

Remessa para o exterior para pagamento de dívida de subsidiária garantida por controladora brasileira e o imposto de renda na fonte

Gilberto de Castro Moreira Junior*

Uma questão interessante nos foi posta diante de um caso prático: a incidência ou não de imposto de renda na fonte sobre remessa de numerário ao exterior, por empresa controladora brasileira, para fazer frente à falta de pagamento de dívida de sua subsidiária no exterior, ou seja, para pagamento a título de garantia. Quer nos parecer inexistir a incidência da referida exação na situação descrita, conforme demonstraremos a seguir.

Por primeiro, é necessário analisar as características dos rendimentos que estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda na fonte. Para tanto, servimo-nos das lições de José Luiz Bulhões Pedreira, que tão bem analisou a questão da conceituação de rendimento que, para a legislação do imposto de renda seria o conceito fundamental, já que renda é sempre o somatório de rendimentos, e, por conseguinte, de quais rendimentos estariam sujeitos à tributação nas remessas para o exterior [01].

Não analisaremos aqui as remessas relativas aos ganhos de capital para o exterior [02], visto que o assunto analisado não guarda qualquer relação com ganhos de capital, que pressupõem a realização da mais valia por meio da alienação de bens e direitos.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho define o termo "ganhos de capital" como

valores operacionais oriundos de alienação por preço acima do valor contábil, de bens do ativo permanente, ou resultados positivos apurados na venda de títulos e valores mobiliários negociados no mercado de capitais, sendo que, em relação aos ganhos na venda de bens do ativo permanente, não fazem parte da operacionalização habitual das empresas, aliás, muito pelo contrário, significam acréscimos pela venda de bens ou direitos que estavam afetos à sua atividade produtiva ou aos seus estabelecimentos, tais como imóveis, veículos, móveis, etc. [03]

Quanto à expressão "demais proventos" ou "proventos de qualquer natureza" constantes da legislação do imposto de renda, apenas lembramos que ela é empregada no sentido residual não decorrente do capital nem do trabalho, tal como uma pensão, um crédito ou um proveito, mas sempre pressupondo a existência de acréscimo patrimonial. Sacha Calmon Navarro Coelho trata provento da seguinte maneira:

O imposto de renda no Brasil, em sua primeira fase, incidiu sobre os salários. Na segunda fase, sobre outras rendas. Na terceira fase avançou para os proventos de qualquer natureza, que não possuem definição própria e são conceituados por derivação do conceito de renda, que é o produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos. Há quem veja em proventos, ao nosso sentir, com erronia, apenas os rendimentos dos aposentados. O legislador, ao cunhar os demais proventos, com toda certeza não pensou tão restritamente. O intérprete não deve criar conceitos a partir de elucubrações cerebrinas distanciados do ambiente legislativo original. Seja lá como for, quer a renda, produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos, quer os demais proventos não compreendidos na definição, devem traduzir um aumento patrimonial entre dois momentos de tempo. É o acréscimo patrimonial, em seu dinamismo acrescentador de mais patrimônio, que constitui a substância tributável pelo imposto... [04]

Em termos econômicos, o rendimento deve resultar da análise dos fluxos de moeda, bens e serviços que ocorrem entre indivíduos, empresas, governos e até mesmo entre dois sistemas econômicos. Numa tentativa de classificação, Bulhões Pedreira apontou quatro categorias desses fluxos: pagamentos de renda; transferências de renda; pagamentos de capital; e transferências de capital.

Os pagamentos de renda constituem remuneração de um fator de produção, tais como remuneração pela prestação de serviços. Nas transferências de renda, o objeto do fluxo de moeda, bens e serviços é parcela da renda, mas o beneficiário não é o fator de produção que contribui para a formação da renda, isto é, a renda que caberia a determinado fator de produção é transferida a terceiro. Um caso típico de transferência de renda é o pagamento de tributos ao Fisco.

Como pagamentos de capital, Bulhões Pedreira define aqueles fluxos de que constituem prestações nas trocas de bens ou serviços objeto da aplicação de capital [05]. Os fluxos de transferência de capital possuem a mesma natureza dos pagamentos de capital, pois seu objeto é a renda já produzida e acumulada, mas, diferentemente dos pagamentos de capital, o fluxo ocorre em um único sentido, de um patrimônio para outro.

A conceituação fiscal de rendimento compreende apenas os pagamentos [06] e transferências [07] de renda, sendo que nas remessas a pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior somente aquelas que assim forem classificadas é que podem ser alcançadas pelo imposto de renda na fonte, pois somente pagamentos e transferências de renda, segundo Bulhões Pedreira, podem ser conceituados como rendimentos.

