



Receita Federal

MINISTÉRIO DA FAZENDA
RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
8ª REGIÃO FISCAL

| | |
|----------------------------------|--|
| PROCESSO Nº ***** | SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 4, de 05 de janeiro de 2006 |
| INTERESSADO ***** | CNPJ/CPF ***** |
| DOMICÍLIO FISCAL ***** | |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: A contrapartida de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras, coligadas ou controladas que não funcionem no país, decorrente da variação cambial, não será computada na determinação do lucro real.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 43 e 44; RIR/1999, art. 247, §1º, e art. 389, §§ 1º e 2º; Lei nº 6.404/1976, art. 177; Lei nº 4.506/1964, art. 63; Lei nº 9.249/1995, art. 25; Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 23; Decreto-Lei nº 1.648/1978, art. 1º, inciso IV; art. 16 da Instrução CVM nº 247/1996; Instrução Normativa SRF nº 213/2002, art. 7º.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: A contrapartida de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras, coligadas ou controladas que não funcionem no país, decorrente da variação cambial, não será computada na determinação da base de cálculo da CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.689/1988, art. 2º; MP nº 2.158/2001, art. 21; Instrução CVM nº 247/1996, art. 16; Instrução Normativa SRF nº 213/2002, art. 7º.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

RELATÓRIO

A interessada, acima identificada, dirige-se a esta Superintendência para formular consulta acerca da incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ sobre a receita decorrente da variação patrimonial de investimento permanente no exterior.

2. Informa à folha 2 (dois) dos autos, que em seu ramo de atividade desenvolve, fabrica, aluga, importa, exporta produtos de *****; licenciamento e distribuição de “software”; prestação de serviços de infra-estrutura, instalação e manutenção de máquinas. O objeto social da consulente está descrito em seu inteiro teor no art. 2º, do estatuto social, às folhas 40 a 47 dos autos. Aduz que a sociedade optou por ter sucursal própria na *****, com as mesmas atividades exercidas pela matriz.

3. A manutenção de investimentos em controladas e coligadas no exterior, a obriga a reconhecer o referido investimento em sua contabilidade de acordo com o método da equivalência patrimonial. Aduz que tomou conhecimento do disposto no art. 7º da Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 213, de 7 de outubro de 2002, que dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, indagando especificamente sobre a tributação da variação cambial, decorrente da contrapartida de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras, coligadas ou controladas que não funcionem no País.

4. Argumenta que a interpretação literal deste dispositivo é equivocada, pois leva à conclusão de que a totalidade do resultado positivo da equivalência patrimonial, tanto referente aos lucros auferidos pelas coligadas e controladas no exterior, quanto da parcela correspondente à variação cambial do investimento, estaria sujeito à tributação no Brasil.

5. Alega que em razão do entendimento ora vigente não computou a variação cambial auferida sobre os investimentos no exterior no resultado de equivalência patrimonial, portanto, a variação cambial não foi oferecida à tributação do IRPJ e da CSSL.

6. A consulente embasa seu entendimento citando inicialmente o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, o § 6º, do art. 25 da Lei nº 9.249/1995 e a Instrução Normativa SRF nº 213/2002. A consulente complementa seu arrazoado citando o art. 22 do Decreto-lei nº 1.648, de 1978, que alterou o Decreto-lei nº 1.598/1977, o art. 248 da Lei nº 6.404/1976, os artigos 384 e 388 do RIR/1999, o art. 16 da Instrução CVM nº 247/1996.

7. A consulente entende que os resultados de equivalência patrimonial a que se refere o art. 7º da IN SRF 213/2002, são exclusivamente, aqueles enumerados na alínea “a”, do inciso I, do art. 16 da IN CVM nº 246/1996, que em seu entender excluem a variação cambial.

8. Em reforço à sua argumentação a consulente cita o Manual de Preenchimento da DIRPJ/2003, aprovado pela IN SRF 307/2003, em cujas orientações para preenchimento das fichas 6 A, 36 e 44, consta que os resultados de equivalência patrimonial relacionados a investidas sediadas no exterior somente devem ser tributados naquilo que corresponderem aos lucros apurados por tais empresas expurgando-se a variação cambial.

9. Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, expõe que a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, dispõe de forma semelhante, ou seja, que a sistemática

adotada pelo legislador foi a de neutralizar os efeitos da equivalência patrimonial não afetando desta maneira a base de cálculo da contribuição.

