"QUESTÕES POLÊMICAS A RESPEITO DA TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR"

Palestrante

Roberto Duque Estrada
Advogado/ Sócio de Xavier, Bernardes, Bragança
Sociedade de Advogados

OS QUATRO PERÍODOS:

a) Primeiro período: o art. 25 da Lei nº 9.249/95

b) Segundo período: a Instrução Normativa nº 38/96

c) Terceiro período: a Lei nº 9.532/97

d) Quarto período: o art. 74 da MP nº 2.158-35/01

Primeiro período: o art. 25 da Lei nº 9.249/95

- Regime anterior
  - Pessoas físicas → UNIVERSALIDADE
  - Pessoas Jurídicas → TERRITORIALIDADE

- DL 2397/87/ DL 2413/88 → DL 2429/88 (revogação)

- Corolários do princípio da territorialidade
  - Não tributação dos rendimentos e dos ganhos de capital decorrentes da atividade direta no exterior
  - Atividades mistas (parte no Brasil e parte no exterior): tributação apenas da "porção" do lucro imputável à atividade exercida no Brasil
  - Não tributação dos lucros imputáveis à atividade indireta no exterior através de filiais/ sucursais e/ou de controladas ou coligadas no exterior

Primeiro período: <u>o art. 25 da Lei nº 9.249/95</u>

- Adoção do princípio da universalidade ("World-wide-income")

"Art.25 Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano"

- Atividade direta → rendimentos e ganhos de capital
- Atividade indireta → lucros
- Em matéria de IRPJ → Lei nº 9.249/95
- Em matéria de CSLL → MP 1.838-7, de 29/7/1999

Primeiro período: <u>o art. 25 da Lei nº 9.249/95</u>

- Art. 25,§§ 2º e 3º → **Adição dos lucros em 31/12**
- A tributação automática dos lucros de controladas e coligadas no exetrior
- Sistema de "universalidade ampliada", "tributação extraterritorial", "ultraterritorialidade ofensiva" (ROSEMBUJ)
- Aplicável a qualquer controlada ou coligada no exterior / medida "desproporcional"

Primeiro período: <u>o art. 25 da Lei nº 9.249/95</u>

LEIS "CFC" ("CONTROLLED FOREING CORPORATIONS")

- Sociedades fiscalmente transparentes.
- Desconsideração "ex lege" da personalidade jurídica.
- Tributação ao nível do sócio.
- "Jurisdictional Approach": { Territórios de baixa tributação(listas/ Europa)
- "Transactional Approach": { Natureza dos rendimentos/ rendimentos passivos (*passive income*) (Canadá/EUA)

Primeiro período: <u>o art. 25 da Lei nº 9.249/95</u>

- Tributação automática de rendimentos passivos (juros, "royalties", aluguéis, etc.) auferidos por sociedades controladas instaladas em territórios de baixa tributação.

- Exemplos de isenções:
  - Que distribuam certo percentual dos lucros
  - Que tenham por objeto atividades empresariais
  - Que sejam cotadas em bolsa

Incompatibilidade com o art. 43 do CTN

- Inexistência de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica

- Precedente do ILL (RE nº 172-058-1/SC)

Incompatibilidade com os tratados contra a dupla tributação

- Prevalência dos tratados (art. 98 do CTN)

- Art. VII: "Os lucros de uma empresa de Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, (...)"

Segundo período: a Instrução Normativa nº 38/96

- Tentativa de compatibilizar o regime da Lei nº 9.249/95 com o art. 43 do CTN.

- Tributação deslocada para o momento da "disponibilização" do lucro.

Segundo período: a Instrução Normativa nº 38/96

- Ficções equiparadoras (extinção da empresa controladora, encerramento de atividades da controladora, absorção por fusão , incorporação ou cisão das empresas brasileira ou estrangeira, alienação da participação societária).

- Criação por ato administrativo de <u>novo</u> fato gerador: “disponibilização”.

Terceiro período: a Lei nº 9532/97

Art. 1º da Lei nº 9532/97:

"Art. 1º. Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário <u>em que tiverem sido disponibilizados</u> para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

"§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para empresas no Brasil:

(...)

"b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa o exterior;

"(...)".

Terceiro período: a Lei nº 9532/97

"2º. Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

"a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor parar qualquer conta representativa de passivo exígivel da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

Terceiro período: a Lei nº 9532/97

"b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. O crédito do valor em conta bancária, em favor da controlada ou coligada no Brasil;

3. A entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

4. A remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

5. O emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada domiciliada no exterior."

Terceiro período: a Lei nº 9532/97

- "Legalização" da IN nº 38/96
- Adequação ao princípio da universalidade
- Tributação do dividendo de origem externa
- Revogação das hipóteses de equiparação da IN n º 38/96

Terceiro período: a Lei nº 9532/97

- Compatibilidade com os tratados contra a dupla tributação. Artigo X admite a tributação do dividendo tanto pelo Estado da fonte quanto pelo Estado de residência.

