

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS RELATIVOS AOS  
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR**

**ADRIANO DE ANDRADE FERNANDES SILVA<sup>1</sup>**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, sob a orientação da **Prof. Maria de Lurdes Furno da Silva** e **Prof. Simone Letícia Raimundini**.

**Porto Alegre**

**2010**

<sup>1</sup>Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, atua na área de auditoria e consultoria tributária. E-mail: aasilva@kpmg.com.br

**ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS RELATIVOS AOS  
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Aprovado em \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2010.

**ADRIANO DE ANDRADE FERNANDES SILVA**

**Porto Alegre**

**2010**

## **ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS RELATIVOS AOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR**

### **RESUMO**

Uma empresa, ao analisar a oportunidade de investimento em determinado projeto, deve atentar para a carga tributária, estabelecida pela legislação fiscal, incidente sobre os rendimentos futuros provenientes desse projeto.

De acordo com Ross, Westerfield e Jordan (2008, p.30), os impostos podem ser uma das maiores saídas de caixa que uma empresa pode ter. Além disso, conforme GITMAN (2004, p.311 e 315), ao efetuarmos o cálculo do investimento inicial de um projeto, devem ser feitas considerações acerca dos impactos tributários.

Nesse sentido, as empresas que desejam expandir seus negócios, abrindo filiais ou sucursais no exterior, ou até mesmo estabelecendo relações de investimento com empresas coligadas ou controladas situadas no exterior, devem avaliar quanto aos impactos monetários relativos aos tributos incidentes sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

Esse trabalho tem por objetivo descrever os tributos incidentes sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por empresas domiciliadas no Brasil.

**Palavras-chave: lucros no exterior, direito tributário internacional, tributação internacional, legislação fiscal, investimentos no exterior.**

# 1 INTRODUÇÃO

Com a finalidade de ter dados concretos para a viabilização de investimentos em novos projetos, bem como para a decisão de investimento em empresas situadas no exterior, as pessoas jurídicas brasileiras devem atentar à carga tributária incidente sobre os rendimentos futuros advindos desse investimento. Conforme Gitman (p. 315, 2004), no momento do cálculo dos investimentos iniciais a serem efetuados pelas empresas, entre outras, devem ser feitas considerações em relação aos aspectos tributários envolvidos em tal operação. O retorno de um investimento de capital deve ser obtido considerando o efeito dos tributos, sendo necessário reduzir esse montante do rendimento tributável da empresa, de modo a ter dados concretos para a decisão da aceitação, ou não, do projeto. Assim, o estudo da legislação tributária pertinente mostra-se de suma importância para a verificação da viabilidade de determinado projeto.

Portanto, as pessoas jurídicas que desejam realizar operações de investimento em empresas situadas no exterior também devem atentar à carga tributária incidente sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital resultantes desse investimento.

Segundo Oliveira, (2007, p.418), até 1995, o Brasil adotava o Princípio da Territorialidade como critério para a tributação da renda das pessoas jurídicas. Esse princípio determinava que toda e qualquer renda auferida dentro do território de um país, por pessoa jurídica nacional ou estrangeira residente, deveria ser submetida restritamente às regras de tributação daquele país.

Em decorrência da movimentação constante e crescente de capitais no mercado mundial, dos efeitos decorrentes da elisão e da evasão fiscal oferecidos por países menos desenvolvidos e da formação de paraísos fiscais cada vez mais frequentes, no ano de 1995, o Congresso Nacional decretou a Lei nº 9.249/95. Com essa lei, o Brasil passou a observar o

Princípio da Universalidade para tributar a totalidade da renda das pessoas jurídicas, sendo elas auferidas em território nacional ou em território estrangeiro (OLIVEIRA, 2007, p.418).

Além disso, segundo Difini (2005, p.148), passa a ser cada vez maior a importância, em matéria tributária, dos tratados e convenções internacionais, principalmente visando a evitar a bitributação em matéria de imposto de renda e disciplinar relações comerciais, no mundo atual em que cada vez menos relevam as fronteiras dos Estados Nacionais.

