

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALINE BAUER JUNG

AUDITORIA FISCAL DOS LUCROS RECEBIDOS DO EXTERIOR PELA
EMPRESA BETA

São Leopoldo
2018

ALINE BAUER JUNG

**AUDITORIA FISCAL DOS LUCROS RECEBIDOS DO EXTERIOR PELA
EMPRESA BETA**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis, pelo Curso de
Ciências Contábeis da Universidade do
Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientador: Prof. Ms. Carlos Henrique Tesche

São Leopoldo
2018

RESUMO

Nas funções de acompanhamento e controle do patrimônio das entidades, uma das ferramentas utilizadas pela contabilidade é a auditoria fiscal. A auditoria fiscal, tema do presente estudo, tem como objetivo principal verificar se a entidade está procedendo em conformidade com a legislação tributária no que se refere a apuração dos tributos a que está sujeita, evitando excessos ou insuficiências. De forma mais específica, a auditoria fiscal objeto deste estudo está voltada para a análise da tributação dos lucros provenientes de participação societária no exterior. Assim, o objetivo geral consistiu em verificar se a empresa Beta procedeu em conformidade com a legislação de regência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no tratamento tributário dos lucros auferidos do exterior, decorrentes de participações societárias. A auditoria fiscal realizada na empresa Beta refere-se aos anos-calendário de 2015, 2016 e 2017, período no qual ela tinha o controle da empresa Delta, domiciliada nos Estados Unidos da América. Os dados utilizados foram coletados em consulta a escrituração contábil e fiscal da empresa Beta e a escrituração contábil da empresa Delta. A partir da análise desses dados, verificou-se que procedimentos adotados pela empresa Beta não estão em conformidade com os dispositivos da Lei nº 12.973/14 e da IN RFB nº 1.520/14 que regem a matéria. Foram constatadas irregularidades nos registros referentes a contabilização do investimento em Delta, como também no procedimento de conversão das demonstrações contábeis da controlada para Reais, refletindo em inconsistências no cálculo da equivalência patrimonial. Além disto, relativamente à participação na controlada Delta, não foram efetuados alguns dos ajustes (adições e exclusões) ao lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL estabelecidos pela legislação. Ainda, verificou-se que não houve o aproveitamento do imposto de renda pago no exterior pela empresa Delta e também não foi providenciado a documentação do exterior exigida pela legislação para o aproveitamento desse tributo.

Palavras-chave: Auditoria Fiscal. Lucros Auferidos do Exterior. Lucro Real. Imposto de Renda.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Cronograma da Auditoria	51
Quadro 2 - Consolidação das Inconformidades na Apuração das Bases de Cálculo do IRPJ e da CSL.....	65

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Reflexos das Inconformidades apuradas sobre o IRPJ e a CSLL da empresa Beta	66
--	----

LISTA DE SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
ECD	Escrituração Contábil Digital
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IN	Instrução Normativa
LACS	Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E DEFINIÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA	9
1.2 OBJETIVOS DO ESTUDO	10
1.2.1 Objetivo Geral	10
1.2.2 Objetivos Específicos	10
1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA	11
1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO	11
1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA	13
2.1.1 Definições de Contabilidade Tributária	13
2.1.2 Atribuições e Funções de Contabilidade Tributária	14
2.2 AUDITORIA FISCAL	15
2.2.1 Definições e Objetivos	15
2.2.2 Procedimentos de Auditoria Fiscal	16
2.2.3 Papéis de Trabalho	17
2.2.4 Planejamento e Programa de Auditoria Fiscal	18
2.2.5 Relatório de Auditoria Fiscal	20
2.3 TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL	21
2.3.1 Aspectos Gerais	21
2.3.2 Pessoas Jurídicas Obrigadas à Tributação pelo Lucro Real	22
2.3.3 O IRPJ na Tributação pelo Lucro Real	23
2.3.3.1 Período de Apuração.....	23
2.3.3.2 Base de Cálculo	24
2.3.3.3 Alíquotas e Apuração do IRPJ Devido	25
2.3.4 A CSLL na Tributação pelo Lucro Real	26
2.3.4.1 Período de Apuração.....	26
2.3.4.2 Base de Cálculo	27
2.3.4.3 Alíquota e Apuração da CSLL Devida.....	28
2.4 TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR	29
2.4.1 Considerações Gerais e Breve Histórico da Legislação	29

