

**LUCROS AUFERIDOS NO
EXTERIOR E A
JURISPRUDÊNCIA DO CARF**

A QUESTÃO DOS TRATADOS

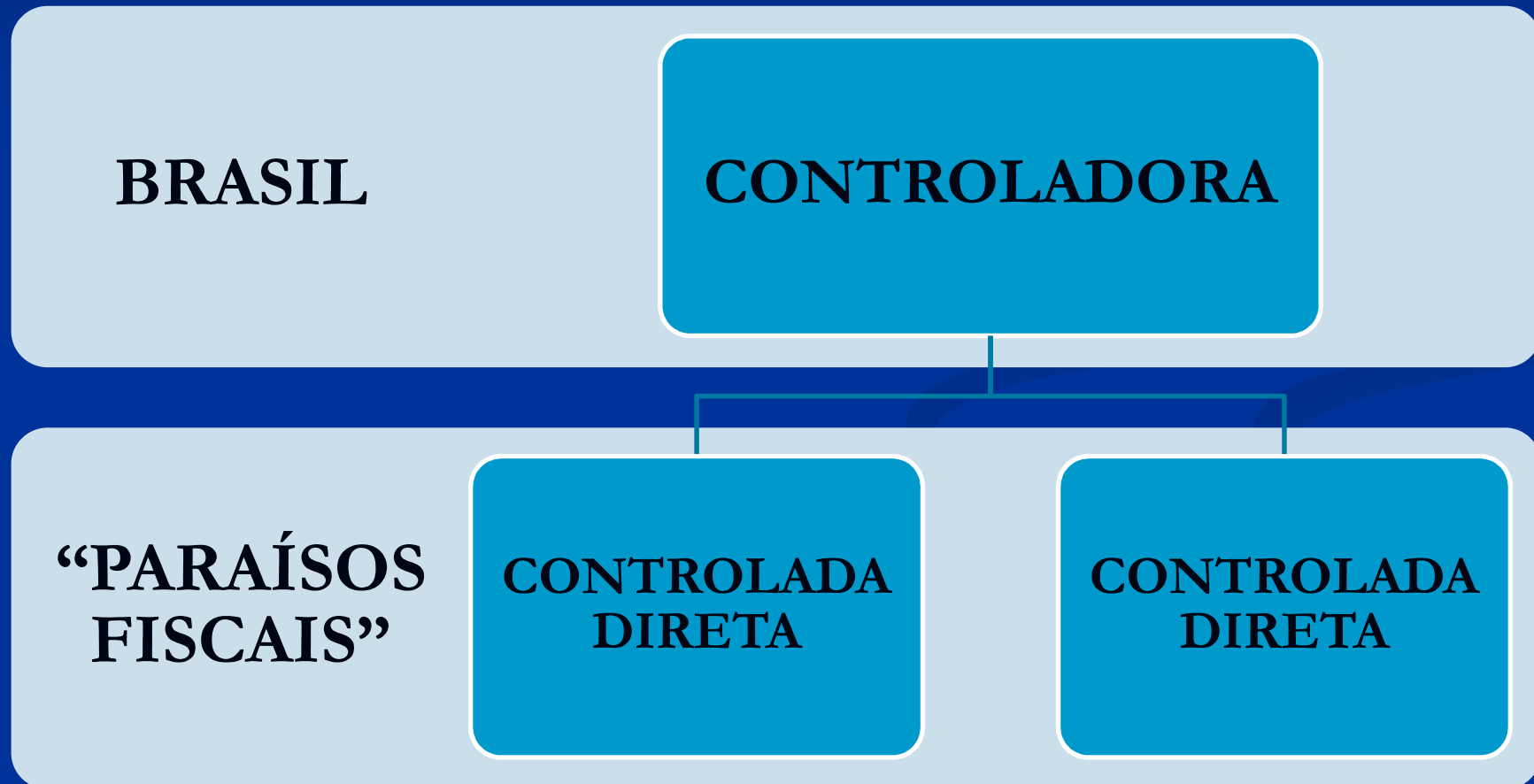
PRINCIPAIS CONTROVÉRSIAS

- A questão das **controladas indiretas** e a **delimitação do alcance dos tratados**
- A **aplicação dos tratados**: Artigo 7 x Artigo 10

A QUESTÃO DO ALCANCE DOS TRATADOS

- O **PROBLEMA**: planejamentos tributários com interposição de *holdings*
- Reação à **amplitude** do art. 74 da MP 2.158-35/01
- Interpretação da **regra da consolidação** (art. 1º, § 6º, da IN SRF 213/02)

ANTES DA MP 2.158-35/01



O PLANEJAMENTO APÓS A MP 2.158

BRASIL

CONTROLADORA

PAÍS COM
TRATADO

HOLDING

“PARAÍSO
FISCAIS”

CONTROLADA
INDIRETA

CONTROLADA
INDIRETA

ART. 1º, § 6º, DA IN SRF 213/02

§ 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.