Pagamento e transferência de capital não consubstanciam ganho, que é a essência do conceito de rendimento. Enquanto no primeiro existe uma reposição de bens através do fluxo de um patrimônio para outro, na segunda uma das partes sofre redução no seu estoque de bens em benefício de outra como, por exemplo, no caso das doações e heranças.

A remessa para fazer frente ao não pagamento de dívida de uma subsidiária no exterior deve ser classificada com o um pagamento de capital, já que há uma troca de ativos entre os patrimônios de credor no exterior e da controladora brasileira (caixa versus contas a receber), que se torna credora de sua subsidiária, sem que haja a ocorrência de acréscimo patrimonial passível de tributação pelo imposto de renda, mas simplesmente uma recomposição de patrimônio.

O imposto de renda, conforme os ensinamentos de Roberto Quiroga, tem como fato gerador a existência de nova riqueza ou de aumento patrimonial, não podendo

se confundir com um mero ingresso ou com a reposição patrimonial (riqueza antiga) [08].

Para Ricardo Mariz de Oliveira, "... o que é relevante para o imposto de renda é a aptidão dos atos e fatos para a geração de um acréscimo a um determinado patrimônio." [09]

Acréscimo patrimonial relaciona-se diretamente com o conceito de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, que constitui o núcleo do fato gerador do imposto de renda, nos termos do artigo 43 do CTN transcrito a seguir:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I- de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior...

A aquisição de disponibilidade econômica de renda é simples de ser verificada, pois significa o ingresso de dinheiro em caixa. A aquisição de disponibilidade jurídica de renda, por outro lado, ocorre, em princípio, com um crédito relativo à renda. Para que ocorra a disponibilidade jurídica, Rubens Gomes de Sousa enfatiza que o beneficiário necessita possuir um título legal que permita a conversão do crédito em dinheiro (como juros ou dividendos a serem creditados) [10].

Para Edmar Oliveira Andrade Filho, as locuções aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda

visam estabelecer um limite ao legislador, ante a impossibilidade da lei tributária alcançar uma renda que não esteja efetivamente realizada, ou seja, traduzida em dinheiro ou outro bem da mesma natureza. Assim, é de rigor que a lei tributária determine a exigência do imposto somente nos casos em que a renda esteja disponível, isto é, livre, desimpedida, desembaraçada, não sujeita a condições. [11]

Bulhões Pedreira ensina que aquisição disponibilidade jurídica exige que o sujeito tenha o direito de receber e de possa dispor da renda [12].

O próprio Supremo Tribunal Federal, ao tratar das rendas e proventos de qualquer natureza, assentou que "o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso." [13]

É possível, ademais, traçar um paralelo da situação sob análise com as permutas de bens, já que elas não proporcionam, em um primeiro momento, um acréscimo patrimonial para o contribuinte (fato gerador do imposto de renda). A simples troca de um bem pelo outro, ainda que de valores patrimoniais distintos, não é suficiente para o lançamento do imposto de renda, visto que o acréscimo patrimonial somente ocorrerá quando o contribuinte vender o bem advindo da permuta.

O Conselho de Contribuintes já decidiu pela exclusão do ganho de capital na realização de permuta de bens, como a seguir transcrito:

GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETARIA - PERMUTA POR IMÓVEL COM TORNA - Não incide o imposto de renda na permuta de bens, exceto sobre o valor da torna em moeda corrente, se apurado ganho de capital na operação. Irrelevante, nesse caso, a retificação pelas partes do valor do bem recebido em permuta, efetuada antes do início da ação fiscal. Recurso parcialmente provido. Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para considerar o valor da alienação no importe de R\$. ... Vencidos os Conselheiros Nauray Fragoso Tanaka e Antônio José Praga de Souza que negam provimento ao recurso. Leila Maria Scherrer Leitão – Presidente. [14]

O Tribunal Regional Federal da 2º Região, ao analisar a substituição de uma participação societária por outra em razão de extinção de uma empresa, entendeu inexistir ganho tributável para o contribuinte pessoa física ao receber um bem em troca de outro:

Logo, quando a "holding" foi extinta, não havia lucro efetivo a ser distribuído aos sócios, sendo substituído o valor de participação de cada um dos quotistas por ações e quotas de outras empresas (as controladas), não havendo geração de riqueza nova, uma vez que ocorreu apenas uma permuta de bens. Tratou-se de simples fato permutativo, do ponto de vista das ciências contábeis, que provoca uma troca de elementos patrimoniais, sem, contudo alterar o patrimônio líquido do contribuinte. Não se pode confundir com a hipótese de fatos modificativos positivos (plano contábil), que importam em uma efetiva mutação aumentativa dos elementos patrimoniais da pessoa, caracterizando o acréscimo patrimonial, fato imponible do IR.

