



Solução de Divergência nº 8 - Cosit

Data 16 de julho de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS PRESTADOS DIRETAMENTE AO EXTERIOR. NÃO AUTORIZADA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

A pessoa jurídica que exercer a opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido e prestar serviço diretamente no exterior não poderá compensar imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante.

AUTORIZADA A COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR NO CASO DE PAÍS COM O QUAL O BRASIL POSSUA ACORDO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

A compensação do imposto pago no exterior é autorizada se houver acordo ou convenção para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o país no exterior que determine a compensação em um estado contratante do imposto pago no outro estado contratante como método para eliminar a dupla tributação, sem que se exija um regime de tributação específico. Nesta hipótese, a compensação ocorrerá nos termos do referido acordo ou convenção para evitar a dupla tributação.

Fica reformada a Solução de Consulta nº 159 – SRRF09/Disit, de 12 de agosto de 2013.

Dispositivos Legais: art. 36 da Medida Provisória nº 812, de 30 de dezembro de 1994, convertida na Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, ADI SRF nº 5, de 31 de outubro 2001.

Relatório

Trata-se de representação de divergência entre a Solução de Consulta SRRF10/Disit n.º 429, de 22 de dezembro de 2004 e a Solução de Consulta n.º 159 – SRRF09/Disit, de 12 de agosto de 2013, apresentada à Cosit pela Disit da 9ª região fiscal que identificou conclusões diametralmente opostas.

2. Com efeito, a solução proferida pela 9ª região fiscal concluiu pela possibilidade de a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido deduzir do imposto de renda apurado no Brasil o imposto incidente no exterior sobre a receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente, enquanto a solução proferida pela 10ª região fiscal concluiu pela impossibilidade de tal dedução por falta de previsão legal.

Fundamentos

3. A uniformização do entendimento no âmbito da administração tributária federal em relação ao tema sob análise é necessária dada a evidente divergência que se constata pela simples leitura das ementas das referidas soluções de consulta cujo conteúdo se transcreve abaixo:

Solução de Consulta n.º 159 – SRRF09/Disit, de 12 de agosto de 2013

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS PRESTADOS DIRETAMENTE AO EXTERIOR. IMPOSTO PAGO. COMPENSAÇÃO.

A pessoa jurídica optante pelo lucro presumido pode deduzir do imposto de renda apurado no Brasil o imposto incidente no exterior sobre a receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente.

Dispositivos Legais: Lei n.º 9.249, de 1995, art. 26; Lei n.º 9.430, de 1996, art. 15; ADI SRF n.º 5, de 2001.”

Solução de Consulta SRRF10/Disit n.º 429, de 22 de dezembro de 2004

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ementa: A pessoa jurídica optante pelo lucro presumido não pode deduzir do imposto de renda apurado o imposto incidente no exterior sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, por falta de previsão legal.

Dispositivos Legais: Art. 26, caput, da Lei n.º 9.249, de 1995; art. 15 da Lei n.º 9.430, de 1996; arts. 229, 231, 395 e 526 do Decreto n.º 3.000, de 1999, RIR/1999; IN SRF n.º 413, de 2004.”

4. Primeiramente, a Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, introduziu no ordenamento jurídico brasileiro o princípio da universalidade da tributação para a pessoa jurídica, quando passaram a ser tributados no Brasil os rendimentos decorrentes de atividades exercidas no exterior. Em seu art. 26, *caput*, esta lei permitiu a compensação do imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, assim dispondo:

“Art. 26 A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e 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.

*§ 1º Para efeito de **determinação do limite fixado** no caput, 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 Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior **deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.***

*§ 3º O imposto de renda a ser compensado 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.”(destacou-se)*

5. Vale mencionar que quando da entrada em vigor do dispositivo acima, a pessoa jurídica que obtivesse lucros, rendimentos e ganhos de capital no exterior não estava obrigada ao regime de tributação com base no lucro real, conforme art. 36 da Medida Provisória n.º 812, de 30 de dezembro de 1994, convertida na Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Assim, ainda que a pessoa jurídica pudesse optar pelo lucro presumido àquela época, ela não poderia exercer esta opção se ela quisesse se beneficiar da compensação do imposto pago no exterior, para o que deveria apurar o lucro real. É o que se depreende da leitura do dispositivo transcrito no parágrafo anterior.

6. É oportuno observar que se a pessoa jurídica que tivesse imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital, e, na vigência da Lei n.º 8.981, de 1995, se enquadrasse nas hipótese que permitem a opção pelo lucro presumido, não estava impedida de exercer esta opção. Entretanto, a opção pelo lucro presumido implicava o não atendimento de uma das condições para a compensação do imposto incidente no exterior.

7. Posteriormente, a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estendeu à pessoa jurídica no Brasil a autorização de se compensar o imposto pago no exterior sobre receita decorrente de serviços efetuado diretamente:

*“Art. 15. A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir, de fonte no exterior, receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente poderá compensar o imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante, **observado o disposto no art. 26 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995.**” (destacou-se)*

8. Destaca-se que o legislador buscou trazer, para esta nova autorização de compensação do imposto pago no exterior sobre receita decorrente de serviços efetuado diretamente, as mesmas exigências para compensação contidas no art. 26 da Lei n.º 9.249, de 1995, quais sejam:

- a) as receitas devem estar computadas no lucro real;
- b) a compensação não superará o limite do imposto de renda incidente no Brasil sobre tais receitas, que deve ser proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil;

- c) o documento de arrecadação no exterior deve ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país; e
- d) a mesma regra de conversão em reais do imposto pago no exterior deve ser observada.

