

DOS LUCROS CONTÁBEIS REGISTRADOS POR CONTROLADAS LOCALIZADAS NO EXTERIOR E OS LIMITES JURÍDICOS PARA A GLOSA DE DESPESAS NELES REGISTRADAS

Alexandre Evaristo Pinto

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela USP. Mestre em Direito Comercial pela USP. Coordenador do MBA em IFRS da FIPECAFI. Professor no Curso de Pós-graduação em Direito Tributário do IBDT. Conselheiro Julgador do CARF, do TIT e do CMT.

Luis Henrique Marotti Toselli

Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET/SP e em Direito Previdenciário pela Escola Paulista de Direito. Professor convidado em cursos de pós-graduação. Conselheiro Titular da 1ª Seção da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Do regime jurídico da tributação dos lucros auferidos no exterior 3 O "lucro do exterior" enquanto base de cálculo 4 Dos limites para glosa de despesas incorridas pela sociedade controlada pelas autoridades fiscais brasileiras 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo examinar os limites para que as autoridades tributárias promovam a realização de ajustes relativos às despesas incorridas por sociedade controlada situada no exterior. Para tanto, os autores analisam a evolução histórica das normas sobre lucros no exterior e em quais situações é possível a realização de ajustes na base de cálculo do imposto de renda.

PALAVRAS-CHAVE: Glosa de despesas. Sociedades controladas no exterior. Imposto de renda da pessoa jurídica.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo versa sobre os limites que as autoridades tributárias possuem no que diz respeito à glosa de despesas de sociedades controladas por pessoas jurídicas brasileiras.

Nessa linha, vale notar que a tributação das pessoas jurídicas em bases universais (*worldwide income taxation*) se inicia com a publicação da Lei n. 9.249/1995, a partir da qual surge a base jurídica para a tributação dos lucros auferidos pelas sociedades controladas ou coligadas no exterior.

A interpretação do regime jurídico da tributação universal dos lucros no exterior não tem sido fácil desde então, uma vez que há diversos pontos polêmicos que dão margem a interpretações distintas.

Dentre os pontos controversos, há discussão sobre o próprio conceito de "lucro no exterior", enquanto base de cálculo para o imposto de renda da pessoa jurídica. Assim, resta a dúvida sobre quais seriam os limites das autoridades fiscais para a realização de ajustes de ofício, tal qual ocorre com a tentativa de glosar dispêndios que impactam o resultado do exterior que foi oferecido à tributação no Brasil pela pessoa jurídica controladora.

Diante de tal cenário, iremos analisar, em primeiro lugar, o contexto geral da tributação dos lucros no exterior e, na sequência, a base de cálculo prevista na lei para quantificar o resultado positivo que deve ser aqui tributado.

Por fim, trataremos das eventuais hipóteses nas quais seria possível a realização de ajustes pelas autoridades tributárias na base de cálculo do resultado proveniente do exterior e a consequente exigência de diferenças pagas a menor a título de IRPJ e CSLL devidos no Brasil.

2 DO REGIME JURÍDICO DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Em primeiro lugar, sempre é importante registrar que as regras de lucros no exterior, também conhecidas como *controlled foreign companies* (CFC), não deveriam ser um regime geral de tributação da renda em bases universais (*worldwide income taxation*), mas sim de normas especiais que deveriam evitar que o contribuinte pudesse afastar ou diferir o pagamento do imposto de renda sobre rendimentos por ele auferidos no exterior mediante a interposição de sociedades.

Nesse sentido, as regras CFC seriam normas antiabusivas que apenas deveriam ser aplicadas em situações excepcionais, ou seja, sob certas condições, como, por exemplo, nas hipóteses de (i) autonomia fiscal da autoridade sediada no exterior; (ii) existência de controle da sociedade estrangeira pelo residente;

(iii) apuração de rendas passivas pela pessoa jurídica sediada no exterior; e (iv) sua localização em país com tributação favorecida¹.