2.4.2 O IRPJ e a CSLL incidentes sobre os Lucros do Exterior	30
2.4.3 Diferenciação de Filiais, Sucursais, Coligadas e Controladas.....	32
2.4.4 Equivalência Patrimonial e as Participações Societárias no Exterior	34
2.4.5 Disponibilização dos Lucros e Momento da Tributação.....	36
2.4.6 Tratamento de Prejuízo Apurado no Exterior	38
2.4.7 A Compensação de Tributos Pagos no Exterior	39
2.4.8 O Crédito Presumido de Imposto.....	43
2.4.9 Diferimento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o Lucro do Exterior	44
3 METODOLOGIA	46
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	46
3.2 COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS.....	48
3.3 LIMITAÇÕES DO MÉTODO.....	49
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	50
4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA AUDITADA E DO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA.....	50
4.2 PROGRAMA DE AUDITORIA	52
4.2.1 Identificação das Participações Societárias no Exterior	52
4.4.2 Análise da Tributação dos Resultados Positivos de Controladas.....	53
4.2.3 Análise das Deduções do IRPJ e da CSLL.....	53
4.2.4 Pagamento/Declaração em DCTF do IRPJ e da CSLL.....	54
4.3 RESULTADOS DA AUDITORIA FISCAL	54
4.3.1 Identificação das Participações Societárias no Exterior	54
4.3.2 Análise da Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior.....	56
4.3.3 Análise das Deduções do IRPJ e da CSLL.....	59
4.3.4 Análise do Pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os Lucros Auferidos no Exterior.....	61
5 CONCLUSÃO	64
REFERÊNCIAS.....	68
APÊNDICE A - PAPEL DE TRABALHO Nº 01	72
APÊNDICE B - PAPEL DE TRABALHO Nº 02	73
APÊNDICE C - PAPEL DE TRABALHO Nº 03	74
APÊNDICE D - PAPEL DE TRABALHO Nº 04	75
APÊNDICE E - PAPEL DE TRABALHO Nº 05.....	77
APÊNDICE F - PAPEL DE TRABALHO Nº 06.....	78

APÊNDICE G - PAPEL DE TRABALHO Nº 07	79
APÊNDICE H - PAPEL DE TRABALHO Nº 08	81
APÊNDICE I - PAPEL DE TRABALHO Nº 09	85
APÊNDICE J - PAPEL DE TRABALHO Nº 10	86
APÊNDICE K - PAPEL DE TRABALHO Nº 11	87
APÊNDICE L - PAPEL DE TRABALHO Nº 12.....	88
APÊNDICE M - PAPEL DE TRABALHO Nº 13	91
ANEXO A - LISTA DE PAÍSES E DEPENDÊNCIAS COM SUBTRIBUTAÇÃO	92

1 INTRODUÇÃO

Nesse capítulo é apresentado o tema do trabalho, as definições do problema de pesquisa e dos objetivos do estudo, destacada a delimitação, a relevância e a estrutura do presente trabalho.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E DEFINIÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

Para aumentar a sua competitividade, muitas empresas brasileiras voltam-se para o mercado externo, expandindo seus negócios e construindo relações comerciais com clientes e fornecedores sediados em outros países. Para atingir esse objetivo, de acordo com Hirata (2012), uma das opções é investir em empresas sediadas no exterior, participando do seu capital social.

Sob o aspecto tributário, Teixeira e Koche (2014) alertam que a legislação brasileira estabelece que os lucros decorrentes de participações societárias no exterior devem ser tributados no Brasil, havendo a incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre tais rendimentos. Implementada a partir do ano-calendário 1996, a tributação sobre os lucros do exterior vem passando por modificações ao longo dos anos, especialmente no que diz respeito ao momento em que os lucros devem ser tributados.

Neste sentido, a última alteração legislativa significativa foi introduzida pela Lei nº 12.973/14. Teixeira e Koche (2014) esclarecem que se trata de legislação complexa, restando muitas dúvidas e incertezas por parte dos contribuintes que a ela estão sujeitos. Diante disso, os autores recomendam que se faça um acompanhamento cuidadoso para evitar sanções fiscais.

A contabilidade tem papel de destaque nesse tipo de acompanhamento, na medida em que uma de suas funções é a realização de auditorias fiscais. De acordo com Santos, Schmidt e Gomes (2007), a auditoria fiscal é uma ferramenta de revisão dos procedimentos fiscais, realizando esse controle por meio de exames que possibilitam a obtenção de informações e confirmações, permitindo, assim, avaliar a exatidão dos tributos apurados.

A auditoria fiscal é o tema deste estudo. De forma mais específica, o trabalho trata da auditoria fiscal aplicável na avaliação da tributação dos lucros decorrentes de participações no exterior pela empresa sediada no Brasil.

Neste contexto, o problema de pesquisa do estudo pode ser assim definido: Os procedimentos adotados pela empresa Beta para tributação dos lucros recebidos em decorrência de participações societárias no exterior estão em conformidade com a legislação que rege a matéria?