9. Portanto, tal qual no caso previsto na Lei nº 9.249, de 1995, a nova possibilidade de compensação do imposto pago no exterior foi atrelada a diversas condições, dentre elas a apuração do lucro real. Assim, a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferisse receitas no exterior decorrentes de prestação de serviço efetuada diretamente que desejasse se aproveitar da compensação do imposto pago no exterior deveria apurar o lucro real, ainda que pudesse optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Novamente, não houve proibição da opção pelo lucro presumido, mas tal opção afastaria a possibilidade de compensação do imposto pago no exterior.

10. Somente com o advento da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, as situações que obrigavam a pessoa jurídica ao regime de tributação com base no lucro real são alteradas com a revogação do já mencionado art. 36 da Lei nº 8.981, de 1995. Dentre as novas situações trazidas, foi incluída a hipótese de a pessoa jurídica ter lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, conforme se transcreve dispositivo da referida lei:

“Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

...

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;”

11. A partir deste último marco legal, as pessoas jurídicas que possuísem imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital ficaram obrigadas ao lucro real, não podendo mais abrir mão da compensação deste imposto para optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Já aquelas pessoas jurídicas que auferissem receita da prestação direta de serviços no exterior não foram alcançadas pela obrigatoriedade, conforme esclarece o art. 1º Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 05, de 31 de outubro de 2001:

“Art. 1º A hipótese de obrigatoriedade de tributação com base no lucro real prevista no inciso III do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, não se aplica à pessoa jurídica que auferir receita da exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior.

Parágrafo único. Não se considera prestação direta de serviços aquela realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas.”

12. Entretanto, frisa-se que o fato de não ser alcançada pela obrigatoriedade de apurar o lucro real não muda a exigência colocada pelo legislador de que a compensação prevista no art. 15 da Lei nº 9.430, de 1996, depende da apuração pelo lucro real de modo que o exercício da opção pelo lucro presumido afasta a possibilidade desta compensação.

13. Todavia, o entendimento expresso não é absoluto, devendo ser analisado em harmonia com o acordo ou convenção para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e o país de domicílio da contratante da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, se for o caso, para a prestação no exterior de serviços efetuada diretamente.

14. Neste sentido, o art. 98 do Código Tributário Nacional determina que os tratados ou as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. Deve-se, entretanto, interpretar o comando do art.98 à luz do *princípio da especialidade*, de modo que na hipótese de fato concreto ser regido por convenção internacional tributária em desacordo com norma tributária interna, prevalecerão os termos da convenção internacional, sem que a norma interna seja revogada para outros fatos fora do escopo desta convenção. Assim, ocorre uma limitação da eficácia da normativa interna, que perde a sua aplicabilidade no caso concreto, sem que deixe de existir no ordenamento jurídico interno.

15. Portanto, os acordos ou convenções para evitar a dupla tributação devem ser interpretados como norma especial, e, desse modo, prevalecem sobre a norma interna de cada Estado no que esta lhe for contrária em relação ao caso concreto. Neste sentido, na Convenção-Modelo de Tributação da Renda e do Capital da Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico (OCDE), modelo que serviu de base para os acordos para evitar a dupla tributação em que o Brasil é signatário, há dois métodos previstos para eliminação da dupla tributação: o método da isenção (artigo 23 a) e o método da compensação (artigo 23 b).

16. Assim, se o Brasil e o país de residência da pessoa física ou jurídica contratante forem signatários de acordo ou convenção para evitar a dupla tributação que determine a compensação em um estado contratante do imposto pago no outro estado contratante como método de evitar a dupla tributação, sem especificar o regime de tributação, a pessoa jurídica no Brasil optante pelo regime de tributação pelo lucro presumido também poderá compensar o imposto pago naquele país sobre a receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente. Ademais, tal compensação será realizada nos termos do referido acordo ou convenção.

Conclusão

17. Em face do exposto, conclui-se que a pessoa jurídica que exercer a opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido e prestar serviço diretamente no exterior não poderá compensar imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante por falta de previsão legal, exceto se houver acordo ou convenção para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o referido país que determine a compensação em um estado contratante do imposto pago no outro estado contratante como método para eliminar a dupla tributação, sem que se exija um regime de tributação específico. Na hipótese de ser permitida a compensação, esta ocorrerá nos termos do referido acordo ou convenção para evitar a dupla tributação.

18. Com base na interpretação apresentada, reforma-se a Solução de Consulta nº 159 – SRRF09/Disit, de 12 de agosto de 2013.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
Andrea Costa Chaves
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinado digitalmente
Ivonete Bezerra de Souza
Auditora-Fiscal da RFB
Chefe da Divisão de Tributação Internacional (Ditin)

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Divergência. Reforme-se a Solução de Consulta nº Solução de Consulta nº 159 – SRRF09/Disit, de 12 de agosto de 2013, nos termos desta Solução de Divergência. Publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao destinatário da Solução de Consulta reformada.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit