<p>- 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.</p>	<p>- 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.</p>

Temas Relevantes

- CSLL
 - Acórdão n° 103-22.718, de 08/11/2006 vs. Acórdão CSRF 9101-00.468, DE 07/12/2009
- Decadência
 - IN SRF 38/96
 - Acórdão n° 108-09.837, de 05/02/2009 vs. Acórdão n° 108-09.587, de 16/04/2008.
- Variação Cambial
 - Acórdão n° 101-96.317, de 13/09/2007
 - Pronunciamento Técnico CPC 02

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

Emprego do Valor

LUCROS NO EXTERIOR. EMPREGO DO VALOR. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL EM OUTRA SOCIEDADE. DISPONIBILIZAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

Os lucros auferidos no exterior por intermédio de coligadas e controladas devem ser adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real da empresa no Brasil. O momento é diferido até à data em que forem disponibilizados tais lucros.

A integralização de capital mediante entrega da participação acionária de controlada no exterior configura o emprego dos lucros em favor da investidora brasileira e caracteriza a disponibilização do valor para fins de tributação, nos termos do disposto no art. 1º, § 2º, alínea "b", item 4 da Lei nº 9.532/1997. (Precedentes: Acórdão CSRF nº 2 9101-00.420, de 03.11.2009, Rel. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho; Acórdão nº 2 1102-00.151, de 29.01.2010, Rel. Sandra Maria Faroni) **AC nº 9101-00.750 — 1ª Turma Câmara Superior de Recursos Fiscais**

Precedentes recentes da CSRF : PA 16561.00026/2006-36 e PA16327.000572/2005-69 – casos Ripasa e Brasil Warrant

Conflito Atual

- **MP n. 2.158-35 – Art. 74**
 - Lucros auferidos por empresa coligada ou controlada no exterior são automaticamente disponibilizados
- **Efetiva Distribuição x Disponibilização Automática**
 - Art. 43, CTN
 - Conceito de Renda disponível:
 - O que se tributa é a renda própria ou de terceiros?
 - É uma questão de regimes: Caixa ou Competência?
 - Incompatibilidade entre legislação ordinária e lei complementar:
 - Possibilidade de Tributação do Método de Equivalência Patrimonial (MEP).

STF – Lucros Auferidos no Exterior – ADI 2588

Inconstitucionalidade

- Min. Ricardo Lewandowski
 - Min. Marco Aurélio
- Min. Sepúlveda Pertence
 - Min. Ceslo de Mello

Parcialmente Constitucional

- Min. Elen Gracie:
Inconstitucionalidade apenas para
o lucro das coligadas

Constitucionalidade

- Min. Eros Grau
- Min. Nelson Jobim
- Min. Ayres Brito
- Min. Cesar Peluso

Inconstitucionalidade fora de paraíso fiscal

- Min. Joaquim Barbosa

O STF e a ADI 2.588-1

O QUE FOI JULGADO	O QUE NÃO FOI JULGADO
<ul style="list-style-type: none">✓ CONSTITUCIONALIDADE em relação aos rendimentos de empresas brasileiras provenientes de suas controladas situadas em países com tributação favorecida;✓ INCONSTITUCIONALIDADE no tocante aos rendimentos provenientes das coligadas no exterior localizadas em países de tributação normal (países sem tributação favorecida);	<ul style="list-style-type: none">✓ É possível tributar controladas fora de países de tributação favorecida?✓ É possível tributar coligadas em países de tributação favorecida?✓ É possível tributar controladas em países que têm acordo com o Brasil?