10. A consulente conclui sua petição indagando sobre a correção do entendimento por ela adotado e dos procedimentos descritos ao longo da consulta, especialmente no que tange à não inclusão da variação cambial no resultado de equivalência patrimonial.

11. Posteriormente, em 06/02/2004, protocolou o documento de fls. 89 a 93, no qual argumenta a força de suas considerações anteriormente expostas, invocando para tanto o veto ao art. 46 constante no Projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória nº 135/2003, o qual redundou na Lei nº 10.833/2003.

12. Em 28/01/2005, alegando o surgimento de fato superveniente decorrente da edição da Medida Provisória nº 232/2004, que em seu art. 9º introduziu a tributação da variação cambial como receita ou despesa financeira, devendo compor o lucro real e a base de cálculo da CSSL do período de apuração, voltou aos autos alegando que a conduta por ela adotada encontra-se devidamente acobertada pela legislação até então vigente, concluindo com o pedido para que o assunto seja melhor apreciado.

FUNDAMENTOS LEGAIS

13. Esclarecemos inicialmente que as petições apresentadas pela consulente em 06/02/2004, e em 28/01/2005, não inovam quanto ao conteúdo do que é solicitado na petição inicial protocolizada em 11/08/2003, razão pela qual as mesmas não serão objeto de apreciação uma vez que a resposta à questão principal, responderá igualmente às demais indagações supervenientes.

14. A hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, e sua base de cálculo é o montante real, presumido ou arbitrado (arts. 43 e 44 do Código Tributário Nacional – CTN). Em se tratando de pessoas jurídicas, o lucro real é obtido através do lucro líquido do período ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas ou prescritas pela legislação de regência do imposto (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 – Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 247).

15. Portanto, a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro contábil de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (RIR/1999, art. 247, § 1º), não sendo demais lembrar que, nos termos do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, “A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com observância aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime da competência.”

16. No que respeita ao resultado da equivalência patrimonial, o tratamento previsto pela legislação fiscal é o constante do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com as alterações do art. 1º, inciso IV, do Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978. A consolidação desses dispositivos encontra-se no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, **in verbis**:

“ Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução do valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real.

§ 1º Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País.”

17. Pela leitura desses dispositivos percebe-se que, embora o resultado da investida componha necessariamente o resultado da investidora através da equivalência patrimonial, a regra geral é a da exclusão de seus efeitos quando da apuração do lucro tributável. Em relação aos investimentos em sociedades estrangeiras que não funcionam no país, esse tratamento se justificava tendo em vista o princípio da territorialidade, adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro (art. 63 da Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964) e segundo o qual só se tributam os resultados oriundos de atividades exercidas no país.

18. Ocorre, porém, que o tratamento dispensado aos resultados de atividades desenvolvidas no exterior sofreu sensível alteração com a edição da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. A partir da publicação desse ato normativo, o princípio que consagrava a territorialidade como critério para a tributação da renda foi substituído pela sistemática de tributação em bases universais, pelo qual a tributação compete ao país onde a empresa tem sua sede, independentemente do lugar onde os rendimentos foram produzidos.

19. O dispositivo que introduziu essa importante alteração na sistemática de tributação da renda no Brasil tem a seguinte redação:

“Art. 25º 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.

(...)

20. Portanto, a partir de 1º de janeiro de 1996, alterou-se o critério espacial da hipótese de incidência do Imposto de Renda, que passou a contemplar não apenas os rendimentos de atividades exercidas no Brasil, como também resultados obtidos no estrangeiro.

21. Isso, contudo, não quer significar que a legislação que disciplinava o tratamento tributário da equivalência patrimonial tenha sido revogada. Pelo contrário, efetuadas as necessárias ressalvas, os ajustes dos investimentos permanentes no exterior continuaram a receber o mesmo tratamento tributário, é o que determina o art. 389, §2º do RIR/1999, **in verbis**:

“ §2º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto nesta Subseção, sem prejuízo do disposto no art. 394.

