

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS PROVENIENTES DO EXTERIOR E SUA TRIBUTAÇÃO - IRPJ E CSLL

O presente artigo se desenvolverá sobre o seguinte questionamento:

→ *Em relação à distribuição de lucros provenientes do exterior, como se opera juridicamente esta relação, segundo a Lei nº 12.973/2014, no que diz respeito à tributação do Imposto de Renda ("IR") e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL")?*

DA INCIDÊNCIA DO IR E CSLL SOBRE OS RESULTADOS DE EMPRESAS CONTROLADAS NO EXTERIOR A PARTIR DE 01/01/2002

Inicialmente, faz-se primordial que se apresente o contexto histórico do presente tema, com vistas a um entendimento mais claro da decisão do STF na ADI nº 2.588, assim como acerca das regras tributárias vigorerão em 2015.

Para isso, pode-se apresentar 03 (três) momentos distintos que, paulatinamente demonstram os embates travados entre contribuintes e Fisco, no que diz respeito aos lucros auferidos por empresas brasileiras no exterior, por intermédio de suas controladas ou coligadas.

O 1ª MOMENTO é caracterizado por ser anterior à vigência da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, quando na vigência da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (Instrução Normativa SRF nº 038, de 27 de junho de 1996) estabelecia o critério temporal de exigência do IRPJ e CSLL no momento da distribuição dos lucros da empresa do exterior para a empresa brasileira, sob a tese de uma efetiva disponibilidade financeira como reveladora da capacidade contributiva da pessoa jurídica.

Partindo dessa sistemática, diferimento amplo e irrestrito na tributação do IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, fez surgir, no ver do Fisco, os primeiros sintomas de ilegalidade ocasionados pelas ações dos contribuintes. Isso porque, as empresas brasileiras passaram a criar controladas em países tidos como “paraísos fiscais” – aqui compreendidos como países com tributação favorecida, regime fiscal privilegiado ou tributação no percentual abaixo de 20% da renda – no objetivo de manter o lucro no exterior.

Esse movimento exigiu da Receita Federal uma tomada de decisão, vertida em lei na figura da MP 2.158-35/01, caracterizando o 2ª MOMENTO desse avanço histórico do tema em questão. A MP 2.158-35/01 apresenta-se como medida para impedir o diferimento da tributação dos lucros no exterior, exigindo o recolhimento no momento da apuração dos lucros nos balanços, conforme o art. 74 do texto legal:

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.

Alguns juristas especializados na área defendem que a citada regra é destinada exclusivamente ao controle dos capitais no exterior – regras CFC: *Controlled Foreign Corporations* –, com isso limitando sua aplicação para as empresas controladas/coligadas em “paraísos fiscais”.

A tese do art. 74 é a do regime de competência, permitindo uma tributação antecipada, no momento em que os lucros são reconhecidos pela empresa brasileira. Ou seja, a empresa investidora no Brasil – obrigada a registrar seu investimento pelo Método de Equivalência Patrimonial (“MEP”) – recolhe a tributação ao passo que reconhece os resultados da empresa no exterior, prescindindo da realização financeira dos lucros, pelo regime de competência.

Com isso, diante das novas regras de natureza tributária sobre os lucros auferidos no exterior, houve as seguintes represálias por parte dos contribuintes:

- I. **Perante o STF:** discussão da inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/01, que tributária sobre uma renda ficta não disponível, bem como da amplitude da regra que atingiu todas as situações, independente da localização da controlada/coligada;

II. No cenário internacional: planejamento tributário entre *holdings* (“controlada direta”), situadas em países com tratados de não-bitributação, recebendo o lucro das empresas controladas do Brasil (“controladas indireta”), situadas em “paraísos fiscais”.

Analisando o item “II”, os tratados passaram a servir de escudo na investida de não sofrer a tributação sobre os lucros das controladas indiretas, cujo fundamento legal encontrava-se na Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, art. 1º, §6º:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

(...)

§ 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.

As empresas brasileiras se serviam da regra da consolidação vertical – consolidação da IN nº 213/02 –, tributando os lucros das suas controladas indiretas através da consolidação (vertical) na controlada direta.