Julgamento do Supremo Tribunal Federal

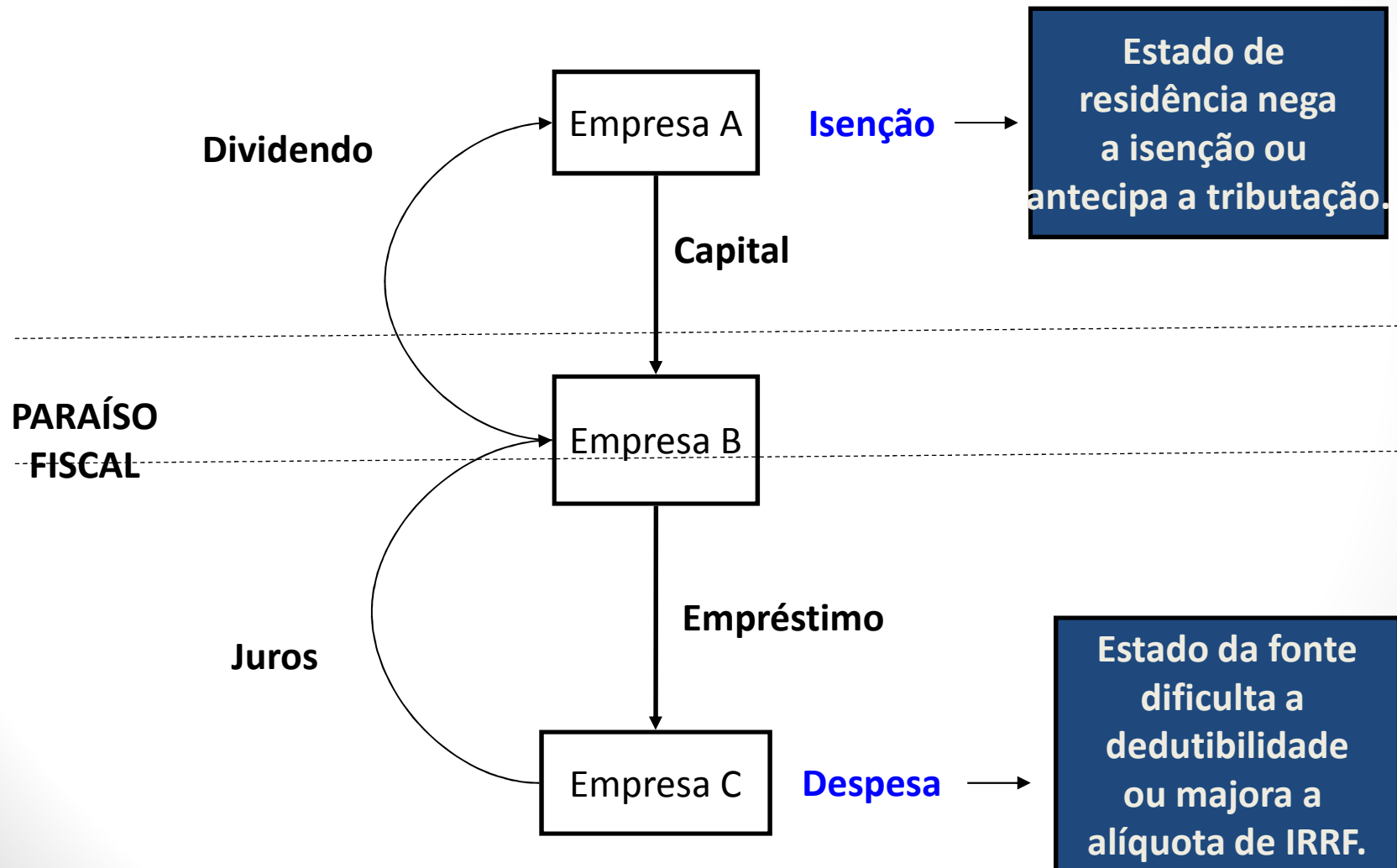
ADI 2588	<ul style="list-style-type: none">• Inconstitucional para coligada fora de paraíso fiscal• Constitucional controlada em paraíso fiscal
RE 611.586 COAMO – Controlada em paraíso fiscal (Aruba)	<ul style="list-style-type: none">• Constitucional para controlada em paraíso fiscal
RE 541.090 EMBRACO – Controlada na Itália e China	<ul style="list-style-type: none">• Constitucional para controlada fora de paraíso fiscal

RE 541.090/SC

- Voto Teori Zavascki
 - Tributação incide sobre lucro de empresa sediada no Brasil proveniente de fonte situada no exterior
 - Regime Competência
 - Método de Equivalência Patrimonial
 - Disponibilidade Econômica
 - Possibilidade de Compensação do imposto pago
 - Justificativa para a tributação
 - Evitar a Elisão ou a Evasão por subfaturamento ou superfaturamento
 - Ressalva quanto aos acordos internacionais. Disciplina própria e distinta em relação aos Estados partes.