Simple ingresso de direitos reais e pessoais não significam necessariamente acréscimo ou incremento patrimonial. A riqueza tributável pelo IR precisa ser efetivamente nova, assim entendida como o real incremento líquido positivo de elementos patrimoniais. [15]

Em outra decisão conexa do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, é mister destacar trecho do parecer do Procurador Regional da República acerca da inocorrência de acréscimo patrimonial na permuta:

tratou-se de simples fato permutativo, do ponto de vista das ciências contábeis, que provoca uma troca de elementos patrimoniais, sem contudo alterar o patrimônio líquido do contribuinte. Não se pode confundir com a hipótese de fatos modificativos positivos (plano contábil), que importam em uma efetiva mutação aumentativa dos elementos patrimoniais da pessoa, caracterizando o acréscimo patrimonial, fato do IR. [16]

Bulhões Pedreira é categórico ao afirmar que se "a empresa que permuta o bem registra a substituição sem alterar o custo de aquisição pelo qual o bem dado em troca constava do seu ativo, atribuindo esse mesmo valor ao bem recebido na permuta, não há qualquer diferença de ativo a tributar." [17]

Não há, portanto, como prevalecer a tese da incidência de imposto de renda na fonte sobre a remessa de numerário, por controladora brasileira, para honrar a garantia por falta de pagamento de dívida de subsidiária no exterior. Tanto é assim que o Conselho de Contribuintes, no acórdão 106-16.545/07 [18], afastou a incidência de imposto de renda na fonte sobre pagamento de aval dado pelo sócio da pessoa jurídica a credor no exterior, conforme ementa abaixo transcrita:

IRF – Comprovado que a remessa ao exterior é fruto de pagamento efetuado em razão de ser avalista de empréstimo da pessoa jurídica, da qual é sócio, não há como prosperar a exigência do imposto de renda na fonte.

(1º Conselho de Contribuintes / 6ª Câmara / ACÓRDÃO 106-16.545 em 18.10.2007)

No voto do conselheiro Luiz Antonio de Paula, relator do processo administrativo em questão, fica claro, no seguinte trecho, o entendimento pela não incidência do imposto de renda na fonte sobre remessa ao exterior para fazer frente ao aval dado pelo sócio de pessoa jurídica:

Também, consta dos presentes autos, de que o Recorrente efetuou o pagamento em razão de ser avalista da obrigação assumida pela. ..., tendo este montante remetido ao exterior, sido adquirido através de empréstimo junto a outra empresa coligada, a. ..., conforme consta no Contrato de Mútuo de fl. 113 e da correspondência do Bacen às fls. 118-125.

Desta forma, não há que se falar em imposto de renda retido na fonte sobre estes valores.

Conclui-se, portanto, não haver a incidência do imposto de renda na fonte sobre a remessa de numerário para pagamento de garantia referente à dívida de subsidiária no exterior de controladora brasileira.

Diferente não seria o tratamento se a remessa fosse efetuada para uma filial no exterior de empresa brasileira, já que ela possui a mesma autonomia para fins tributários encontrada nas subsidiárias [19].

É possível, com fulcro na legislação brasileira, verificar o tratamento autônomo das filiais em vários dispositivos legais. O primeiro destes dispositivos é o artigo 25 da Lei nº 9.249/95 [20], que manda a filial apurar um lucro e esse lucro ser adicionado ao lucro líquido da empresa brasileira, para determinação do lucro real. Além disso, o mesmo artigo 25 e o artigo 7º da Instrução Normativa SRF nº 213 [21] determinam, como no caso das subsidiárias, a utilização do método de equivalência patrimonial para avaliação do investimento em filial domiciliada no exterior.

O artigo 9º da MP 2.158-35/01 [22], por sua vez, reza que o imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em paraíso fiscal, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz no Brasil, quando os resultados da filial que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil. Ou seja, se há retenção de fonte (nas situações aplicáveis) sobre as remessas de empresas brasileiras para filiais no exterior, estamos diante de duas entidades autônomas e independentes (contribuinte s responsável tributário).