Em outras palavras, os lucros e prejuízos das controladas indiretas eram destinados as holdings que estavam situadas em países sujeitas aos tratados e

acordos de não-bitributação. Dessa forma, a *holding* estenderia as benesses do tratado ao lucro das controladas indiretas, que vinham de “paraísos fiscais”.

Nesse sentido, no que diz respeito à legalidade desse procedimento jurídico-internacional de consolidação vertical – para fins de aplicação do tratado, os lucros das controladas indiretas podem ser considerados das controladas direta? – a Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (“CARF”) posicionou-se, no caso ficou conhecido como “caso EAGLE” (Processo nº 148.710).

Em suma, o entendimento foi que os tratados não são aplicados ao lucro das controladas indiretas, uma vez que o tratado busca um tratamento jurídico diferenciado entre os países contratantes, e estender o benefício dessa relação a demais países está fora do acordado internacionalmente.

Tratando do item “I”, o STF julgou, em 2013, a ADI nº 2588, concluindo de 04 (quatro) maneiras diferentes, dos quais algumas obtiveram a maioria dos votos dos ministros. Vejamos estes entendimentos:

- I. **Constitucionalidade total do art. 74 da MP 2.158-35/01**, valendo o regime de competência na tributação dos lucros auferidos no exterior pelas empresas controladas, reconhecendo o lucro por competência, uma vez que as empresas brasileiras exercem o controle de suas investidas no exterior;

- II. **Inconstitucionalidade total do art. 74 da MP 2.158-35/01**, em razão da ausência de disponibilidade financeira pela empresa no Brasil, mas tão somente uma disponibilidade fictícia, não reveladora da capacidade contributiva da mesma – tributação devendo ocorrer na efetiva distribuição dos lucros e não na apuração;
- III. **Critério do tipo da natureza da empresa investida no exterior: se controlada ou coligada**. Para a controlada a regra do art. 74 da MP 2.158-35/01 seria constitucional, em razão do controle, mas para coligada, em razão da ausência desse controle no capital votante, a regra do art. 74 da MP 2.158-35/01 seria inconstitucional;
- IV. **Critério da localização da empresa investida no exterior: se situada em paraíso fiscal ou não**. A regra do art. 74 da MP 2.158-35/01 seria constitucional somente para as controladas ou coligadas situadas em “paraísos fiscais”.

Diante destes julgamentos, obtiveram maioria de votos dos ministros, ou seja, 06 (seis) ao todo, o seguinte posicionamento: a regra do art. 74 da MP 2.158-35/01 é constitucional para controladas situadas em paraíso fiscal e inconstitucional para coligadas situadas em locais com tributação normal.

Mas, apesar dessa longa jornada de discussões, ainda sobraram dúvidas não solucionadas: como fica a situação de controladas situadas em países sem

tributação favorecida, principalmente controladas situadas em países com tratado?

Diante deste questionamento, dá-se início ao 3ª MOMENTO, caracterizado pela publicação da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (Conversão da Medida Provisória nº 627, de 2013).

Com vigência compulsória a partir de 2015 – ou facultativamente a partir de 2014 – este diploma legal buscou findar discussões pretéritas, enunciando disposições gerais sobre a tributação em bases universais, tanto para as controladas como para as coligadas, tratando-as diferentemente (critério do tipo da natureza da empresa investida), bem como dependente do local em que auferem os lucros (critério da localização).

Cuidando especificamente do objeto de tributação, a Lei em questão deixa claro que será sobre “a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos...” (art. 77, da Lei nº 12.973/14). Isso significa que a tributação ocorrerá sobre o acréscimo patrimonial da empresa investidora no Brasil, decorrente dos lucros por ela auferidos no exterior, através do ajuste da equivalência patrimonial (MEP).

Dessa forma, fica impedida a tributação sobre o lucro da controlada ou coligada estrangeira, alinhando-se as exigências dos tratados internacionais, uma vez que todos respeitam o modelo da ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (“OCDE”), e cuidam de disciplinar, no seu

artigo VII, da tributação dos lucros da empresa, exigindo que sejam feitos no país de sua residência.