1.2 OBJETIVOS DO ESTUDO

Com o intuito de responder o problema de pesquisa foram propostos o objetivo geral e os objetivos específicos apresentados na sequência.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do estudo é verificar se o tratamento tributário dispensado aos lucros decorrentes de participação societária no exterior pela empresa Beta está de acordo com as normas tributárias brasileiras.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral, foram traçados os seguintes objetivos específicos para o estudo:

- a) identificar, relativamente aos anos-calendário 2015 a 2017, as participações societárias no exterior da empresa Beta, bem como os lucros decorrentes dessas participações;
- b) avaliar se os lucros provenientes do exterior foram adicionados pela empresa Beta ao lucro líquido para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no período de apuração e no montante estabelecidos pela legislação vigente;
- c) verificar se a empresa Beta utilizou os tributos pagos no exterior sobre os lucros para compensar com o IRPJ e a CSLL incidentes no Brasil e se esse procedimento foi feito em conformidade com a legislação brasileira;

- d) avaliar se houve o aproveitamento de crédito presumido de imposto autorizado pela legislação que rege a tributação dos lucros provenientes do exterior e se foram observadas as normas tributárias que tratam desse aproveitamento;
- e) verificar se a empresa Beta optou pelo diferimento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os lucros advindos do exterior, com observância dos dispositivos legais que tratam da matéria;
- f) emitir parecer conclusivo a respeito da observância das regras tributárias aplicáveis à tributação de lucros recebidos do exterior por parte da empresa Beta nos anos-calendário de 2015, 2016 e 2017.

1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA

A auditoria fiscal é uma área ampla, aplicável a diversos tributos e situações. Conforme referenciado anteriormente, o tema foi delimitado, na medida em que somente é objeto de análise deste trabalho a auditoria fiscal relacionada à tributação, no Brasil, de lucros auferidos em decorrência de participação societária no exterior.

Além disso, na auditoria fiscal foi analisada exclusivamente a tributação dessa espécie de rendimentos por parte da empresa Beta, em decorrência de participação societária na empresa Delta, sediada no exterior, levando-se em consideração os anos-calendário 2015, 2016 e 2017.

1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

Para a sociedade em geral, especialmente para a comunidade acadêmica, o estudo é relevante dada a complexidade da legislação que trata da tributação dos lucros provenientes do exterior, das suas frequentes alterações e do pouco material bibliográfico tratando especificamente do tema.

Para a empresa Beta, objeto da auditoria fiscal, o trabalho é importante por propiciar um diagnóstico a respeito da observância da legislação no tratamento tributário dispensado ao lucro decorrente da sua participação societária na empresa Delta.

O presente estudo também é de grande relevância para a sua autora, pois possibilitou aplicar na prática conhecimentos adquiridos durante a graduação no curso de Ciências Contábeis, como também a ampliação desses conhecimentos, permitindo vislumbrar uma nova área de atuação profissional.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

Este estudo foi estruturado em cinco capítulos, sendo que no primeiro capítulo apresenta-se a introdução, com a contextualização do tema do estudo, a formulação do problema de pesquisa, a definição do objetivo geral e dos objetivos específicos, a delimitação do tema e o destaque para a relevância do estudo.

No segundo capítulo apresenta-se o referencial teórico, construído a partir de pesquisa bibliográfica, especialmente em relação a parte conceitual da auditoria fiscal e à legislação tributária que trata dos lucros provenientes do exterior.

No terceiro capítulo são apresentados os aspectos metodológicos utilizados nesta pesquisa. A pesquisa foi classificada quanto a sua natureza, abordagem do problema, objetivos e aos procedimentos. Também são mencionados os métodos de coleta, tratamento e análise dos dados, bem como as limitações do método utilizado.

O quarto capítulo contém a parte prática do estudo, que consistiu na apresentação dos resultados a que se chegou com a execução da auditoria fiscal.

Finalmente, no quinto e último capítulo são apresentadas as principais conclusões decorrentes do estudo realizado e respondido o problema de pesquisa.

Apresentados os aspectos introdutórios do estudo, o próximo capítulo trata do arcabouço teórico que foi construído a partir da revisão bibliográfica efetuada e que serviu como base para a realização da parte prática.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico apresentado neste capítulo foi construído a partir da revisão bibliográfica realizada e serve para dar suporte à parte prática do estudo, possibilitando alcançar os objetivos propostos e assim, conseqüentemente, responder ao problema de pesquisa.

Inicia-se o referencial teórico com a apresentação de definições de contabilidade tributária e com o destaque das suas principais atribuições e funções.

2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Na qualidade de ciência que tem por objetivo principal fornecer informações a respeito dos aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio empresarial, a contabilidade tem papel de destaque no processo de tomada de decisões. Neste item do estudo, de forma mais específica, é apresentada uma das áreas de atuação da contabilidade, qual seja, a contabilidade tributária.

2.1.1 Definições de Contabilidade Tributária

De acordo com Fabretti (2015), a contabilidade tributária é o ramo da contabilidade que aplica na prática, simultaneamente, os conceitos, princípios e normas contábeis em concomitância com a legislação tributária, demonstrando a situação do patrimônio e o resultado do exercício.