Os cálculos dos tributos relativos a essas operações devem, portanto, ser mensurados de maneira adequada, avaliando as melhores práticas, mantendo-se em linha ao disposto na legislação fiscal vigente e observando os acordos e convenções internacionais.

## **2 PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE**

Marcílio Filho (1998, p. 83) relata que no contexto atual de internacionalização da economia, a evasão fiscal é fenômeno comum e constante que precisa ser combatido. Do mesmo modo, a maior necessidade de operações internacionais para um número crescente de operadores privados requer a flexibilidade e previsibilidade do regime legal-tributário aplicável aos investimentos internacionais. Assim, em oposição à base territorial, o sistema de tributação de rendas apresenta o princípio da universalidade – também denominado de *base global*.

Segundo o princípio da base global do imposto sobre a renda, passa a ser tributada a universalidade dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos (nos mercados doméstico e exterior) por pessoas jurídicas domiciliadas no país. Todas as rendas obtidas por pessoas jurídicas sediadas nos Estados que adotam a base global, mesmo aquelas obtidas fora do território nacional, encontram-se dentro do âmbito da incidência do IR. Em suma, o

princípio da base global do IR obriga a taxaço da renda onde quer que ela venha a ser produzida (MARCÍLIO FILHO, 1998, p. 83).

Nesse sentido, a partir de 1º de janeiro de 1996, a legislação brasileira, seguindo ao disposto no art. 25 da Lei nº 9.249/95, passou a tributar os lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por pessoa jurídica em operações praticadas no exterior. Dessa forma, passou a vigorar o *princípio da universalidade* para fins de tributação dos rendimentos, ganhos de capital e lucros auferidos fora do país.

Segundo TÔRRES (2006, p. 110), a inserção deste preceito no direito interno, na prática, representou apenas uma alteração do critério de conexão aplicável ao princípio da universalidade já previsto na Constituição Federal (art. 153, § 2º, II), que passou a alcançar aos rendimentos e ganhos de capital onde quer que eles tenham sido produzidos, dentro ou fora do território, com base no critério da conexão pessoal.

Art. 153, § 2º: O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da *universalidade* e da progressividade na forma da lei

Isso posto, cabe verificarmos a legislação fiscal e comercial vigente acerca do assunto aqui abordado.

## **2 LEGISLAÇÃO VIGENTE**

## 2.1 CONCEITO DE LUCRO

A legislação tributária, por intermédio do parágrafo único do art. 278 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), define que o lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços e o custo dos bens e serviços vendidos. Além disso, o art. 248 do RIR/99 define que o lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Ademais, a legislação comercial traz no parágrafo 1º do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, as seguintes definições:

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

## 2.1 CONCEITO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Até a publicação das alterações promovidas pela Lei nº 11.638, de 2007, e pela Lei nº 11.941, de 2009, o conceito de equivalência patrimonial, previsto pela Lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404, de 1976, art. 248, determinava que fossem avaliados pelo valor de patrimônio líquido os investimentos relevantes da pessoa jurídica: (i) em sociedades controladas; e (ii) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% ou mais do capital social.

Adicionalmente, o Parecer Normativo nº 78, de 15 de setembro de 1978, esclarecia que as participações de capital de caráter permanente, que a um só tempo sejam relevantes e determinem influência nas coligadas ou controladas, devem ser avaliadas em função do valor de patrimônio líquido, método também chamado de equivalência patrimonial.

A partir de maio de 2009, o art. 248 da Lei das SAs, com nova redação dada pela Lei nº 11.941/09, determina que os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Assim sendo, com a nova redação do art. 248, verifica-se que, para fins de determinação do método de avaliação de investimento em coligadas, deixou-se de lado o conceito de “influência” e o percentual de participação de 20% ou mais do capital social.