Regra Geral: Preço de Transferência e Regra de Subcapitalização

Paraíso Fiscal - Aumento de Capital X Empréstimo



Questão dos Tratados

CONVENÇÃO MODELO DA OCDE

ART 7º LUCRO DAS EMPRESAS

*“Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante **somente são tributáveis nesse Estado**, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente nele situado. Se a empresa exercer a sua atividade na forma indicada, os lucros atribuíveis ao estabelecimento permanente poderão ser tributados no outro Estado Contratante”*

ARTIGO 10 DIVIDENDOS

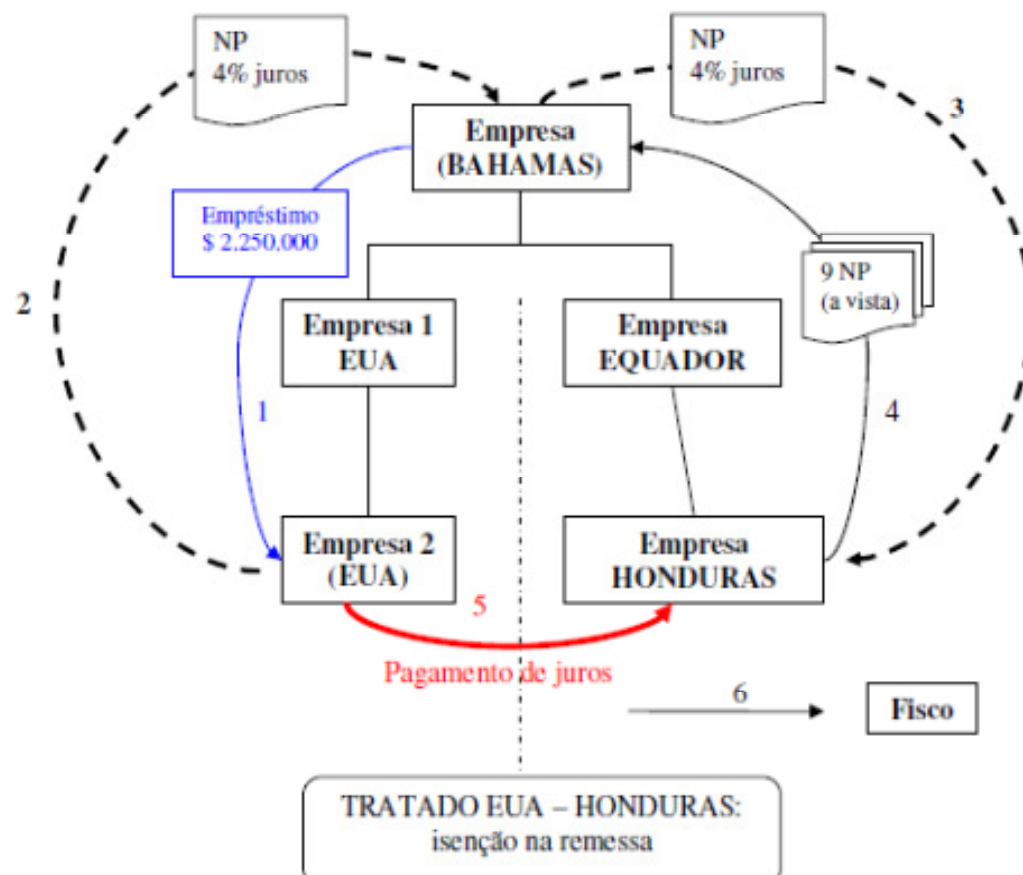
*“1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante **são tributáveis nesse outro Estado***

2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos (...)”

Relação entre o fato e o direito internacional

- Decisões internacionais consideram:
 - Legislação *Controlled Foreign Companies* (CFC)
 - Simulação de fato, simulação econômica e simulação de entidade
 - Modelo de Convenção da OCDE e Normas Interpretativas

Experiência Internacional: *Disregard of Conduit Companies*



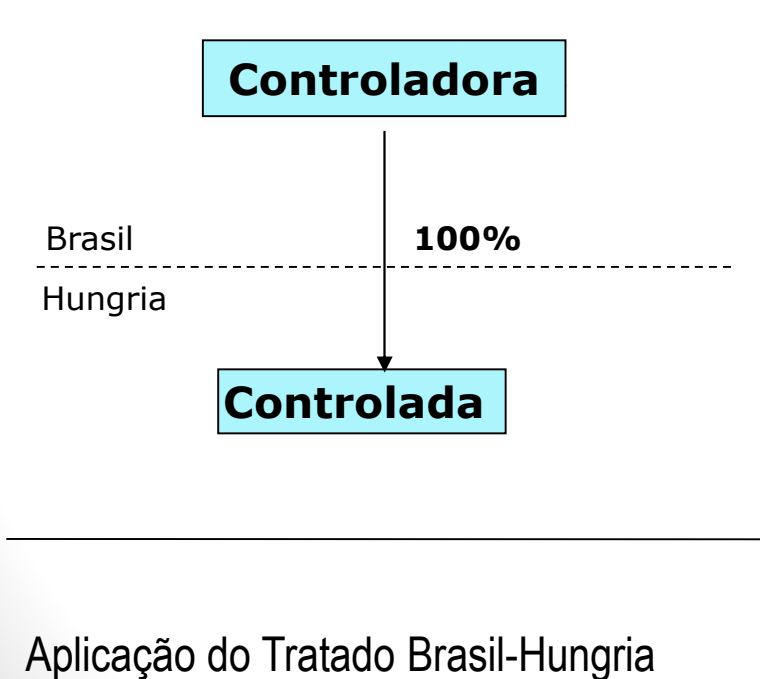
1. Empréstimo da empresa sediada em Bahamas para a empresa sediada nos Estados Unidos.
2. Em contrapartida ao empréstimo, a empresa sediada nos Estados Unidos emite nota promissória para a empresa sediada em Bahamas.
3. A empresa sediada em Bahamas repassa a nota promissória para a empresa sediada em Honduras.
4. Em contrapartida, a empresa sediada em Honduras emite nove notas promissórias para pagamento a empresa sediada em Bahamas, prevendo nova modalidade de pagamento.
5. A empresa devedora nos Estados Unidos efetua pagamento de juros pelo empréstimo para a empresa em Honduras, o que foi feito sem a retenção do Imposto sobre a Renda, em razão da isenção conferida pelo Tratado entre Estados Unidos e Honduras.
6. O Fisco defendeu a desconsideração da empresa em Honduras e, por consequência, a não aplicação dos efeitos do Tratado.

Experiência Internacional – *Holding Company*

- **Luxottica Case (Sentenças n. 173/2007 e 174/2008, proferidas pelo Tax Tribunal in Belluno)**
 - Empresa constituída no exterior com o propósito aparente de planeamento fiscal
 - Intenção de economizar tributo não é fato jurídico tributário
 - O que se verificou no caso foi se a Holding Company efetivamente existia como tal
 - Julgamento
 - Importante distinção entre Interposição Fictícia de Pessoa (empresa) e Negócio Indireto

Inaplicabilidade do art. 7º dos Tratados

Acórdão nº 1402-00.391 – Caso Normus



- 1) Autuação dos resultados positivos auferidos pela subsidiária, localizada na Hungria e, controlada por empresa domiciliada no Brasil
- 2) Capitulação legal
 - IRPJ: Art. 25, §§ 2º e 3º da Lei 9.249/95; Art. 16 da Lei 9.430/96; Art. 249, inciso II e 394 do RIR/99/ **Art. 10, número 6 do tratado para evitar a bi-tributação celebrado entre Brasil e Hungria (decreto 53/1991)**; Art. 3º da Lei 9.959/00; Art. 74 da MP 2.158/01 (“MP”); e IN 213/02

PRINCIPAIS ASPECTOS DO CASO NORMUS (AC Nº 1402-00.391)

1. O artigo 74 da MP 2.158 é **norma anti-abusiva (CFC)** e, como tal, pode impor tributação no Estado do sócio ou acionista independentemente da existência de tratado (comentários ao art. 7º – §14 – e art. 10 – § 37)
2. Lucros disponibilizados na forma do art. 74 da MP 2.158-35 são qualificados como **dividendos pagos** e o tratado Brasil-Hungria não prevê a isenção de dividendos
3. Veda dupla tributação jurídica, mas permite dupla tributação econômica.
4. Afasta a aplicação do artigo 7º do tratado Brasil-Hungria:

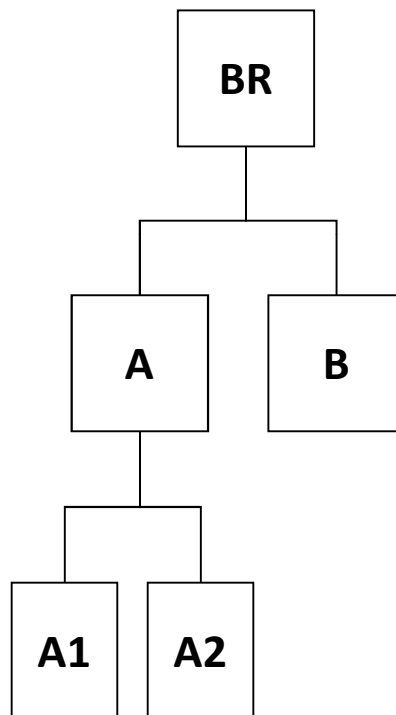
Norma Antielisiva Específica com foco Internacional

Lucro Auferido no Exterior por 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.