Como exemplo, abaixo segue a Convenção destinada a evitar a dupla tributação entre o Brasil e Canadá, regulado pelo Decreto nº 92.318, de 23 de Janeiro de 1986:

ARTIGO VII
Lucros das empresas

Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer uma atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente. (grifei).

Essa exigência de alinhamento tem origem na discussão criada entre a MP 2.158-35/01 e os tratados internacionais, pois aquele exige tributação brasileira sobre os lucros no exterior e este impõe que a tributação não ultrapasse os limites da soberania que se situa a empresa.

Nesse embate, o STJ manifestou-se, por meio do Recurso Extraordinário (“REsp”) nº 1325709-RJ¹, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no sentido que os tratados são aplicáveis a tributação dos lucros no exterior, independente dos enunciados prescritivos contidos na legislação brasileira – prevalência dos tratados.

¹ STJ - REsp: 1325709 RJ 2012/0110520-7, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 24/04/2014, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 20/05/2014.

Nos países com tratados, a dupla tributação econômica é resolvida com a compensação pelo tributo pago no exterior, tornando-o dedutível na medida do que foi pago no outro país. Seguindo com o exemplo já dado – Convenção destinada a evitar a dupla tributação entre o Brasil e Canadá – abaixo a maneira que se evita a bitributação entre estes países:

ARTIGO XXII

Métodos para eliminar a dupla tributação

1. Quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Canadá, o Brasil permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos dessa pessoa um montante igual ao imposto sobre a renda pago no Canadá. Todavia, o montante deduzido não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no Canadá.

Agora, seguimos com o exame da tributação em bases universais, na linha do que impõe a Lei nº 12.973/14.

DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS

LEI Nº 12.973, DE 13 DE MAIO DE 2014

A lei em pauta enuncia tratamentos diferentes segundo o ripo de investida no exterior – se é controlada ou coligada –, bem como a localização que se aufer o lucro – se em países com tributação “normal” ou paraísos fiscais.

Novamente, ressaltamos que o alcance semântico que deve ser empregado para “paraíso fiscal”, tratando da consolidação dos lucros e prejuízos das empresas no exterior, é país com tributação favorecida, regime fiscal privilegiado, tributação no percentual abaixo de 20% da renda ou com renda ativa inferior a 80% da renda total, conforme o art. 78 da Lei 12.973/14:

Art. 78. Até o ano-calendário de 2022, as parcelas de que trata o art. 77 poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos uma das seguintes situações:

I - estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;

II - estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do caput do art. 84 da presente Lei;

III - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso II do caput; ou

IV - tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total, nos termos definidos no art. 84.

Ademais, o conceito de renda ativa é enunciada no art. 84 da Lei nº 12.973/14, conforme segue abaixo:

Art. 84. Para fins do disposto nesta Lei, considera-se:

I - renda ativa própria - aquela obtida diretamente pela pessoa jurídica mediante a exploração de atividade econômica própria, excluídas as receitas decorrentes de:

- a) royalties;
- b) juros;
- c) dividendos;

- d) participações societárias;
- e) aluguéis;
- f) ganhos de capital, salvo na alienação de participações societárias ou ativos de caráter permanente adquiridos há mais de 2 (dois) anos;
- g) aplicações financeiras; e
- h) intermediação financeira.

Feitas estas considerações, passamos a demonstrar o tratamento dado aos lucros auferidos no exterior:

1. TRATAMENTO PARA CONTROLADAS:

- 1.1. Situadas em locais com tributação “normal” (renda ativa igual ou superior a 80% da renda total): a tributação se dá no momento da apuração dos lucros no balanço, com possibilidade de diferir o pagamento dos tributos – tributação consolidada no Brasil (prejuízos e lucros da controlada – método da consolidação ampla);
- 1.2. Situadas em locais com tributação favorecida (renda ativa inferior a 80% da renda total): a tributação se dá no momento da apuração dos lucros, de forma individualizada.