Considerando o anteriormente exposto, ao analisarmos quanto aos aspectos tributários, devemos observar o disposto no RIR/99, o qual se baseia na citada norma comercial, Lei das Sociedades Anônimas.

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas:

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até dois meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda;

...

V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os incisos anteriores, da percentagem da participação do contribuinte no capital da coligada ou controlada.

### **3 DA TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS E LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR**

Conforme observa Marcílio Filho (*apud* AMARAL, 1996, p. 310), para os doutrinadores do Direito Tributário, a adoção do princípio da universalidade no IRPJ brasileiro seria um parâmetro mais adequado para se avaliar a capacidade contributiva dos sujeitos passivos da exação, como previsto no art. 145, §1º, da CF/88:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Do mesmo modo, como já mencionado, a adoção da base global no IRPJ brasileiro concretiza a hipótese definida no art. 153, §2º, I da Constituição Federal, de 1988: (“o imposto de renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”).

Cabe ressaltar, como relata TÔRRES (2006, p.191), que quanto aos rendimentos no exterior auferidos diretamente pela pessoa jurídica brasileira, haverá tributação não apenas por IRPJ e CSLL, mas, dependendo do tipo de rendimento ou ganho, poderá ainda haver a incidência de Contribuição para o Programa de Integração Social (“PIS”) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”). Os rendimentos e ganhos obtidos diretamente pelas empresas brasileiras deverão ser computados nas bases de PIS e COFINS, nos meses em que forem auferidos.

Importa destacar, ainda, que, para fins de PIS e COFINS, apenas as receitas de exportação de produtos e serviços (neste caso, desde que haja ingresso de moeda estrangeira no Brasil) estão isentas de PIS e COFINS. Além disso, em se tratando de receitas financeiras, caso a empresa brasileira esteja submetida ao regime da não-cumulatividade de PIS e COFINS, a alíquota destes tributos sobre as receitas financeiras está atualmente reduzida a zero (TÔRRES, 2006, p.191).

Para fins de tributação do IRPJ, o art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (alterado pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 24 de agosto de 2001), determinou que 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.

A tributação, para fins da CSLL, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, foi incluída pelo art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35, de agosto de 2001.

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei no 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei no 9.430, de 1996, e o art. 1o da Lei no 9.532, de 1997.

Dessa forma, o § 2º do referido artigo 25 prevê que 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.

Já em relação às coligadas, o § 3º prevê que 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.

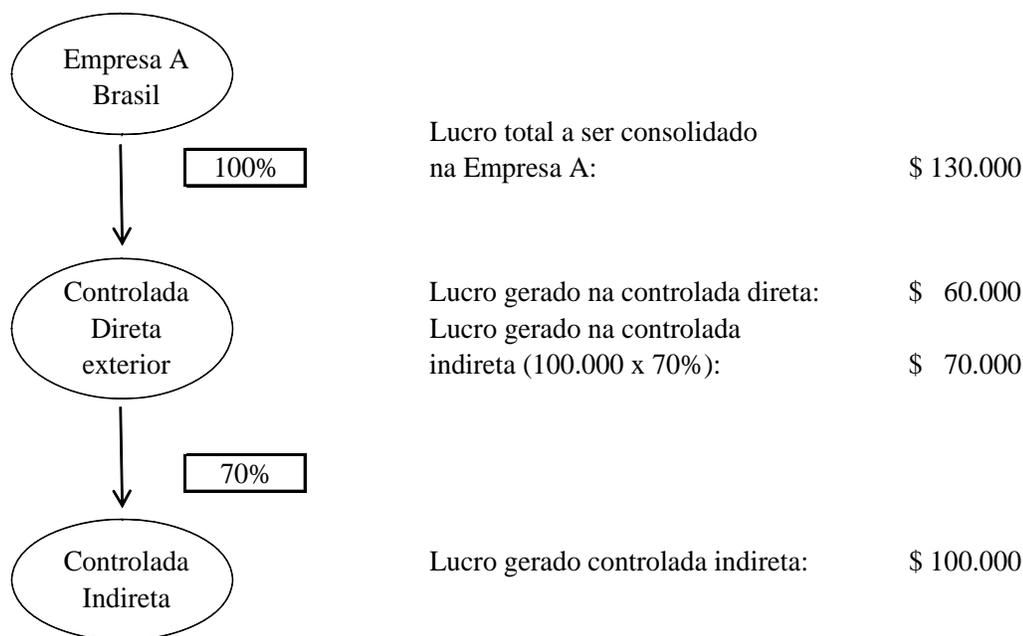
Em linha com o disposto na Lei nº 9.249/95, a Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, em seu art. 2º, determina que os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Em relação aos resultados oriundos de filial ou sucursal, esses devem ser considerados integralmente na base de cálculo do lucro real e na base de cálculo da contribuição social e proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada (participação direta).