Com relação à legislação CFC brasileira antes da Lei n. 12.973/2014, Heleno Torres assinalava alguns dos testes que a legislação CFC brasileira poderia ter adotado para fins de definição das hipóteses em que ela deveria ser aplicável, isto é, a controlada no exterior fosse considerada sociedade transparente. Os testes citados pelo referido autor englobam: (i) a comparação entre as alíquotas dos dois ordenamentos, teste do escopo social; (ii) a verificação se a sociedade controlada é cotada em bolsa de valores; (iii) a verificação da distribuição aceitável de rendimentos; (iv) a verificação da data contábil e do prazo em que o sujeito se manteve vinculado à sociedade; e (v) o teste do "de minimis", pelo qual se busca um teto aceitável de distribuição².

Por sua vez, no tocante ao regime instaurado a partir da Lei n. 12.973/2014, Matheus Piconez pontua que tais regras não seguem as definições e os objetivos gerais de regras CFC, de modo que as regras brasileiras não são antiabuso, sendo meramente arrecadatórias, dificultando ou impossibilitando o investimento internacional de empresas brasileiras³.

Desse modo, as normas brasileiras CFC são bem mais amplas do que as normas CFC de outros países, incluindo a tributação de rendas ativas e de investidas localizadas em países com níveis adequados de tributação da renda, fatos estes que trazem o inconveniente de desestimular a expansão internacional das pessoas jurídicas brasileiras, constituindo-se, ademais, em uma grande "desvantagem comparativa", para utilizarmos o contrário do jargão desenvolvido pelo economista David Ricardo.

Feitas as ponderações iniciais sobre o que deveria ser uma norma CFC, passamos à evolução histórica das normas brasileiras que regem o tema.

Conforme mencionado anteriormente, a tributação das pessoas jurídicas brasileiras em bases universais começou com o advento da Lei n. 9.249/1995, que prescreveu, em seu art. 25, que:

-
1. BIANCO, João Francisco. **Transparência fiscal internacional**. São Paulo: Dialética, 2007.
 2. TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 125-128.
 3. PICONEZ, Matheus. Lucros no exterior, equivalência e tributação da "parcela do ajuste do valor do investimento" à luz dos acordos de bitributação brasileiros. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6.

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.**

[...]

§ 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.

A redação dos referidos dispositivos legais não passou ilesa a críticas, sendo que foram levantados dois pontos polêmicos: o primeiro em relação ao aspecto temporal, isto é, quando efetivamente o lucro do exterior deve ser tributado: se por ocasião da distribuição ou se automático (por ocasião do fechamento do balanço); e o segundo ponto em relação ao aspecto quantitativo, ou seja, qual a efetiva base de cálculo: se é o lucro líquido "puro" (*lucro contábil* ou *lucro societário*) ou se é o lucro líquido ajustado pelas normas tributárias brasileiras ("lucro fiscal").

Ainda que o foco deste artigo seja a base de cálculo, e não o efetivo momento de tributação, cumpre salientar que até o advento do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, tributava-se o lucro efetivamente distribuído, na linha do que dispunham a Instrução Normativa n. 38/1996 e, em seguida, a Lei n. 9.532/1997.

Todavia, após a edição da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, o momento de tributação passou a ser automático, quando do encerramento de cada ano-calendário, o que acabou, a *passos tortos*, se repetindo sob a égide da lei atual (Lei n. 12.973/2014)⁴.

4. Por fidelidade ao tema proposto, não entraremos no mérito da análise do julgamento pelo STF da ADI n. 2.588 (constitucionalidade ou não do art. 74 da MP 2.158-35/2001) nem das disposições legais quanto ao momento da tributação previstas na Lei n. 12.973/2014.

3 O “LUCRO DO EXTERIOR” ENQUANTO BASE DE CÁLCULO

Os lucros de controladas ou coligadas no exterior devem ser computados na apuração do lucro real das pessoas jurídicas brasileiras. Tais lucros, ainda conforme referida lei (que continua vigente), devem ser **demonstrados segundo as normas da legislação brasileira**.

Provavelmente com o intuito de sanar eventuais dúvidas interpretativas do alcance do verbo “demonstrar” empregado pelo legislador, mais precisamente se o lucro do exterior tributável deveria ser ajustado pelas regras fiscais brasileiras de forma a seguir a mesma sistemática do lucro real ou apenas deveria ser demonstrado na forma da legislação contábil brasileira, o artigo 10 da Instrução Normativa n. 38/1996 assim estabeleceu:

Art. 10. As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, **serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio**.

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação da base de cálculo do imposto de renda no Brasil⁵.