O artigo 23 da Lei nº 9.430/96 [23], ademais, considera a filial domiciliada no exterior como uma pessoa vinculada à pessoa jurídica brasileira evidenciando, mais uma vez, a autonomia da filial estrangeira em relação à matriz brasileira.

Corroborando, existem manifestações das autoridades fiscais federais abaixo transcritas no sentido de que a capitalização de filial no exterior não está sujeita ao imposto de fonte, o que indica tratar-se de um investimento no exterior como no caso de coligadas e controladas (subsidiárias), devendo, portanto, seguir idêntico tratamento tributário:

Processo de Consulta nº 326/98

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 7ª Região Fiscal

Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF

Ementa: REMESSAS PARA O EXTERIOR. INVESTIMENTOS.
CAPITALIZAÇÃO DE FILIAL. NÃO-INCIDÊNCIA.

A remessa de numerário ao exterior, por parte de empresa domiciliada no País para a capitalização de filial sua criada no estrangeiro, por se tratar de investimento e não pagamento em benefício de pessoa estrangeira, configura hipótese de não-incidência do imposto de renda na modalidade fonte.

DISPOSITIVOS LEGAIS: CTN, arts. 43, 108 e 111; RIR/94, arts. 743 a 755.

Processo de Consulta nº 377/99

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 8ª Região Fiscal

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: CAPITALIZAÇÃO DE ESCRITÓRIO NO EXTERIOR.

A remessa de numerário ao exterior, por pessoa jurídica com sede no país, para integralização de capital de seu escritório no estrangeiro, não está sujeita à tributação na fonte, por se tratar de investimento e não de pagamento de rendimento à residente ou domiciliado no exterior.

MANUTENÇÃO DE ESCRITÓRIO NO EXTERIOR.

Às remessas destinadas a escritório que só exercem atividade de representação ou intermediação no exterior aplica-se o disposto no art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, alterado pelo art. 20 da Lei nº 9.532, de 1997 (alíquota zero), desde que não execute atividade produtiva em nome próprio. Exercendo atividade produtiva em nome próprio, submetem-se às normas constantes dos arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, na condição de filial ou sucursal.

Dispositivos Legais: Art. 43 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 1º, inciso III da Lei nº 9.481, de 1997 (alterado pelo art. 20 da Lei nº 9.532, de 1997) e Ato Declaratório SRF nº 043, de 1999.

Por fim, segundo o Pronunciamento Técnico 02 do Comitê de Procedimentos Contábeis – CPC, aprovado pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.120/08 e pela Resolução CVM nº 534/08 [24], poderá ocorrer que uma filial tenha tanta autonomia que ela deverá ser tratada como controlada e, conseqüentemente, reconhecida por equivalência patrimonial, caracterizando-se como entidade autônoma.

Um exemplo de entidade autônoma constante na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.120/08 e na Resolução CVM nº 534/08 seria aquela que "acumula caixa e outros itens monetários, incorre em despesas, gera receitas e obtém empréstimos, todos substancialmente em moeda local do país onde ela opera".

Diante disso, existem sólidos argumentos para sustentar a independência da filial estrangeira em relação à empresa brasileira (entidades independentes), especialmente se ela tiver autonomia suficiente, nos termos Pronunciamento Técnico 02 do CPC, e seu investimento for reconhecido por equivalência patrimonial pela matriz brasileira. Sendo assim, pelos mesmos motivos aplicáveis às subsidiárias, também não haveria a incidência do imposto de renda na fonte sobre a remessa de numerário para pagamento a título de garantia referente à dívida de filial no exterior de empresa brasileira.

Notas

Imposto de Renda. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 2-20/2-25. Para Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, "A palavra rendimento, do ponto de vista tributário, significa a receita obtida pela exploração de alguma atividade, significa o resultado positivo do capital transformado em ativos da empresa, empregados em seus fins constitucionais. Em se tratando de pessoas jurídicas, é o produto do capital investido em alguma atividade econômica." ("Fatos Geradores do IRPJ – Comentários ao Art. 43 do CTN e ao Art. 74 da MP Nº 2.158-35/01". Revista de Direito Tributário da APET nº 11, p. 142.

O artigo 685 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 sujeita ao imposto de renda na fonte os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior.

Op. cit., p. 142.

Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 448.