Ainda nesse sentido, a IN nº 213/02, nos parágrafos 5º e 7º, normatiza que os lucros serão computados para a apuração 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, da mesma forma que serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

Já 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, conforme previsto no parágrafo 6º da IN 213/02, 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.

Nesse caso, a companhia deve consolidar as informações de participação indireta considerando seu percentual de participação nessa empresa. Vejamos o exemplo prático a seguir:



A Instrução Normativa ainda prevê que os prejuízos oriundos do exterior não podem ser utilizados para reduzir o lucro tributável apurado no Brasil. Em relação a controladas e coligadas, os prejuízos gerados no exterior podem ser utilizados para compensar lucros gerados nas mesmas controladas ou coligadas que apresentarem lucro futuros.

Já quando da ocorrência de prejuízo fiscal na controlada indireta, tal prejuízo poderá abater eventual lucro gerado na controlada direta, desde que as empresas estejam localizadas no mesmo país e tenham características de filial ou sucursal. Nos casos de se tratarem de coligadas ou controladas indiretas, a referida compensação poderá ser questionada pelo fisco.

## **4 DA TRIBUTAÇÃO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL**

Conforme observado por Tôrres (2006, p. 196), os aumentos e diminuições do patrimônio líquido da empresa controlada ou coligada no exterior afetam diretamente o resultado da empresa brasileira na medida que tais variações são registradas como resultados positivos ou negativos de equivalência patrimonial. O cálculo da equivalência patrimonial deve ocorrer no final do exercício social e no momento de baixa do investimento relevante e influente em sociedade coligada ou controlada.

Esses aumentos ou diminuições do patrimônio líquido da empresa controlada ou coligada no exterior podem derivar de (i) lucros ou prejuízos dessa sociedade; (ii) constituição ou utilização de reservas de capital; (iii) variação cambial; etc. Uma vez que o lucro da sociedade controlada ou coligada no exterior já é reconhecido quando apurado, por meio do método da equivalência patrimonial, quando há distribuição de dividendos, ocorre apenas uma redução do valor do investimento e um ingresso de caixa na empresa brasileira – ou seja, não há registro nem de receita, nem de despesa, relativamente aos dividendos recebidos (TORRES, 2006, p.196).

Como analisamos anteriormente, a tributação incidirá sobre os lucros auferidos pela controlada ou coligada. Assim, a legislação tributária desconsidera o resultado da equivalência patrimonial, seja ele positivo ou negativo, para a determinação das bases de cálculo dos tributos, tendo em vista que o resultado da equivalência patrimonial é afetado por outros fatores além do lucro da controlada ou coligada.

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

...

Art. 428. Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).

Parágrafo único. Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, decorrentes da variação no percentual de participação, no capital da investida, terão o tratamento previsto no art. 394 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 6º).

PIS e COFINS – Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

...

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

...

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

Nesse mesmo sentido, o § 6º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95 determina que 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.