Apesar do texto da referida Instrução Normativa não deixar margem para a remissão da base de cálculo do lucro do exterior tributável ao lucro líquido apurado pelas normas comerciais do país de domicílio da investida, tal previsão não foi suficiente para evitar litígios e entendimentos divergentes.

Aqui nos valem de ponderações sobre o tema feitas por Ramon Tomazela Santos⁶:

5. Após essa IN ter sido revogada, ressalte-se que a Instrução Normativa n. 213 manteve a mesma disposição em seu art. 6º, *in verbis*: “Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio”.
6. SANTOS, Ramon Tomazela. **O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei n. 12.973/2014**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 75-76.

Como o texto legal transcrito menciona "as normas da legislação brasileira", a 3ª Câmara do antigo Conselho de Contribuintes, no acórdão n. 103-23465, de 28.05.2008, contrariou a orientação no sentido de que tais resultados devem ser apurados de acordo com as regras contábeis do país em que foram auferidos, ao decidir que o Fisco poderia aplicar as regras brasileiras referentes à apuração do lucro real.

Com isso, a decisão validou o entendimento do Fisco de que os lucros do exterior poderiam ser ajustados, a fim de glosar perdas no recebimento de créditos, tendo em vista a inobservância das regras previstas no artigo 9º da Lei 9.430/1996. Para defender essa equivocada interpretação, a decisão sustentou que a expressão "segundo as normas da legislação brasileira", utilizada no artigo 25, parágrafo 2º, inciso I, da Lei n. 9.249/1995, compreende as leis comerciais e fiscais brasileiras, sem qualquer distinção.

[...]

Mais recentemente, no acórdão 1301-001.858, de 9.12.2015, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF reafirmou que os valores passíveis de adição ao resultado da controladora no Brasil correspondem aos lucros contábeis apurados pela controlada com base na legislação de seu país de domicílio, inexistindo a previsão legal para a realização de ajustes fiscais para a exclusão, por exemplo, de valores relativos à marcação a mercado de contratos derivativos de *commodities*. Veja-se a ementa da decisão: "*LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. AJUSTES. MARCAÇÃO A MERCADO. IMPOSSIBILIDADE. Os lucros auferidos por controlada no exterior, a serem adicionados ao resultado da controladora no Brasil, são os lucros contábeis, a serem apurados pela controladora com base na legislação de seu domicílio fiscal. Tais lucros devem ser demonstrados segundo as normas da legislação brasileira. Inexistindo a previsão legal de ajustes a serem feitos ao lucro contábil apurado pela controlada no exterior, essa pretensão não pode ser acatada*".

Nesse cenário, é preciso destacar que a Medida Provisória n. 627/2013 (convertida na Lei 12.973/2014) inseriu o § 7º ao referido art. 25, justamente para ratificar que o resultado do exterior a ser oferecido à tributação deve corresponder ao lucro líquido da empresa estrangeira, e não ao lucro real do Brasil. Veja:

Art. 25. [...]

§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio.

A exposição de motivos para a inclusão do § 7º ao referido art. 25 é ainda mais elucidativa:

95. O art. 94 traz um comando legal aplicado à apuração dos lucros da empresa no exterior, acrescentando o § 7º ao art. 25 da Lei n. 9.249, de 1995. O comando confirma o respeito às normas da legislação do Estado estrangeiro como base para a apuração dos lucros.

Vale assinalar, ainda, que, ao regulamentar o art. 95 da Lei n. 12.973/2014, a Instrução Normativa RFB n. 1.520/2014 reproduziu a regra legal tanto no art. 9º, § 2º⁷, quanto no art. 8º, § 1º⁸, segundo a qual o resultado auferido no exterior deve ser apurado de acordo com as normas da legislação comercial do país de domicílio, antes da incidência do imposto de renda devido no exterior sobre o lucro.

Aliás, a Instrução Normativa RFB n. 1.520/2014 estabeleceu no seu art. 8º, § 2º, que, "nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira".

Ressalte-se, nesse ponto, que, após a incorporação da legislação contábil brasileira aos padrões internacionais adotados nos moldes dos *International Financial Reporting Standards* (IFRS), cujo modelo passou a ser seguido por diversas jurisdições, somente se a sociedade no exterior estiver localizada em país que não seguiu essa tendência é que se poderia falar em diferença na demonstração do lucro líquido.

Não obstante, o fato é que, da análise da legislação sobre o assunto, é forçoso concluir que a base de cálculo da tributação do resultado do exterior deverá sempre corresponder ao montante do lucro líquido, lucro líquido este que deve ser apurado conforme as regras contábeis aplicáveis **(i)** no país de domicílio da controlada, caso existam normas contábeis próprias na sua jurisdição e que não se confundem com os padrões IFRS; ou **(ii)** no Brasil, sujeito aos IFRS, caso não existam normas contábeis diferentes no país de domicílio da investida.

O que não se admite é falar em determinação do lucro tributável no exterior de acordo com as regras tributárias de determinação do lucro real no Brasil. Tal pretensão não se sustenta diante da legalidade.

Caso, aliás, isso fosse possível, estar-se-ia abrindo a necessidade de a fiscalização verificar se todas as receitas e despesas que integram o lucro contábil

-
7. "§ 2º A parcela do ajuste de que trata o *caput* deve ser apurada segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio e antes da tributação no exterior sobre o lucro, com observância do disposto no § 2º do art. 8º."
 8. "§ 1º O resultado auferido no exterior de que trata o *caput* deve ser apurado segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio e antes da tributação no exterior sobre o lucro."

segundo o padrão contábil estrangeiro também comporiam o lucro segundo o padrão contábil brasileiro, bem como isso exigiria a realização de um LALUR da controlada no exterior, o que é impraticável e inexistente, além de ilegal.

De tal modo, se a legislação tributária do país de domicílio da controlada conferir um benefício tributário que permita uma "exclusão" na apuração tributária, esse ajuste não deverá ter nenhum reflexo sobre o resultado sujeito à tributação no Brasil. De igual maneira, se a legislação de domicílio estabelecer a obrigatoriedade de adição de uma determinada despesa contábil, por ser indedutível, essa adição não deverá ser refletida no resultado passível de tributação no Brasil.

Isso porque, repita-se, o ordenamento jurídico brasileiro não estabelece nenhum mecanismo alternativo para determinação do resultado apurado no exterior e aqui tributável, devendo sempre prevalecer a qualificação contábil dos eventos econômicos praticados, independentemente do seu tratamento fiscal.

4 DOS LIMITES PARA GLOSA DE DESPESAS INCORRIDAS PELA SOCIEDADE CONTROLADA PELAS AUTORIDADES FISCAIS BRASILEIRAS

A partir da definição da materialidade e da base de cálculo para fins de tributação do resultado proveniente do exterior, se faz necessário buscar as respostas para as seguintes questões: o fisco tem competência para promover ajustes de ofício na apuração do lucro do exterior? É possível "glosar" uma despesa contabilizada pela empresa controlada, adicionando-a no cálculo do resultado da controladora e daí exigir IRPJ e CSLL da pessoa jurídica brasileira investidora? Caso positivo, quando isso seria legítimo?

Em primeiro lugar, cabe reiterar que o refazimento do lucro contábil para uma posterior apuração do lucro tributável no exterior de acordo com a legislação tributária não é possível do ponto de vista jurídico, afinal, conforme visto acima, tal procedimento violaria a legislação de regência já citada.

Eventual ajuste no resultado tributável do exterior que esteja fundamentado em regra interna de indedutibilidade do lucro real, portanto, constitui ato ilegal que não deveria produzir efeitos.

Na dinâmica entre fisco e contribuinte, cabe ao contribuinte, no tocante à tributação do resultado do exterior, cumprir o seu ônus de provar que o valor adicionado de fato corresponde ao lucro societário (lucro líquido) da investida e que esse lucro foi apurado nos termos da legislação contábil do país de domicílio da controlada.

À falta, então, do cumprimento do ônus de demonstrar que o resultado aqui oferecido à tributação corresponde ao lucro societário apurado nos termos das regras contábeis locais⁹ permite-se, sim, que o fisco reapure o lucro do exterior.

Mas, não é só. Tendo em vista que a contabilidade pode conter dados ou registros simulados, outra questão que se coloca é a seguinte: o fisco tem poderes para questionar as informações contábeis que nortearam a apuração do lucro líquido do exterior, de forma a reajustar o resultado tributável?