2. DO TRATAMENTO PARA COLIGADAS:

- 2.1. Situadas em locais com tributação “normal” (renda ativa

igual ou superior a 80% da renda total): a tributação se dá no momento da distribuição dos lucros;

- 2.2. Situadas em locais com tributação favorecida (renda ativa inferior a 80% da renda total) ou controlada por Pessoa Jurídica (*holding*): a tributação se dá no momento da apuração dos lucros, com consolidação vertical (prejuízos x lucros no local da *holding*, fora do Brasil, como era na IN nº 213/02).

Diante disso, percebe-se a mudança acerca da maneira que se procede a consolidação para apuração da base tributável, cabendo na legislação nova tanto a figura da consolidação ampla, feita no Brasil, como a consolidação vertical, apurada no país que se situa a investida, tudo dependendo da natureza da empresa no exterior, bem como as condições jurídicas do local em que se situa.

A consolidação ampla permite uma reunião de todos os prejuízos e lucros obtidos pelas controladas e coligadas, diretas e indiretas, desde que não situadas em regiões de paraíso fiscal, com vistas à obtenção da base tributável; lembrando que o imposto pago no exterior poderá ser compensado.

Importante: caso haja tratado no país que se situa a controlada direta, não se aplica os resultados auferidos pelas controladas indiretas (consolidação vertical), pois a consolidação é agora ampla e feita no Brasil. Além disso, controlada direta em país com tributação favorecida, seu lucro é tributado de

forma individualizado, mas não impede que o prejuízo da controlada indireta ligada a ela seja compensando pela investidora no Brasil.

Por fim, como já foi dito, existe a possibilidade do diferimento do pagamento dos tributos, a medida que se distribui os lucros, condicionada à confissão de dívida pela empresa brasileira, conforme o art. 90 da Lei nº 12.973/14:

Art. 90. À opção da pessoa jurídica, o imposto sobre a renda e a CSLL devidos decorrentes do resultado considerado na apuração da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, nos termos dos arts. 77 a 80 e 82, poderão ser pagos na proporção dos lucros distribuídos nos anos subsequentes ao encerramento do período de apuração a que corresponder, observado o 8o (oitavo) ano subsequente ao período de apuração para a distribuição do saldo remanescente dos lucros ainda não oferecidos a tributação, assim como a distribuição mínima de 12,50% (doze inteiros e cinquenta centésimos por cento) no 1o (primeiro) ano subsequente.

Exceção a essa regra jurídica – diferimento no pagamento das parcelas de lucro distribuídas – é trazida no art. 90 da Lei nº 12.973/14, conforme segue abaixo:

Art. 91. A opção pelo pagamento do imposto sobre a renda e da CSLL, na forma do art. 90, poderá ser realizada somente em relação à parcela dos lucros decorrentes dos resultados considerados na apuração da pessoa jurídica domiciliada no Brasil de controlada, direta ou indireta, no exterior:

- I - não sujeita a regime de subtributação;
- II - não localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;



III - não controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida ao tratamento tributário previsto no inciso II do caput; e

IV - que tenha renda ativa própria igual ou superior a 80% (oitenta por cento) da sua renda total, conforme definido no art. 84.

Por fim, a Portaria MF nº 427, de 25 de setembro de 2014 (DOU de 29/09/2014) ainda autoriza que a empresa brasileira, cuja atividade seja indústria de transformação, deduza até 9% (nove por cento) a título de crédito presumido de IRPJ sobre a parcela positiva computada no lucro real do investimento em controladas domiciliadas no exterior. Isso permite que a tributação a título de IRPJ passe de 34% para 25% sobre lucros no exterior de empresas brasileiras.

Florianópolis, 24 de julho de 2014.

Equipe de Direito Tributário da Lobo & Vaz Advogados Associados.

Acesse o site: <http://www.lzadv.com.br>

É permitida a reprodução do artigo, desde que seja dado o crédito ao site/blog da Lobo Vaz Advogados Associados e que não seja para fins comerciais.