Por outro lado, a Instrução Normativa nº 213/02 trouxe uma inovação em relação à Lei nº 9.249/95 e ao RIR/99, ao definir, no parágrafo 1º do art. 7º, que 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.

## **5 LEI Nº 9.249/95 X INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 213/02**

Tendo em vista a estrutura e forma de determinação das demonstrações financeiras, criada pela Lei das Sociedades Anônimas, vejamos novamente os conceitos trazidos pela norma comercial, os quais servem de base para os dispositivos previstos na legislação tributária:

(i) lucro líquido de uma empresa é o resultado do confronto de receitas, custos e despesas;

(ii) o resultado positivo ou negativo da equivalência patrimonial corresponde à variação do patrimônio líquido da investida, na proporção da participação da investidora no capital social daquela – o que inclui o lucro auferido pela investida.

Anteriormente, vimos que a Lei nº 9.249/95 instituiu tributação sobre os lucros auferidos no exterior, dispensando expressamente a tributação do resultado da equivalência patrimonial – caso contrário haveria dupla tributação, tendo em vista que os lucros auferidos estão contidos no resultado da equivalência patrimonial.

Entretanto, a Instrução Normativa nº 213, de 07 de outubro de 2002, a qual revogou a Instrução Normativa nº 38, de 27 de junho de 1996, além de dispor quanto à tributação dos lucros auferidos no exterior, criou regra nova visando a tributar também a equivalência patrimonial.

Dessa forma, conclui-se que a previsão trazida pela Instrução Normativa está em desacordo com o previsto na Lei, uma vez que a Lei expressamente dispensou a tributação do resultado da equivalência patrimonial.

## 6 TRATAMENTO DO PREJUÍZO APURADO NO EXTERIOR

A Lei n° 9.249/95 também trata a respeito dos prejuízos apurados no exterior. No parágrafo 5° do art. 25 é previsto que os prejuízos e perdas apurados no exterior, por intermédio de coligadas ou controladas, não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

Em linha ao disposto na Lei n° 9.249, o art. 4° da IN n° 213/02 determina que é vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil. Complementarmente, o § 2° do referido artigo prevê que os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

Dessa forma, teríamos o seguinte exemplo ilustrativo:

Tabela 1: Exemplo prático:

<b>Descrição</b>	<b>Ano 1</b>	<b>Ano 2</b>	<b>Ano 3</b>	<b>Total</b>
Resultado auferido no exterior	-150	-300	700	250
Resultado auferido no Brasil	1.000	1.000	1.000	3.000
<b>Resultado tributável</b>	<b>1.000</b>	<b>1.000</b>	<b>1.250</b>	<b>3.250</b>
<b>Imposto devido</b>	<b>340</b>	<b>340</b>	<b>425</b>	<b>1.105</b>

Tabela 1

Como vimos, no Ano x1, o prejuízo apurado no exterior (\$150) não é compensado com o lucro apurado no Brasil (\$1.000), o que também ocorre para o Ano x2. Ou seja, os prejuízos apurados nos Anos x1 e x2 (\$150 e \$300), em conformidade à legislação fiscal vigente, somente são compensados com o lucro apurado no exterior no Ano x3.

## **6 BITRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS AUFERIDOS NO EXTERIOR**

Conforme relata Marcílio Filho (1998, p. 86), não demanda muito esforço se concluir que a adoção da base global no Imposto de Renda pode favorecer o concurso de pretensões tributárias entre dois ou mais Estados soberanos – fenômeno a que se dá o nome de pluritributação internacional. Desde logo é preciso ressaltar entretanto que, apesar de ser um fenômeno que inibe circulação internacional de capital e, por isso, contrário às atuais tendências de abertura da economia, a pluritributação internacional é um procedimento nacional legítimo e não pode ser limitada por nenhuma lei ou norma constitucional, já que decorre diretamente do poder estatal de tributar.

A fim de evitar os problemas e injustiças decorrentes da pluritributação internacional, os Estados passaram a adotar duas ordens de medidas – unilaterais e bilaterais, dependendo da política fiscal desejada (MARCÍLIO FILHO, 1998, p. 86).

Nesse sentido, o art. 26 da Lei nº 9.249/95 – como medida unilateral de evitar a bitributação – dispõe que a pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Dessa forma, para fins de determinação do limite, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil (§ 2º, art. 26, Lei nº 9.249/95).

Para tanto, o imposto de renda a ser compensado, conforme determina o § 3º do art. 26 da Lei nº 9.249/95, será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

De acordo com o parágrafo 13, art. 14 da IN nº 213/02, a compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

Quanto às medidas bilaterais, Noronha (2008, p. 59-67) observa que o tratamento da bitributação internacional, em quase sua totalidade, faz-se mediante acordos bilaterais em que dois Estados se comprometem a lançar todos os esforços necessários para combater os efeitos danosos causados por esse fenômeno e, por conseguinte, desenvolver o comércio entre eles, visando maiores lucros e a crescente entrada de capital em suas economias.

Atualmente, destacam-se dois modelos de convenção que traçam diretrizes concernentes à elaboração de tratados para evitar a bitributação. São eles: a Convenção das Nações Unidas (ONU) e a Convenção da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Segundo Marcílio Filho (*apud* Amaral, 1996, p. 309), o Brasil mantém tratados firmados para evitar a bitributação, entre outros, com os seguintes países: Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, China, República Checa, República Eslovaca, Dinamarca, França, Alemanha, Equador, Holanda, Hungria, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Espanha e Suécia. Por meio desses tratados, frustra-se a intenção do legislador brasileiro de

tributar os lucros, rendimentos e ganhos de capital gerados por subsidiárias brasileiras localizadas no exterior.

Nesse sentido, vejamos o artigo 23 do Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1976, que promulga a convenção destinada a evitar a dupla tributação e previne a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda entre o Brasil e a Espanha.

#### ARTIGO 23

##### Métodos para eliminar a dupla tributação

1. Quando um residente de um Estado Contratante receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no outro Estado Contratante, o primeiro Estado, ressalvado o disposto nos parágrafos 2, 3 e 4, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente, um montante igual ao imposto sobre a renda pago no outro Estado Contratante.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no outro Estado Contratante.

O disposto neste parágrafo se aplica, na Espanha, tanto aos impostos gerais como aos impostos a conta .

2. Para a dedução mencionada no parágrafo 1, o imposto sobre os juros e "royalties" será sempre considerado como tendo sido pago com as alíquotas de 20% e 25% respectivamente .

3. Quando um residente da Espanha receber dividendos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Brasil, a Espanha isentará de imposto estes dividendos, podendo no entanto ao calcular o imposto incidente sobre os rendimentos restantes desse residente, aplicar a alíquota que teria sido aplicável se tais dividendos não houvessem sido isentos .

4. Quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos.

Conforme verificamos no item 4 do artigo 23, reproduzido acima, por meio da convenção, o governo tratou de não tributar os dividendos recebidos da Espanha, bem como o governo espanhol convencionou que não tributará os montantes recebidos na Espanha a título de dividendos, desde que esses tenham sido tributados no país de origem.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Considerando o atual cenário econômico mundial, os crescentes investimentos internacionais e a imagem do Brasil como centro econômico em expansão, com o estudo reproduzido nesse artigo, torna-se visível que o Estado brasileiro tem suas preocupações no que diz respeito à regulação das operações e proteção à evasão fiscal nas transações com outros países. Assim, verificamos que a legislação tributária brasileira, analisada no presente trabalho, criou regras para a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

Dessa forma, em matéria legislativa, conclui-se que existe um confronto entre normas relativas à tributação dos resultados positivos de equivalência patrimonial. A Receita Federal do Brasil, com o advento da IN nº 213, de 7 de outubro de 2002, dispõe que os lucros e resultados de equivalência patrimonial auferidos no exterior, deverão ser tributados para fins de imposto de renda no Brasil. Por outro lado, o RIR/99 determina que a contrapartida do ajuste de equivalência patrimonial, por aumento ou redução do valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real e, dessa forma, não será tributado para fins de imposto de renda.