Esse tema foi enfrentado por Ramon Tomazela Santos¹⁰, que assim se manifestou:

[...] a possibilidade de fiscalizar a formação do lucro contábil, com o objetivo de evitar manipulações sobre as cifras contábeis, traz à tona a discussão a respeito dos limites para a fiscalização dos resultados auferidos no exterior.

Obviamente, a Administração Tributária brasileira não pode praticar atos de autoridade em outro Estado soberano, como investigações, exames, auditorias e solicitações de informações diretamente às pessoas envolvidas. [...]

[...]

Como se pode notar, a legislação tributária não exige, em momento algum, a exibição de documentos que suportam a elaboração das demonstrações financeiras da entidade domiciliada no exterior. Por isso, é no mínimo criticável a postura das autoridades fiscais de considerar que as sociedades controladas no exterior não passam de meros departamentos da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, se arvorando no direito de exigir diversos documentos relacionados às suas operações.

[...]

Observe-se que, no âmbito da Lei n. 12.973/2014, a necessidade de apresentação da documentação de suporte apenas é expressamente exigida caso o contribuinte queira incluir, no regime de consolidação, uma sociedade estrangeira localizada em país que não tenha tratado com cláusula de troca de informações com o Brasil. É o que estabelece o artigo 78, parágrafo 7º, da Lei n. 12.973/2014, ao prever que "*a consolidação será admitida se a controladora no Brasil disponibilizar a contabilidade societária em meio digital e a documentação de suporte da escrituração, na forma e prazo a ser estabelecido pela RFB, mantidas as demais condições*". Assim, nos demais casos, não há a obrigação de apresentar a documentação de suporte da escrituração contábil.

De qualquer forma, não se pode perder de vista que esse dispositivo legal trata da apresentação periódica da documentação de suporte no âmbito do Sistema Público

9. Lembre-se, aqui, na ausência de regras contábeis locais, aplicáveis as normas IFRS incorporadas no Brasil.

10. SANTOS, Ramon Tomazela. **O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei n. 12.973/2014**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 79-80.

de Escrituração Digital (SPED), sem limitar o poder de fiscalização conferido à Administração Tributária e o dever de colaboração que recai sobre o contribuinte.

Por isso, é razoável entender que a pertinência das solicitações de documentos por parte das autoridades fiscais deve ser avaliada em cada caso concreto, a depender das circunstâncias envolvidas e da espécie de vínculo entre as sociedades.

Por fim, cabe mencionar que, com o decorrer do tempo, o aprimoramento dos mecanismos de cooperação internacional entre as Administrações Tributárias tem assumido papel cada vez mais relevante para a aplicação das regras de tributação em bases universais aos conglomerados multinacionais, com ramificações em diversas jurisdições.

Com efeito, a questão dos limites de fiscalização do lucro tributável proveniente do exterior também parece colocar em evidência *a incompetência do fisco brasileiro para “fiscalizar” empresas estrangeiras* e o *dever do contribuinte de colaborar com a Administração Tributária em busca da verdade material*.

Ao se debruçar sobre o tema, Sergio André Rocha¹¹ destaca que:

O tema dos limites à fiscalização tributária é um dos mais carentes de tratamento legislativo, praticamente não havendo regras sobre a matéria. De toda maneira, somos da opinião de que as autoridades brasileiras carecem de competência para solicitar informações e documentos de empresas estrangeiras, notificando suas controladoras brasileiras.

Com efeito, não tendo as autoridades fiscais brasileiras competência para fiscalizar as empresas não residentes, não pode forçar a empresa residente no Brasil a lhe fornecer informações e documentos sobre tais empresas estrangeiras.

Existe um canal institucional para que as autoridades brasileiras obtenham informações sobre empresa estrangeira e tal canal é a troca de informações, baseada em tratado internacional.

Em nossa visão, realmente não restam dúvidas acerca da incompetência das autoridades fiscais brasileiras para “fiscalizar” empresas domiciliadas no exterior por intermédio da sociedade brasileira.

A questão, porém, não é exatamente essa. A todo rigor, o foco da fiscalização tributária ora referida não seria propriamente a empresa estrangeira, mas sim o resultado dela aqui tributável. Não é meramente um “jogo de palavras”, uma vez que há, sim, um interesse legítimo do fisco na busca contra uma possível omissão de parte do resultado efetivamente auferido por empresa brasileira em

11. ROCHA, Sergio André. **Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 230.

razão de seu investimento no exterior, investigação esta que somente se torna possível ao se tratar de uma relação societária que tem na outra ponta uma empresa estrangeira, com o exame ou a auditoria da própria apuração do lucro líquido, ainda que à luz da legislação contábil do país de origem.