De forma semelhante, para Pohlmann (2012), a contabilidade tributária está relacionada às normas tributárias, se dedicando aos procedimentos aplicáveis à apuração dos tributos e ao planejamento tributário.

De acordo com Oliveira et. al. (2010), a contabilidade tributária pode ser definida como uma especialização da contabilidade com objetivo de estudar os princípios e normas da legislação tributária e aplicá-las na prática, sendo responsável pelo gerenciamento dos tributos e das obrigações tributárias empresariais.

Para Andrade, Lins e Borges (2015, p. 1), “A contabilidade tributária tem por objetivo realizar os estudos e proceder ao registro adequado dos aspectos econômicos da legislação tributária”.

A partir das definições dos autores citados, conclui-se que a contabilidade tributária é o ramo da contabilidade que, aplicando conhecimentos de legislação tributária, é responsável pela apuração dos diversos tributos a que a empresa está sujeita, gerando informações a respeito do seu impacto sobre o patrimônio empresarial.

2.1.2 Atribuições e Funções de Contabilidade Tributária

Fabretti (2015) destaca que um dos objetivos da contabilidade tributária é apurar o resultado econômico do exercício social para, posteriormente, atender as exigências das legislações do IRPJ e da CSLL, assim disponibilizando a base de cálculo fiscal para apuração desses tributos.

Para Oliveira (2013), uma das funções da contabilidade tributária é a interpretação e a aplicação da legislação tributária, atendendo todas as obrigações tributárias da empresa e disponibilizando informações confiáveis para a gestão tributária.

Conforme Ribeiro e Pinto (2014), o objetivo da contabilidade tributária é a interpretação, aplicação e compreensão dos reflexos da legislação tributária no resultado da empresa. Entre suas principais funções destacam-se:

- a) emissão de documentos fiscais referente a prestação de serviços e circulação de mercadorias, de acordo com a legislação pertinente;
- b) cálculo dos tributos incidentes nas atividades que a organização exerce;
- c) escrituração dos livros fiscais;
- d) escrituração dos ajustes sobre o lucro líquido no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), promovendo a apuração do lucro real e posterior apuração e contabilização do IRPJ;
- e) apuração da base de cálculo e da CSLL, como também sua contabilização;
- f) cálculos e contabilização das contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento;
- g) guias de recolhimentos nas esferas municipal, estadual e federal;
- h) orientação fiscal aos demais departamentos da organização;
- i) planejamento tributário.

De forma semelhante, Oliveira et al. (2010) apontam as principais funções e atividades da contabilidade tributária da seguinte forma:

- a) escrituração e controle: registros fiscais, apuração dos tributos, guias de recolhimentos, controle dos prazos, bem como assessoria nos registros contábeis e na apuração do lucro tributável de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade.
- b) orientação: orientação fiscal tanto em suas unidades, quanto nas empresas controladas e coligadas.
- c) planejamento tributário: alternativas legais para redução da carga fiscal, como créditos tributários, diferimento do recolhimento de impostos e despesas dedutíveis.

Portanto, pode-se concluir que as atribuições e funções da contabilidade tributária estão relacionadas ao tratamento das questões tributárias que afetam o dia a dia das organizações, cumprindo as obrigações tributárias e também participando do processo de gestão, especialmente nas funções de planejamento e controle.

Uma destas funções de controle exercidas pela contabilidade tributária é a auditoria fiscal, que é detalhada no próximo item do estudo.

2.2 AUDITORIA FISCAL

A auditoria é uma das funções mais relevantes da contabilidade, na medida em que busca atestar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação patrimonial das entidades. O objeto deste item do estudo é um dos seus ramos: a auditoria fiscal.

2.2.1 Definições e Objetivos

De forma ampla, Andrade Filho (2009) caracteriza a auditoria como um método de verificação da conformidade das ações ou omissões cometidas. Sob o ângulo contábil, Andrade Filho (2009) afirma que o processo de verificação tem como finalidade estabelecer um juízo de valor sobre tais ações ou omissões, no sentido de verificar a sua adequação às normas e princípios contábeis.

De acordo com Kronbauer e Silva (2012), a auditoria contábil compreende um conjunto de procedimentos que tem por objetivo avaliar a veracidade das informações financeiras indicadas nas demonstrações contábeis.

Já a auditoria fiscal é definida da seguinte forma por Jund (2007, p. 92),

A auditoria fiscal objetiva o exame e a avaliação de planejamento tributário e a eficiência e eficácia dos procedimentos e controles adotados para a operação, pagamento e recuperação de impostos, taxas e quaisquer ônus de natureza fisco-tributária que incida nas operações, bens e documentos da empresa.

Crepaldi e Crepaldi (2015) destacam que a auditoria fiscal, também conhecida como auditoria tributária, é a área da auditoria que examina a eficiência e eficácia dos procedimentos tributários e de planejamento tributário, com o objetivo de corrigir os erros cometidos, auxiliar na identificação de benefícios ou créditos tributários, como também propor medidas preventivas para evitar contingências e autuações fiscais.

Santos, Schmidt e Gomes (2007) conceituam a auditoria fiscal como a revisão de procedimentos fiscais, realizando exames para obter informações que permitam comprovar que os registros estão em conformidade com a legislação fiscal e com os princípios e normas contábeis.

No mesmo sentido, Oliveira, Diniz Filho e Alves (2008, p. 5) destacam que os objetivos da auditoria fiscal e tributária são a “[...] análise da eficiência e eficácia dos procedimentos adotados para a apuração, controle e pagamentos dos tributos que incidem nas atividades comerciais e operacionais da empresa, e avaliação do planejamento tributário”.

Com base nos autores citados, conclui-se que a auditoria fiscal corresponde ao conjunto de exames e procedimentos adotados com o objetivo de verificar o cumprimento da legislação tributária e a exatidão das obrigações tributárias e de seus reflexos nas demonstrações financeiras. A seguir, são apresentados alguns dos procedimentos adotados no curso de uma auditoria fiscal.

2.2.2 Procedimentos de Auditoria Fiscal

Segundo Almeida (2012, p. 49), “[...] os procedimentos de auditoria representam um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações financeiras”.

Melhem e Costa (2012) classificam os procedimentos de auditoria em testes de observância e testes substantivos, sendo que o primeiro está relacionado aos controles internos e suas aplicações e os testes substantivos são aplicados visando verificar a exatidão dos saldos das contas das demonstrações contábeis.

Da mesma forma, para Maffei (2015), os procedimentos de auditoria são divididos nestes dois grupos. Segundo Maffei (2015), os testes de observância englobam testes de consistência, documentação, inspeção física e de observação direta, enquanto os testes substantivos compreendem testes de transações, saldos e revisões analíticas.

Já Lins (2014) classifica os procedimentos de auditoria em:

- a) testes de transações que propõem-se a examinar a documentação que sustenta os lançamentos; e
- b) testes de saldos que são procedimentos que compreendem a confirmação dos saldos, recorrendo a exames extra contábeis.

De forma mais específica, Crepaldi e Crepaldi (2015) defendem que os procedimentos de auditoria mais usuais são os seguintes:

- a) exame e contagem física;
- b) circularização;
- c) conferência de cálculos;
- d) inspeção de documentos; e
- e) averiguação.

No mesmo sentido, Almeida (2012) destaca os seguintes procedimentos de auditoria:

- a) contagem física;
- b) confirmação com terceiros (circularização);
- c) conferência de cálculos; e
- d) inspeção de documentos.

Portanto, a partir dos autores citados, conclui-se que os procedimentos de auditoria são um conjunto de técnicas e testes, realizados com o intuito de obter informações que suportem a opinião do auditor a respeito do objeto da auditoria. A seguir são apresentados os papéis de trabalho utilizados para registrar os procedimentos de auditoria realizados.

2.2.3 Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalhos são elementos comprobatórios, utilizados pelos auditores para registro das evidências obtidas durante todo o processo de execução da auditoria. (ALMEIDA, 2012).

A Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TA 230 R1 item 5 (a) define que “Documentação de auditoria é o registro dos procedimentos de auditoria executados, da evidência de auditoria relevante obtida e conclusões alcançadas pelo auditor (usualmente também é utilizada a expressão papéis de trabalho)”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC), 2016).

Para Kronbauer e Silva (2012), os papéis de trabalho têm a finalidade de suportar as conclusões do auditor, servindo para o registro das evidências constatadas na execução do trabalho de auditoria.

De forma semelhante, para Lins (2014), os papéis de trabalho são documentos confidenciais que devem evidenciar as informações obtidas durante a execução de todo o trabalho da auditoria, sempre de maneira clara e objetiva.

Conforme Maffei (2015, p. 142), entre as funções dos papéis de trabalho, destacam-se:

1. Registrar as evidências do trabalho executado, fundamentando a opinião do auditor expressa em seu relatório;
2. Possibilitar a adequada revisão do trabalho de auditoria;
3. Registrar o histórico da auditoria, servindo de base para o planejamento do trabalho em ocasiões futuras.

Especificamente em relação à auditoria fiscal, Andrade Filho (2009) afirma que os papéis de trabalho têm como funções:

- a) facilitar a elaboração do relatório de auditoria;
- b) explicar em detalhes os exames realizados;
- c) servir de instrumento de coordenação, organização e supervisão do trabalho de auditoria;
- d) prover um registro histórico dos dados e dos métodos seguidos; e
- e) servir como guia para auditorias subsequentes.

Portanto, os papéis de trabalho são as evidências do trabalho executado pelo auditor, fundamentando a sua opinião e servindo como memória das etapas percorridas no curso da auditoria fiscal.

2.2.4 Planejamento e Programa de Auditoria Fiscal

Kronbauer e Silva (2012) esclarecem que o planejamento da auditoria é a etapa do trabalho no qual é preparado o plano de auditoria, ou seja, o auditor define

a estratégia que irá seguir durante o processo de auditoria, servindo como guia e como forma de controle do andamento do trabalho.

Para Attie (2011, p. 29), os principais objetivos do planejamento da auditoria são:

- obter conhecimento das atividades da entidade, para identificar eventos e transações relevantes que afetem as demonstrações contábeis;
- propiciar o cumprimento dos serviços contratados com a entidade dentro dos prazos e compromissos, previamente, estabelecidos;
- assegurar que as áreas importantes da entidade e os valores relevantes contidos em suas demonstrações contábeis receberam a atenção requerida;
- identificar os problemas potenciais da entidade;
- identificar a legislação aplicável a entidade;
- estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem efetuados, em consonância com os termos constantes na sua proposta de serviços para a realização do trabalho;
- definir a forma de divisão das tarefas entre os membros da equipe de trabalho, quando houver;
- facilitar a supervisão dos serviços executados, especialmente quando forem realizados por um equipe de profissionais;
- propiciar a coordenação do trabalho a ser efetuado por outros auditores independentes e especialistas;
- buscar a coordenação do trabalho a ser efetuado por auditores internos;
- identificar os prazos para entrega de relatórios, pareceres e outros informes decorrentes do trabalho contratado com a entidade.

O planejamento da auditoria fiscal, de acordo com Crepaldi e Crepaldi (2015), inicia-se com a análise de documentos que permitam identificar o enquadramento fiscal e as operações desenvolvidas pela organização, delimitando a extensão dos trabalhos.

Segundo Santos, Schmidt e Gomes (2007), para que se possa formar convicção a respeito da exatidão dos tributos apurados e escriturados pela empresa, a auditoria fiscal precisa, inicialmente, definir as técnicas a serem aplicadas e os procedimentos que serão adotados. Esse processo é denominado de programa de auditoria.

Do programa de auditoria vão fazer parte todas as etapas e exames que serão desenvolvidos. De acordo com Recktenvald e Ávila (2002), o programa de auditoria deve:

- a) estabelecer os objetivos da auditoria;
- b) fixar a amplitude do trabalho;
- c) estimar os recursos necessários para à realização da auditoria;

- d) relacionar os livros e documentos necessários à execução dos trabalhos e os papéis de trabalho que serão utilizados;
- e) identificar os envolvidos na auditoria;
- f) determinar como, quando e para quem os resultados da auditoria serão comunicados.

Para Andrade Filho (2009), o planejamento dos trabalhos é fundamental, tendo em vista que resulta na elaboração de programa de auditoria contendo os objetivos a serem atingidos, bem como a extensão do trabalho e os exames que deverão ser realizados.

Assim, o planejamento de auditoria antecede à execução dos trabalhos, sendo elaborado com o intuito de definir a estratégia e ser seguida e resultando em um programa de auditoria que estabelece as etapas e exames aplicados no curso da auditoria.

2.2.5 Relatório de Auditoria Fiscal

Melhem e Costa (2012) destacam que após a fase do planejamento, na qual é produzido o programa de auditoria, transcorre a execução dos trabalhos de auditoria propriamente ditos. A última fase da auditoria consiste na elaboração do relatório de auditoria, no qual o auditor expõe sua opinião em relação aos resultados obtidos, podendo emitir um relatório sem ressalvas, com ressalvas, adverso, com negativa ou abstenção de opinião.

Andrade Filho (2009, p. 18) menciona que o relatório de auditoria deve conter, no mínimo, as seguintes informações:

- a) uma explanação do que foi feito;
- b) um argumento sobre o que deveria ter sido feito e quais as razões pelas quais deveria ter sido feito da maneira apontada;
- c) sobre valores envolvidos e, se possível, as eventuais consequências para o futuro se mantido o procedimento apontado como desconforme;
- d) as recomendações com que auditor puder contribuir para evitar a procedimento desconforme.

De acordo com Recktenvald e Ávila (2002), os resultados da auditoria fiscal são comunicados em relatório de auditoria contendo:

- a) identificação da empresa auditada, dos tributos objeto da auditoria, dos períodos de apuração examinados, das datas de início e término dos trabalhos realizados;
- b) descrição clara, precisa e objetiva das irregularidades ou inconsistências detectadas, indicando quando (data) ocorreram e a demonstração matemática dos efeitos tributários decorrentes dessas irregularidades;
- c) especificação e a referência às provas que evidenciam as irregularidades, bem como os dispositivos legais que deixaram de ser observados; e
- d) sugestão de formas para sanear os problemas identificados.