"A designação 'pagamento de capital' não resulta da natureza dos bens objeto da troca ou compra e venda, pois esses podem ser bens de consumo ou serviços, mas do fato de que a transação não envolve remuneração a fator de produção, e sim troca de bens ou serviços entre dois patrimônios. Os bens trocados já integravam o patrimônio de cada uma das partes." (Op. cit. p. 2-21). E continua o autor afirmando que "Quando a receita é constituída de pagamentos de capital ela corresponde, no todo ou em parte, a devolução de capital, ou reembolso de inversão feita para adquirir ou produzir o bem ou serviço vendido. E excede somente constitui ganho, renda, ou rendimento, a parte da receita que excede a reposição do capital investido. Por isso, muitas definições de renda recorrem à comparação da quantidade de capital que o indivíduo possui no início e no fim do período, para computar na renda apenas a parte da receita bruta que traduz aumento líquido de poder econômico. Tal comparação elimina do conceito de renda a parcela da receita correspondente à reposição do capital existente no início do período, ou às despesas necessárias à produção da receita." (Op. cit., p. 2-23 – grifos do autor).

"... correspondentes à retribuição dos fatores de produção estrangeiros que contribuíram para a formação da renda nacional." (Op. cit. p. 2-25).

"... correspondentes ao pagamento a residentes ou domiciliados no exterior de parcelas da renda produzida na economia nacional, que não são retribuição a fatores de produção." (Op. cit. p. 2-25).

Renda e proventos de qualquer natureza. São Paulo: Dialética, 1996, p. 118.

"O Conceito de Renda - Inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104 (a Questão da Disponibilidade sobre Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior)". Revista Dialética de Direito Tributário nº 73, p. 108.

Pareceres – 1, Imposto de Renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 70-71.

"Imposto de Renda: Acréscimos Patrimoniais sob a Forma de receitas, Lucros, Ganhos e Transferências de Capital". Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: questões pontuais do curso da APET. São Paulo: MP editora, 2006, p.103.

Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979, vol. I, p. 119.

RE 117. 887-SP.

Acórdão 1º CC 102-47.844/2006. Destaque-se que no referido acórdão, o relator afirma que "Essa Câmara firmou entendimento majoritário que não incide ganho de capital na permuta de bens, seja qual for a natureza desses (terrenos, participações societárias, veículos, etc.), conforme Acórdão nº 102-47.681, proferido na sessão de 22/06/2006. Entendeu o Colegiado que na operação de permuta não há acréscimo patrimonial do contribuinte; logo, a não incidência do ganho de capital não poderia ser restrita às operações entre imóveis mediante escritura pública de permuta." Existem, no entanto, acórdãos do Conselho de Contribuintes que sinalizam pela incidência do imposto de renda quando houver ganho na permuta de bens (Acórdãos 1º CC 102-44.975/2001 e 106-14.175/2004).

Remessa de ofício 2001.02.01.037453-0 – grifamos.

Apelação em Mandado de Segurança 2001.02.01.028041-8, cuja ementa é a seguinte:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DE HOLDING. SUBSTITUIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DOS ACIONISTAS. MERA PERMUTA DE BENS. INOCORRÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. INEXISTÊNCIA DE FATO IMPONÍVEL A JUSTIFICAR IMPOSTO DE RENDA. PROVIMENTO NEGADO. DECISÃO UNÂNIME."

Imposto de Renda. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 14-2.

Publicado no DOU em 01.02.2008.

Alberto Xavier defende que a teoria da independência absoluta das filiais é a que mais se coaduna com o direito brasileiro (Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 517). Luiz Eduardo Schoueri também defende o princípio da independência das filiais no exterior de empresas brasileiras (http://www.ibdt.com.br/integra_20092007.htm).

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

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173. da Lei nº 5.172. de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º."

"Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

§ 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.

§ 2º Os resultados negativos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial deverão ser adicionados para fins de determinação do lucro real trimestral ou anual e da base de cálculo da CSLL, inclusive no levantamento dos balanços de suspensão e/ou redução do imposto de renda e da CSLL.

§ 3º Observado o disposto no § 1º deste artigo, a pessoa jurídica:

I - que estiver no regime de apuração trimestral, poderá excluir o valor correspondente ao resultado positivo da equivalência patrimonial no 1º, 2º e 3º trimestres para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

II - que optar pelo regime de tributação anual não deverá considerar o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL apurados sobre a base de cálculo estimada;

III - optante pelo regime de tributação anual que levantar balanço e/ou balancete de suspensão e/ou redução poderá excluir o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL."

"Art. 9º O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil.

Parágrafo único. Aplica-se à compensação do imposto a que se refere este artigo o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995."

"Art. 23. Para efeito dos arts. 18 e 19, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

...

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior..."