Evidentemente, a obtenção de documentos e informações de empresas coligadas é mais difícil e requer um maior rigor na interpretação dos limites das exigências fiscais do que em relação às filiais, sucursais ou controladas.

Seja como for, não nos parece razoável admitir que o fisco aceite como "verdade absoluta" o lucro líquido declarado na contabilidade da empresa no exterior (investida) sem a possibilidade *per se* de pedir maiores informações ou comprovação dos registros de suporte.

Para tanto, deve o fisco reunir elementos prévios, devidamente motivados e que sejam suficientes para, no mínimo, colocar em xeque a confiabilidade das informações contábeis apresentadas, podendo uma fiscalização, aqui, se valer de todos os meios de prova, como delações, denúncias e, principalmente, do mecanismo de *troca de informações* já existente no contexto de cooperação internacional entre as administrações tributárias.

Corroboramos, nesse ponto, o entendimento de Ramon Tomazela Santos¹², quando afirma que "é razoável entender que a pertinência das solicitações de documentos por parte das autoridades fiscais deve ser avaliada em cada caso concreto, a depender das circunstâncias envolvidas e da espécie de vínculo entre as sociedades".

Nessa linha, somente quando o fisco reunir indícios suficientes, devidamente motivados de que a contabilidade apresentada contém dados simulados que indevidamente reduziram o lucro líquido – e isso depende de cada situação fática –, e desde que o contribuinte, mesmo intimado, não faça prova da regularidade de seus demonstrativos contábeis, é que cogitamos da eventual possibilidade de ajustes de ofício.

Dizemos "eventual possibilidade" porque nem todo lançamento contábil simulado impacta o lucro líquido propriamente dito. Nesses termos, somente os dados contábeis criados artificialmente para diminuir ou neutralizar o lucro societário é que podem, a depender da linha adotada pela fiscalização, ensejar ajustes de ofício e, consequentemente, cobrança a título de IRPJ e CSLL.

Vejamos dois exemplos:

12. SANTOS, Ramon Tomazela. **O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei n. 12.973/2014**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 80.

(i) Determinada empresa controlada registra contabilmente despesas com serviços, mas o fisco consegue demonstrar, a partir de determinadas provas, que parte do valor teria sido pago a título de "propina". A contabilidade, então, simulou uma despesa com serviço, para dissimular um pagamento de "propina". Pergunta-se: pode o fisco glosar o valor da "propina" registrado contabilmente como se fosse serviço e exigir da investidora brasileira IRPJ e CSLL decorrentes desse ajuste (adição) no lucro do exterior tributável?

A resposta, nesse caso, é negativa, uma vez que a "propina", ainda que indedutível na sistemática do lucro real, aos olhos da ciência contábil, salvo regra em contrário da qual não temos conhecimento que exista, é despesa. E toda despesa é redutora do lucro líquido. A simulação descortinada, nesse exemplo, não reduziria indevidamente o resultado tributável do exterior, afinal a natureza do decréscimo patrimonial do pagamento, seja a título de serviço ou "propina", continua sendo qualificada pela ciência contábil como despesa.

Isso significa dizer que, quando restar comprovado que um determinado lançamento contábil de fato implicou uma diminuição do patrimônio líquido da entidade no exterior (caixa, por exemplo), e que tal dispêndio não decorra de transação com sócios (como, por exemplo, *dividendos*), o decréscimo patrimonial tem nítida natureza de despesa para a contabilidade, afetando diretamente o resultado da sociedade estrangeira (controlada) independentemente de erro ou simulação no seu registro contábil.

(ii) Agora vamos supor que uma determinada empresa estrangeira registre contabilmente um passivo em momento próximo ao final do período de apuração (ou até mesmo antes), de forma que a despesa daí decorrente anule o lucro líquido, passando a investida a apurar prejuízo nas demonstrações financeiras apresentadas, em vez de lucro contábil. Poderia o fisco exigir da controladora a documentação de suporte desse passivo? A não comprovação, ou melhor, a não apresentação dos documentos de suporte permitiria a "glosa contábil" da despesa correspondente e, consequentemente, a exigência de IRPJ e CSLL sobre o "novo" resultado (positivo) que seria apurado?