Portanto, conclui-se que o relatório de auditoria fiscal é a etapa final da auditoria, e que nele são expressas as conclusões obtidas com a execução do trabalho.

A partir do próximo item são apresentados aspectos da legislação tributária, iniciando-se com as regras gerais aplicáveis à apuração do IRPJ e da CSLL com base na tributação pelo lucro real.

2.3 TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL

Neste item do estudo são apresentados os principais aspectos da legislação que trata das normas aplicáveis na apuração do IRPJ e da CSLL pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

2.3.1 Aspectos Gerais

Rezende, Pereira e Alencar (2010) destacam a existência de dois tributos – o IRPJ e a CSLL – que incidem sobre o lucro das empresas, sendo que a sua apuração ocorre com base nas sistemáticas de tributação (lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado) autorizadas pela legislação brasileira. Portanto, o lucro real é uma das sistemáticas de tributação utilizáveis para determinação do IRPJ e da CSLL devidos pelas pessoas jurídicas.

Barsano, Monte e Oliveira Filho (2014) defendem que o lucro real é o regime de tributação mais justo para as empresas, na medida em que utiliza o resultado contábil (lucro ou prejuízo) como ponto de partida para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Young (2007, p. 18) considera que “O lucro real é uma das formas de apuração do resultado mais complexa, pois envolve ajustes ao lucro líquido; ajustes estes que diferem de empresa para empresa, em virtude do objeto social”.

Rezende, Pereira e Alencar (2010) complementam que qualquer pessoa jurídica pode optar pelo regime de tributação com base no lucro real, mas destacam que algumas estão obrigadas a adotar essa sistemática, em função de suas características. Na sequência, são apresentadas as hipóteses que obrigam a empresa a tributação pelo lucro real.

2.3.2 Pessoas Jurídicas Obrigadas à Tributação pelo Lucro Real

A Instrução Normativa (IN) da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1.700, de 14 de março de 2017, estabelece em seu art. 59 que as pessoas jurídicas que se enquadrarem em algumas das situações abaixo elencadas estão obrigadas a tributação com base no lucro real:

- I - cuja receita total no ano-calendário anterior tenha excedido o limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no período, quando inferior a 12 (doze) meses;
- II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruem de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma prevista nos arts. 33 e 34;
- VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); ou
- VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (RFB, 2017).

Analisando as hipóteses elencadas no art. 59 da IN RFB nº 1.700/17, verifica-se que a pessoa jurídica que tiver lucros oriundos do exterior, que é o caso da empresa objeto da auditoria fiscal que constitui a parte prática deste estudo, está obrigada a apuração do lucro real.

As pessoas jurídicas que não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses não estão obrigadas a utilizar o lucro real como sistemática de tributação. Ainda assim, se considerarem apropriado, podem optar pela tributação com base no lucro real. (RFB, 2017).

2.3.3 O IRPJ na Tributação pelo Lucro Real

Oliveira et al. (2010) destacam que o IRPJ é um tributo direto que tem por fato gerador a disponibilidade jurídica ou econômica de renda pelas pessoas jurídicas. A seguir, são analisados os procedimentos estabelecidos pela legislação tributária para apuração do IRPJ devido pelos contribuintes tributados pelo lucro real.

2.3.3.1 Período de Apuração

Em conformidade com o art. 31 da IN RFB nº 1.700/17, na tributação pelo lucro real os períodos de apuração do IRPJ são trimestrais, sendo encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. (RFB, 2017).

Entretanto, ainda de acordo com o art. 31 da IN RFB nº 1.700/17, alternativamente à apuração trimestral, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, poderão optar pela apuração anual do IRPJ, com encerramento em 31 de dezembro de cada ano. Porém, no caso de opção pela apuração anual, mensalmente devem ser feitas antecipações a título de estimativas. (RFB, 2017).

Em função do contido nesses dispositivos legais, Oliveira et al. (2010) esclarecem que o período de apuração do IRPJ é trimestral ou anual, à opção da pessoa jurídica. Entretanto, os autores alertam que a apuração anual está associada ao recolhimento mensal obrigatório de estimativas que podem ser apuradas com base na receita bruta e demais receitas mensais ou com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução.

Pinto (2013) menciona que a apuração do IRPJ com base no lucro real, como regra, se dá em períodos trimestrais. Porém, esclarece que as pessoas jurídicas que adotarem a sistemática de tributação pelo lucro real, podem optar pela a apuração anual, desde que realizem os recolhimentos mensais a título de estimativas.

Portanto, o período de apuração do IRPJ no regime de tributação lucro real é trimestral. Entretanto, a legislação autoriza a apuração anual, desde que o contribuinte realize antecipações mensais a título de estimativas.

2.3.3.2 Base de Cálculo

Segundo Young (2007), para fins de apuração do IRPJ, a base de cálculo, também denominada de lucro real, corresponde ao lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas por lei.