"4. As filiais, agências, sucursais ou dependências e mesmo uma controlada no exterior que não se caracterizam como entidades independentes mantidas por investidoras brasileiras no exterior, por não possuírem corpo gerencial próprio, autonomia administrativa, não contratarem operações próprias, utilizarem a moeda da investidora como sua moeda funcional e funcionarem, na essência, como extensão das atividades da investidora, devem normalmente ter, para fins de apresentação, seus ativos, passivos e resultados integrados às demonstrações contábeis da matriz no Brasil como qualquer outra filial, agência, sucursal ou dependência mantida no próprio País. Nesse caso, é provável que a moeda funcional dessa entidade seja a mesma da investidora (ver itens 11 a 14 deste Pronunciamento).

5. Quando, todavia, tais filiais, agências, sucursais ou dependências se caracterizarem, na essência, como uma controlada por possuírem, por exemplo, suficiente corpo gerencial próprio, autonomia administrativa, contratarem operações próprias, inclusive financeiras, caracterizando-se, assim, como entidade autônoma nos termos do item 13, a matriz, no Brasil, deve reconhecer os resultados apurados nas filiais, agências, dependências ou sucursais pela aplicação do método de equivalência patrimonial e incluí-las nas suas demonstrações consolidadas, observando os critérios contábeis de conversão previstos no presente Pronunciamento.

...

11. O ambiente econômico principal no qual uma entidade opera é, em geral, e com raras exceções, aquele em que ela fundamentalmente gera e desembolsa caixa. Uma entidade deve considerar os seguintes fatores na determinação de sua moeda funcional:

a moeda:

que mais influencia os preços de bens e serviços (geralmente, será a moeda na qual o preço de venda de seus produtos e serviços está expresso e acertado); e

do país cujas forças competitivas e regulamentos mais influenciam na determinação do preço de venda de seus produtos ou serviços.

a moeda que mais influencia mão-de-obra, material e outros custos para o fornecimento de produtos ou serviços (geralmente será a moeda na qual tais custos estão expressos e são liquidados).

12. Os seguintes fatores podem também proporcionar evidências para determinar a moeda funcional de uma entidade:

a moeda na qual são obtidos, substancialmente, os recursos das atividades financeiras (i.e., emissão de títulos de dívida ou ações).

a moeda na qual são normalmente acumulados valores recebidos de atividades operacionais.

13. Os seguintes fatores adicionais podem ainda proporcionar evidências que ajudem na determinação da moeda funcional de uma entidade no exterior e se a moeda funcional é a mesma que a da entidade que reporta (a entidade que reporta, neste contexto, é aquela entidade que possui operação no exterior por meio de controladas, filiais, coligadas ou joint ventures):

se as atividades da entidade no exterior são desenvolvidas como uma extensão da entidade que reporta e não com um grau significativo de autonomia. Um exemplo da extensão é quando uma entidade no exterior que vende somente produtos importados da entidade que reporta e remete para esta o resultado das transações. Um exemplo de uma entidade no exterior autônoma é quando esta acumula caixa e outros itens monetários, incorre em despesas, gera receitas e obtém empréstimos, todos substancialmente na moeda local do país onde ela opera.

se as transações com a entidade que reporta são uma proporção alta ou baixa das atividades da entidade no exterior.

se fluxos de caixa das atividades da entidade no exterior afetam diretamente os fluxos de caixa da entidade que reporta e se estão prontamente disponíveis para remessa para esta.

se fluxos de caixa das atividades da entidade no exterior são suficientes para cobrir dívidas existentes e esperadas sem necessidade de aporte de recursos pela entidade que reporta.

14. Quando os indicadores acima estão presentes e a moeda funcional não é evidente, a administração usa seu julgamento para determinar a moeda funcional que represente de forma mais fiel os efeitos econômicos das transações, dos eventos e das condições correspondentes. Como parte dessa abordagem, a administração prioriza os indicadores primários do item 11 antes de considerar os indicadores dos itens 12 e 13, elaborados para fornecer evidências-suporte adicionais para determinar a moeda funcional da entidade."

*Doutor em Direito Tributário pela USP. Professor de Direito Tributário. Advogado em São Paulo (SP). Autor do livro "Bitributação Internacional e Elementos de Conexão" (Aduaneiras, 2003). Coordenador do livro "Direito Tributário Internacional" (MP Editora, 2006). Co-autor de livros e autor de artigos em revistas especializadas e periódicos

Disponível [http:// jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12937](http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12937)Acesso em: 15 de junho 2009.