Entendemos que a resposta é positiva, mas, desde que haja motivação adequada e indícios que apontem claramente para a irregularidade contábil detectada; afinal, não é possível descartar a possibilidade de uma "simulação absoluta" na contabilidade, de forma que o contribuinte crie uma despesa artificial (inexistente) por meio da combatida prática de manipulação de resultado.

Note-se, porém, que uma coisa é o fisco questionar um critério contábil, hipótese esta que não se admite quando tal critério possui fundamento na legislação local ou na legislação brasileira, quando aplicável. Outra coisa é apontar uma "fraude" ou "simulação absoluta" consistente no próprio lançamento contábil, de forma a impugnar a efetividade da despesa, procedimento este que é razoável e não se encontra proibido.

Outra indagação que se faz necessária é a seguinte: e se o contribuinte demonstrar que o balanço foi auditado? Isso é suficiente para fazer jus ao reconhecimento contábil das despesas que impactaram o resultado "validado" por auditores?

De fato, cabe ao contribuinte demonstrar que o balanço que tomou como base de ajuste do resultado do exterior respeita as normas contábeis locais, o que se faz de forma mais robusta quando há comprovação de que a apuração do lucro líquido teria sido auditada por empresa independente.

Esse fato, porém, não afasta a necessidade de o contribuinte comprovar a efetividade da mensuração e o reconhecimento do evento econômico objeto de um ou outro lançamento contábil pontual, como o passivo citado no nosso exemplo, mas desde que, novamente, o fisco reúna elementos iniciais capazes de questionar tal registro.

Ainda nos valendo do exemplo do passivo, vamos supor que ele tenha sido auditado, mas que corresponde a uma dívida com empresa que se descobriu ser de fachada e integrante de um esquema fraudulento no exterior, ou seja, é um *passivo fictício*. Essa motivação, a nosso ver, seria suficiente para transferir o ônus da prova novamente ao contribuinte, que deveria, diante de uma circunstância como essa, apresentar a documentação de suporte, sob pena de glosa.

Diferentemente ocorreria, dando nosso último exemplo, com uma provisão auditada e cujos critérios foram considerados válidos à luz da norma contábil local. Nessa situação, ainda que o fisco não concorde com a constituição da provisão ou com seus critérios, não haveria espaço para uma glosa.

5 CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto ao longo do presente artigo, concluímos que:

- 1) A base de cálculo do resultado tributável do exterior pela sociedade brasileira (investidora) corresponde ao lucro líquido (societário) da controlada.
- 2) Não se admite falar em determinação do lucro tributável no exterior de acordo com as regras tributárias de determinação do lucro real no Brasil.

- 3) As autoridades tributárias possuem poderes para promover ajustes no lucro líquido do exterior quando constatarem que o contribuinte se valeu de lançamentos contábeis criados artificialmente para fins de manipular o resultado efetivo do período.
- 4) Como regra geral, cabe ao contribuinte demonstrar o lucro líquido com base nos demonstrativos exigidos pela legislação contábil local ou pela brasileira, quando inexistir regulamentação específica no domicílio da investida.
- 5) O questionamento dos dados contábeis apresentados nesses moldes pode ser feito somente se as autoridades tributárias reunirem elementos que possam colocar em xeque a confiabilidade das informações, procedimento este que varia conforme as peculiaridades de cada caso concreto.
- 6) Havendo motivação adequada que infirme um determinado registro contábil que tenha impactado de forma indevida o lucro líquido da controlada, as autoridades tributárias têm poderes para reapurá-lo de forma a exigir eventual diferença paga a menor a título de IRPJ e CSLL.

6 REFERÊNCIAS

- BIANCO, João Francisco. **Transparência fiscal internacional**. São Paulo: Dialética, 2007.
- PICONEZ, Matheus. Lucros no exterior, equivalência e tributação da "parcela do ajuste do valor do investimento" à luz dos acordos de bitributação brasileiros. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6.
- ROCHA, Sergio André. **Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- SANTOS, Ramon Tomazela. **O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei n. 12.973/2014**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.