- A questão do “emprego”.

Quarto período: O art. 74 da MP nº 2158-35/01

"Art. 74. Para fim de determinação da base de cáculo 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 ocorrrida, antes dessa data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor."

Quarto período: O art. 74 da MP nº 2158-35/01

- O novo § 2º do art. 43 do CTN

"Art. 43.

" (...)

" § 2º. Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo (incluído pela LC 104, de 10 de janeiro de 2001)."

Quarto período: O art. 74 da MP nº 2158-35/01

- A ADI nº 2588-1/DF:

  - Inconstitucionalidade da ficção de equiparação de "apuração do lucro" pela controlada ou coligada à aquisição de disponibilidade

  - Violação da reserva de lei complementar

  - Inconstitucionalidade da aplicação retroativa (art. 150, III "a") / Violação do princípio da anterioridade (art. 150, III, "b").

Quarto período: O art. 74 da MP nº 2158-35/01

Inconstitucionalidade da ficção equiparadora do art. 74 da MP nº 2158-35/01

- Ficções e presunções (G. Ulhôa Canto):

-Presunção:	Toma-se como sendo verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais.
-Ficção:	Atribui a determinado fato, coisa, pessoa ou situação características ou natureza que no mundo real não existem, nem podem existir.
-Art. 74 - Ficção	Equipara a uma determinada realidade – disponibilidade de lucros – uma outra – a apuração do lucro – que não tem aquele efeito.

Quarto período: O art. 74 da MP nº 2158-35/01

- Novo § 2º não revogou o requisito da ”Aquisição da disponibilidade“ exigido no "caput”
- “Condições” e “momento”: deliberação, vencimento, crédito, emprego
- Tributação de um lucro “potencialmente” disponível
- Aplicação do precedente do ILL – Inconstitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7713/88

Distinção entre <u>disponibilidade</u> e <u>controle</u>

- Confusão entre suscetibilidade (potencial) com aquisição (efetiva).

- Poder de controle não é ilimitado inexistência de um direito potestativo de dispor do lucro da controladora/coligada.

Distinção entre disponibilidade e equivalência patrimonial

- O método de avaliação pelo valor de patrimônio líquido ou equivalência patrimonial.
- Critério societário de avaliação (art. 248, I da Lei das S/A): "Espelho"
- Neutralidade Fiscal (art. 23, § único do DL 1598/77/ art. 25, § 6º da Lei nº 9249/95).

Quarto período: O art. 74 da MP nº 2158-35/01

- A Instrução Normativa nº 213/02.
  - Art. 7º-Tributação automática/Equivalência
  - Art. 8º-Disponibilização/Custo de aquisição
- Alteração (ilegal) por ato administrativo do objeto da tributação: lucro x resultado positivo de equivalência patrimonial.

Quarto período: O art. 74 da MP nº 2158-35/01

- Resultado positivo de equivalência patrimonial
  - Lucros/prejuízos
  - Variação cambial
  - Reservas de capital
- Distinção entre disponibilidade societária x disponibilidade fiscal
- Resultado positivo de equivalência: "Parcela não realizada do lucro líquido do exercício" (art. 197, §§ 1º e 2º da Lei nº 6404/76)
- Relações
  - Sócio x sociedade – lucros realizados e não realizados
  - Fisco x sociedade – lucros realizados

Quarto período: O art. 74 da MP nº 2158-35/01

- <u>Princípio da realização exige a efetiva aquisição de disponibilidade:</u>

"A disponibilidade no sentido de poder abstrato de distribuir um lucro é conceito distinto da disponibilidade no sentido da percepção concreta e efetiva do lucro ou da aquisição do direito incondicional à sua percepção".

(Alberto Xavier)

Quarto período: O art. 74 da MP nº 2158-35/01

- <u>Violação do princípio da não retroatividade.</u>

  - Aplicação retroativa do novo regime a lucros formados em exercícios anteriores à sombra de leis que previam fatos geradores distintos.

  - Inexistência da "autorização" do novo § 2º do art. 43 do CTN à data da formação dos lucros

Quarto período: O art. 74 da MP nº 2158-35/01

- <u>Violação do princípio da anterioridade</u>

  - Art. 150, III "b" – impossibilidade de tributação pela lei nova "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou."

F I M