22. A manutenção da aplicabilidade da legislação que precedeu a Lei nº 9.249/1995 é possível porque o ajuste do investimento em função da equivalência patrimonial não é ditado apenas pelos lucros, rendimentos e ganhos de capital, mas pode, sim, ocorrer em função de outros eventos. É o que se depreende da leitura do art. 16 da Instrução nº 247, de 27 de março de 1996, da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, **in verbis**:

“ Art. 16 – A diferença verificada, ao final de cada período, no valor do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial deverá ser apropriada pela investidora como:

I – receita ou despesa operacional, quando corresponder:

a) a aumento ou diminuição do patrimônio líquido da coligada e controlada em decorrência da apuração de lucro líquido ou prejuízo no período ou que corresponder a ganhos ou perdas efetivos em decorrência da existência de reservas de capital ou de ajustes de exercícios anteriores;

b) a variação cambial de investimento em coligada e controlada no exterior;

II – receita ou despesa não operacional, quando corresponder a eventos que resultem na variação da porcentagem de participação no capital social da coligada ou controlada;

III – aplicação na amortização do ágio em decorrência do aumento ocorrido no patrimônio líquido por reavaliação dos ativos que lhe deram origem; e

IV – reserva de reavaliação quando corresponder a aumento ocorrido no patrimônio líquido por reavaliação de ativos na coligada e controlada, ressalvado o disposto no inciso anterior.

Parágrafo único – Não obstante o disposto no art. 12, o resultado negativo da equivalência patrimonial terá como limite o valor contábil do investimento, conforme definido no §1º do art. 4º dessa instrução.”

23. Com base nisso, pode-se afirmar que, quando houver ajuste do investimento pela equivalência patrimonial com base em outro evento que não o auferimento de lucros, rendimentos e ganhos de capital no exterior, e a variação cambial do investimento seria um exemplo, esse valor deve receber o tratamento previsto no art. 389, §1º do RIR/1999, ou seja, deve ser excluído do lucro líquido contábil para apuração do lucro real.

24. Nesse ponto, torna-se necessário abrir um parênteses para verificar como o resultado da equivalência patrimonial repercute sobre a base de cálculo da CSLL. A lei que instituiu essa contribuição social (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) determina:

“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

(...)

4. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.”

25. Esta lei foi derogada por norma que, após sucessivas reedições e renumerações, encontra-se no texto da Medida Provisória nº 2.158, de 24 de agosto de 2001, **in verbis**:

“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 no9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei n ° 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.”

26. Pela leitura desses dispositivos, em que evidencia-se a semelhança entre ambas as legislações, pode-se afirmar que as considerações efetuadas em relação ao IRPJ são igualmente aplicáveis à CSLL, e essas considerações constituem pressuposto indispensável para a correta interpretação do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, que dispõe:

“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.

27. O caput desse artigo nada mais é do que a repetição da norma comercial que determina o registro das mutações patrimoniais conforme o princípio da competência. O parágrafo primeiro, por sua vez, disciplina o tratamento tributário aplicável a esses eventos, e sua principal finalidade é fixar o critério temporal da hipótese de incidência ao determinar que a tributação da equivalência patrimonial deve ocorrer no mesmo ano-calendário em que houve seu reconhecimento contábil.

28. A interpretação desse dispositivo, contudo, deve ocorrer em conformidade com os comandos legais que regem a matéria. Dessa forma, quando a norma determina que os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial “não tributados no transcorrer do ano-calendário” deverão ser considerados no balanço levantado a 31 de dezembro, está, à toda evidência, a referir-se àqueles valores passíveis de tributação, ou seja, valores que poderiam ter sido tributados durante o ano-calendário.

29. Esses valores são aqueles que a legislação tributária expressamente excepcionou da regra geral que determina a exclusão dos efeitos da equivalência patrimonial para a apuração do lucro tributável, ou seja, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

30. Conseqüentemente, os demais valores que compõe a equivalência patrimonial, dentre eles a variação cambial do investimento, não são atingidos por essa regra, uma vez que continuam sujeitos ao tratamento previsto pela legislação anterior à Lei nº 9.249/1995, que permanece em vigor.

CONCLUSÃO

31. À vista do exposto, conclui-se que não será computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL a contrapartida de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no país, quando esse ajuste decorrer da variação cambial desse investimento.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

32. Na forma do disposto no artigo 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando assim a presente decisão, recurso de ofício ou voluntário e nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de uma outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, em Brasília – DF, na forma da Instrução Normativa SRF nº 573, de 23 de novembro de 2005.

33. Encaminhe-se à **Delegacia da Receita Federal ******, para conhecimento, ciência da interessada e demais providências.

São Paulo, ____/____/ 2006

Hamilton Fernando Castardo
Chefe da Divisão de Tributação

Portaria SRRF 0800/G Nº 1.193/2004 (DOU de 11/10/2004)
Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
alterada pela Portaria SRRF 0800/G nº 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

AGM/rs