A CONSOLIDAÇÃO DA IN 213/02

BRASIL

CONTROLADORA

CONTROLADA
DIRETA

$$10 + (100 - 50) = 60$$

CONTROLADAS
INDIRETAS

100

(50)

INTERPRETAÇÃO DA REGRA DA CONSOLIDAÇÃO

- Para fins de apuração da base de cálculo de IRPJ e CSLL, os lucros das controladas indiretas devem ser consolidados **NA** controlada direta
- A consolidação produz efeitos para fins de aplicação dos tratados?
- Para fins de aplicação dos tratados, os lucros das controladas indiretas consideram-se auferidos pelas controladas diretas, em decorrência da consolidação?

ACÓRDÃO 1201-00.684 (12/4/12)

- Interpretação da regra da consolidação para efeito de aplicação do Tratado:

“A simples consolidação, determinada por ato infralegal para fins de apuração do imposto, **não implica o deslocamento dos rendimentos** do País das controladas/coligadas indiretas para o País da controlada/coligada direta, com o qual se estabeleceu a Convenção.”

ACÓRDÃO 101-97.070 (17/12/08)

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS INDIRETAS
Para fins de aplicação do art. 74 da MP 2.158, os resultados 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, mormente quando esses resultados não foram produzidos em operações realizadas no país de residência da controlada, evidenciando o planejamento fiscal para não tributá-los no Brasil.

ACÓRDÃO 1402-001.881 (26/11/14)

EMPRESA CONTROLADA NO EXTERIOR.
RESULTADO CONSOLIDADO. CONTROLADAS
INDIRETAS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
ABUSIVO.

Demonstrado nos autos que a consolidação dos resultados das controladas indiretas na controlada direta, sendo esta desprovida de propósito comercial, teve o intuito exclusivo de evitar a tributação dos resultados, correta a desconsideração dos efeitos tributários daí decorrentes, e o procedimento de entender como disponibilizados diretamente na controladora no Brasil, os lucros das controladas indiretas.

A APLICAÇÃO DOS TRATADOS PELO CARF

ARTIGO 7 X ARTIGO 10

ARTIGO 7, ITEM 1

- Os **LUCROS DA EMPRESA** são tributáveis no seu país de residência, ressalvado o exercício de atividade por intermédio de estabelecimento permanente no outro Estado Contratante
- Competência exclusiva ao país de residência da sociedade para a tributação dos seus lucros
- Limite à tributação dos lucros do **NÃO-RESIDENTE**

ARTIGO 10

- Os dividendos pagos por uma empresa de determinado Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado
 - O país da fonte também pode tributar os dividendos, com as limitações previstas no tratado
- Competência concorrente entre o país da fonte e o país de residência do beneficiário dos dividendos

ARTIGO 23

- Métodos para evitar a dupla tributação
- **Método da imputação:** país de residência do beneficiário permite a compensação do imposto pago no país da fonte
- **Método da isenção:** país de residência do beneficiário confere isenção aos rendimentos tributáveis no país da fonte

A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

ANTES DA MP 2.158-35/01

- Regência da Lei 9.249/95 (IN SRF 38/96) e da Lei 9.532/97
- **Diferimento da tributação** para o momento do pagamento ou crédito dos lucros
- Objeto da tributação = lucros distribuídos

QUALIFICAÇÃO EM FACE AOS TRATADOS

- Objeto da tributação: lucros pagos ou creditados à empresa brasileira (**lucros distribuídos**)
- Qualificação nos tratados: dividendos pagos (Artigo 10)
- Acórdãos: 107-07.532 (18/2/2004), 108-08.765 (23/3/2006), 101-95.500 (27/4/2006) e 101-97.013 (12/11/2008), dentre outros

ACÓRDÃO 101-95.476 (26/4/2006)

CONVENÇÃO BRASIL-PORTUGAL PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO.

De acordo com o **Artigo X da Convenção**, os **lucros** auferidos por empresa residente em Portugal e controlada por empresa residente no Brasil, quando **remetidos** ou **pagos** ou **creditados** (disponibilizados), conceituam-se como **dividendos** (nº 4 do Artigo X), podendo ser tributados no Brasil.

(Relatora: Conselheira Sandra Faroni)

APÓS A MP 2.158-35/01

- Os lucros auferidos por intermédio de controladas e coligadas **consideram-se disponibilizados** para a empresa brasileira **na data do balanço** em que tiverem sido apurados
- Tributação antecipada para o momento em que os lucros são reconhecidos pela investidora
- O problema da **DISPONIBILIDADE**

OBJETO DA TRIBUTAÇÃO???

- Lucros apurados nos balanços das subsidiárias (disponibilidade meramente **ficta**)
- Lucros considerados distribuídos por presunção legal (disponibilidade presumida)
- Lucros disponibilizados para a investidora (acrécimo patrimonial da empresa brasileira – **disponibilidade econômica**)

ARTIGO 7

**TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS
APURADOS PELAS SUBSIDIÁRIAS**

CASOS EAGLE I & II

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 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.**

(Acórdão 101-97.070. Sessão de 17/12/2008)

ARGUMENTOS

- Disponibilidade meramente FICTA: tributação sobre os lucros da controlada, na “substância”
- Ficção da MP 2.158 impede a qualificação como “dividendos PAGOS”
 - Tributação do valor integral do lucro, antes do desconto do imposto no exterior (IN SRF 213/02)
- Dividendos presumidos: isenção do Artigo 23

ACÓRDÃO 1103-001.122 (21/10/14)

- Aplicação do Tratado Brasil-Holanda
- MP 2.158 = regra de transparência fiscal (“desconsideração” legal da controlada no exterior)
- Imputação automática dos lucros ao controlador = violação ao Artigo 7 do Tratado
 - Motivo: a **amplitude** do art. 74 da MP 2.158

ARTIGO 10

TRIBUTAÇÃO DOS DIVIDENDOS PRESUMIDOS

ACÓRDÃO 1101-00.365 (10/11/10)

CONVENÇÃO BRASIL-PORTUGAL PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. PREMISSAS PARA ANÁLISE DO CONFLITO NORMATIVO. O art. 74 da Medida Provisória 2158-35/2001 estabelece tributação sobre dividendos percebidos por beneficiários situados no país mediante ficção de disponibilização dos resultados auferidos por intermédio de coligadas ou controladas no exterior.

ARTIGO 10

- Acórdão 105-17.382 (4/2/09)
- Acórdão 1402-00.391 (27/1/11)
- Acórdão 1201-001.024 (6/5/14)
- Acórdão 1402-001.713 (3/6/14)
- Acórdão 1301-001.651 (23/9/14)
- Acórdão 1102-001.247 (25/11/14)

ARGUMENTOS

- Repercussão jurídica da expressão **“consideram-se disponibilizados”**
 - Lucros disponibilizados = dividendos pagos
 - Lucros disponibilizados por força de lei = dividendos presumidos
- Inaplicabilidade do Artigo 7: o lucro da subsidiária NÃO é o “objeto da tributação”

CASO NORMUS

IRPJ E CSLL. TRIBUTAÇÃO DE RESULTADOS AUFERIDOS POR MEIO DE CONTROLADA NO EXTERIOR. TRATADO BRASIL-HUNGRIA.

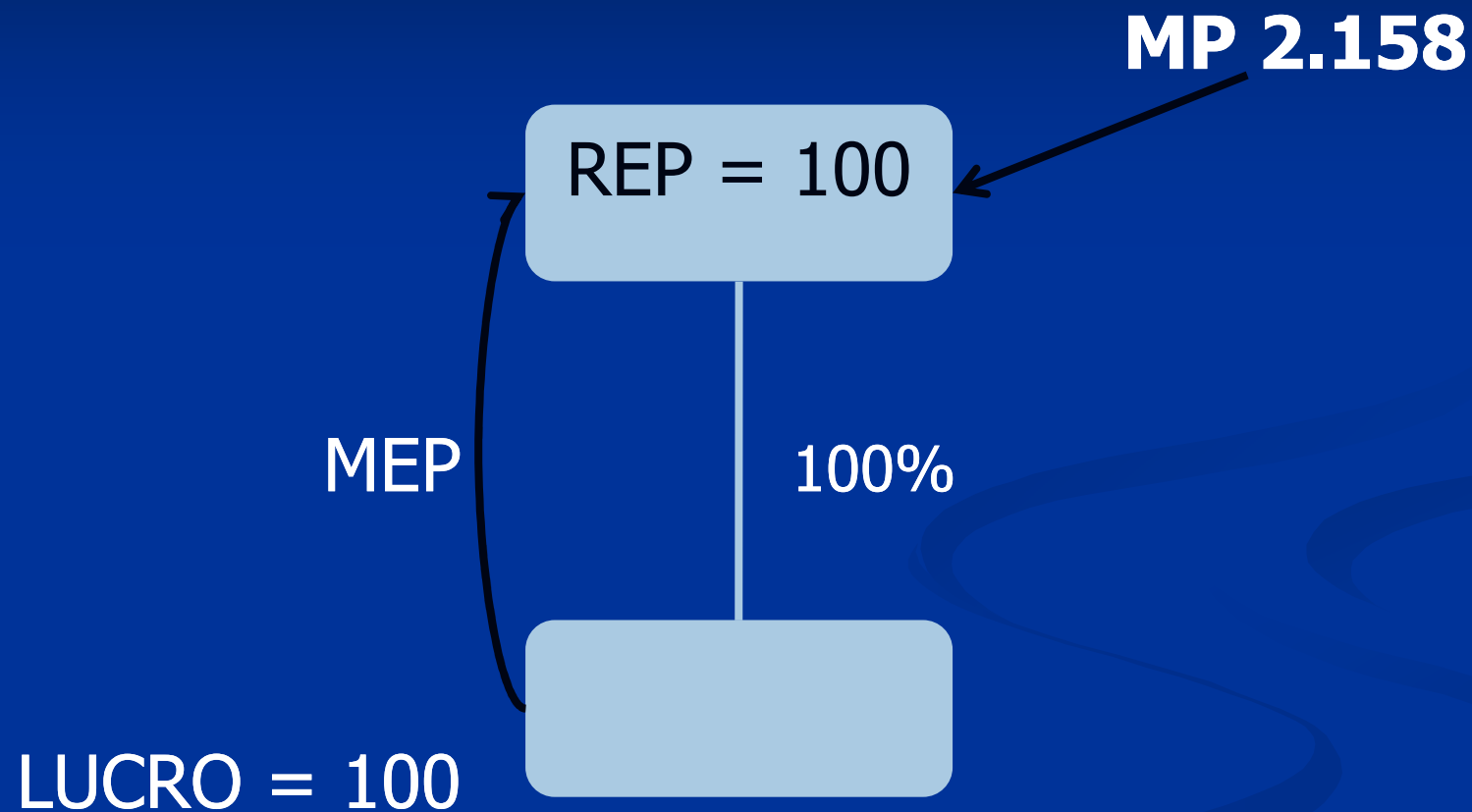
A Legislação Tributária Brasileira não estabelece incidência sobre os lucros da controlada estrangeira (o que é vedado pelo Artigo VII), mas sim sobre lucros da investidora brasileira, isto é, dispõe que o lucro real da contribuinte *engloba* os lucros disponibilizados por sua controlada, incorporados ao seu patrimônio em função do Método da Equivalência Patrimonial – MEP. Logo, **a tributação recai sobre os lucros da empresa brasileira, o que afasta a aplicação do aludido Artigo VII do Tratado.**

(Acórdão 1402-00.391. Sessão de 27/1/2011)

ACÓRDÃOS 1302-001.629 e 1302-001.630 (4/2/15)

- Aplicação do Tratado Brasil-Holanda
- Objeto da tributação = lucros disponibilizados para a empresa brasileira (DISPONIBILIDADE ECONÔMICA)
 - Realização econômica x realização financeira
- Objetivo do Artigo 7: impedir a tributação do lucro auferido diretamente no outro Estado Contratante (lucro do NÃO-RESIDENTE)

O OBJETO DA TRIBUTAÇÃO



E O ARTIGO 23?

**TRATADOS COM ISENÇÃO PARA
DIVIDENDOS PAGOS**

O ARTIGO 23

- Caso CCC

- Tratado Brasil-Argentina:

2. Os **dividendos pagos** por uma sociedade residente da Argentina a uma sociedade residente do Brasil detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, que sejam **tributáveis** na Argentina de acordo com as disposições da presente Convenção, estarão **isentos** do imposto no Brasil.

ACÓRDÃO 1402-001.713 (3/6/14)

- “Tributáveis” = Tributados

CONTROLADA NA ARGENTINA. DIVIDENDOS PRESUMIDOS. DISTRIBUIÇÃO À COLIGADA NO BRASIL. TRIBUTAÇÃO.

O art. 74 da MP 2158-35/2001 estabeleceu a presunção ficta da tributação de dividendos recebidos por beneficiários domiciliados no Brasil, referentes à disponibilização de lucros auferidos por coligadas ou controladas no exterior.

O Tratado entre Brasil e Argentina não afasta a incidência de tributação, na controladora sediada no Brasil, relativamente aos dividendos disponibilizados pela controlada Argentina e não tributados nesse país.

ACÓRDÃO 1102-001.247 (25/11/14)

- Isenção deve ser aplicada independentemente da efetiva tributação na Argentina

- Comentários OCDE

- Violação ao Tratado:

“Como entender o fato de que os dividendos pudessem ser tributados antecipadamente, por força da legislação CFC brasileira, se, por ocasião da sua efetiva distribuição, estes não poderiam ser tributados no Brasil?”

CONCLUSÕES

- Controvérsia quanto ao **objeto da tributação** (interpretação da legislação brasileira)
 - Lei 12.973/14???
 - O problema da **disponibilidade** (STF)

OBRIGADO

moises.pereira@pgfn.gov.br