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 e B.

Reconhecimento Direto x Consolidação dos Lucros e Tributos de Controladas Indiretas

Instrução Normativa nº 213/2002 - Individualização

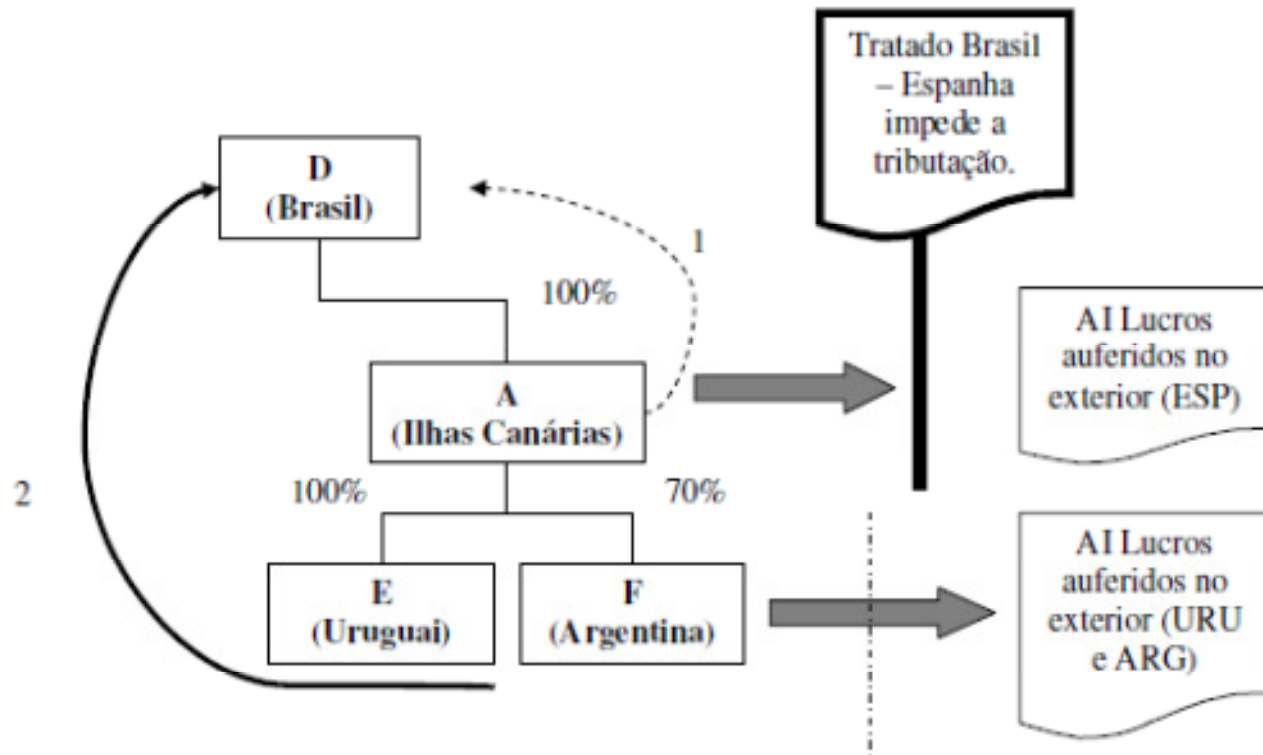
- Reconhecimento individualizado do lucro por filial, sucursal, controlada ou coligada:
“Artigo 1º, § 5º Para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, 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.

Norma Antielisiva Específica com foco Internacional

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.”
- Artigo 14, § 6º

CASO EAGLE



1. Lucro de A não foi tributado por D no Brasil, em razão do Tratado Brasil-Espanha.
2. Lucros de E e F não foram tributados por D no Brasil, em razão do reconhecimento por meio de A e, conseqüentemente, da aplicação das disposições do Tratado Brasil-Espanha.

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.DIAS@CARF.FAZENDA.GOV.BR

KAREM@RIVITTIDIAS.COM.BR