No que tange as operações de comércio internacional e as operações de investimentos em outros países, há de se perceber que as fronteiras entre os países estão desaparecendo cada vez mais. Inserido nesse contexto, verificamos que o governo brasileiro, seguindo em linha aos seus interesses de desenvolvimento econômico e de desenvolvimento das relações

internacionais, firmou tratados e convenções com o objetivo de evitar a bitributação com diversos países.

# **TAX AND ACCOUNTING ISSUES RELATING TO OVERSEAS PROFITS**

## **ABSTRACT**

One company, to analyze the investment opportunity in a given project, must pay attention to the tax burden established by tax laws, levied on future income from that project.

According to Ross, Westerfield and Jordan (2008, p.30), taxes can be one of the largest outflows of cash that a company can have. Furthermore, as GITMAN (2004, p.311 and 315), when engaged in calculating the initial investment of a project, consideration must be made about the tax impacts.

Accordingly, companies wishing to expand their business by opening branches or subsidiaries abroad, or even establish investment relationships with related companies or subsidiaries located abroad, must assess how much the monetary impacts on the taxes levied on profits, income and capital gains earned abroad.

This paper aims to describe the taxes levied on profits, income and capital gains earned abroad by companies domiciled in Brazil.

**Keywords: profits abroad, international tax law, international taxation, tax law, investments abroad.**

## 5 REFERÊNCIAS

BRASIL. **Instrução Normativa n° 213**. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2002.

\_\_\_\_\_, **Constituição Federal**. Brasília: Presidência da República, 1988.

\_\_\_\_\_, **Decreto n° 3.000**. Brasília: Presidência da República, 1999.

\_\_\_\_\_, **Decreto n° 76.975**. Brasília: Presidência da República, 1976.

\_\_\_\_\_, **Lei Federal n° 6.404**. Brasília: Presidência da República, 1976.

\_\_\_\_\_, **Lei Federal n° 11.638**. Brasília: Presidência da República, 2007.

\_\_\_\_\_, **Lei Federal n° 11.941**. Brasília: Presidência da República, 2009.

\_\_\_\_\_, **Parecer Normativo n°78**. Brasília: Presidência da República, 1978.

\_\_\_\_\_, **Medida Provisória n° 2.158-35**. Brasília: Presidência da República, 2001.

\_\_\_\_\_, **Lei Federal n° 9.249**. Brasília: Presidência da República, 1995.

\_\_\_\_\_, **Lei Federal n° 9.718**. Brasília: Presidência da República, 1998.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira, **Manual de direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

GITMAN, Lawrence J., **Princípios de administração financeira**. 10ª ed. São Paulo: Pearson Addison Wesley, 2004. Tradução de: Principles of managerial finance, tenth edition.

OLIVEIRA, Luís Martins de; et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ROSS, Stephen A.; WESTERFIELD, Randolph W.; JORDAN, Bradford D. **Administração Financeira**. 8ª ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008. Tradução de: Managerial Finance, eighth edition.

FILHO, Marcílio Toscano Franca. **Princípio da tributação internacional sobre a renda**. *Revista de Informação Legislativa*, ano 35, n. 137, p. 83-90, jan./mar., 1998.

TÔRRES, Heleno Taveira; **Direito Tributário Internacional**. Volume III. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. **Bases globais do imposto de renda e “Transfer Pricing” no Brasil**. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 13, p. 310-305, 1996.

NORONHA, Francisco Daniel Holanda. **A Bitributação Internacional e as Contribuições Sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro**. *Revista CEJ*, Ano XII, n. 40, p. 59-67, jan./mar., 2008.