A IN RFB nº 1.700/17, no art. 61, conceitua lucro real da seguinte forma: “Lucro real é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ”. (RFB, 2017).

Portanto, na tributação pelo lucro real, o ponto de partida para determinação da base de cálculo do IRPJ de cada período de apuração é o lucro líquido antes do IRPJ, apurado com observância dos princípios contábeis e das normas estabelecidas pela legislação comercial.

Já o art. 62 da IN RFB nº 1.700/17 estabelece que deverão ser adicionados ao lucro líquido:

- a) os custos, as despesas, os encargos, as perdas, as provisões, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação do IRPJ, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; e
- b) os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, devam ser computados na determinação do lucro real. (RFB, 2017).

Em relação as exclusões, o art. 63 da IN RFB nº 1.700/17 determina que podem ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação do IRPJ e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; e

b) os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, não sejam computados no lucro real. (RFB, 2017).

No que se refere as compensações, o art. 64 da IN RFB nº 1.700/17, estabelece que após feitas as adições e exclusões, podem ser compensados os prejuízos fiscais de períodos anteriores, observando o limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado para essa compensação. (RFB, 2017).

Assim, diante do estabelecido pelos arts. 61 a 64 da IN RFB nº 1.700/17, de forma esquematizada, pode-se representar a base de cálculo do IRPJ na tributação pelo lucro real da seguinte forma:

Lucro Líquido antes do IRPJ

(+) Adições

(-) Exclusões

(-) Compensação de Prejuízos Fiscais

(=) Base de Cálculo do IRPJ (Lucro Real).

2.3.3.3 Alíquotas e Apuração do IRPJ Devido

Conforme estabelece o art. 29 da IN RFB nº 1.700/17, a alíquota aplicável sobre a base de cálculo para apuração do IRPJ de cada período de apuração é de 15%. (RFB, 2017).

Ainda, quando a base de cálculo do período de apuração exceder o resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração, a parcela excedente está sujeita ao adicional de IRPJ, sendo que a alíquota do adicional é de 10%. (RFB, 2017).

Young (2007) destaca que independente da atividade que a pessoa jurídica exercer e da forma de tributação adotada, a alíquota do IRPJ é de 15%, sendo aplicável sobre a base de cálculo do período de apuração. Ainda conforme a autora, também haverá a incidência de adicional do IRPJ, à alíquota de 10%, sobre a parcela da base de cálculo que exceder o produto da multiplicação do número de meses do período de apuração por R\$ 20.000,00.

Portanto, na apuração trimestral do IRPJ devido o adicional de 10% incide sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 60.000,00, enquanto que na apuração anual incide sobre a parcela da base de cálculo que superar

R\$ 240.000,00. Além disso, sobre toda a base de cálculo do período de apuração deve ser aplicada a alíquota de 15%.

Concluída a apresentação das regras tributárias associadas à apuração do IRPJ na tributação pelo lucro real, na sequência são analisadas as normas que tratam da apuração da CSLL.

2.3.4 A CSLL na Tributação pelo Lucro Real

De acordo com Rezende, Pereira e Alencar (2010), a CSLL também é um tributo que incide sobre o lucro das pessoas jurídicas, sendo apurado com base no lucro real, no lucro presumido ou no lucro arbitrado. A seguir, são apresentados os procedimentos estabelecidos pela legislação tributária para apuração da CSLL devida por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

2.3.4.1 Período de Apuração

De acordo com Young (2007), a sistemática de apuração adotada pela pessoa jurídica para o IRPJ, também deve ser adotada para fins da CSLL. Assim, no caso de utilização do lucro real para o IRPJ, essa mesma sistemática deve ser adotada para a CSLL. Ainda conforme Young (2007), o período de apuração escolhido pelo contribuinte para o IRPJ, também determinará a periodicidade da apuração da CSLL. Logo, se a pessoa jurídica apurar o IRPJ trimestralmente, a CSLL também deverá ser apurada trimestralmente. De igual forma, adotada a apuração anual para o IRPJ, esse também será o período de apuração para a CSLL.

Neste sentido, o art. 31 da IN RFB nº 1.700/17 estabelece que a periodicidade adotada para apuração do IRPJ, determinará a periodicidade da apuração da CSLL. (RFB, 2017).

Portanto, a exemplo do IRPJ, o período de apuração da CSLL na tributação pelo lucro real pode ser trimestral, encerrando em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, ou anual, encerrando em 31 de dezembro do ano-calendário.

2.3.4.2 Base de Cálculo

Rezende, Pereira e Alencar (2010) destacam que, na tributação pelo lucro real, a forma de determinação da base de cálculo da CSLL é de todo semelhante àquela utilizada na apuração da base de cálculo do IRPJ. Isto porque, ainda segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010), também é utilizado o lucro contábil do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas por lei.

Conforme dispõe o art. 28 da IN RFB nº 1.700/17, a base de cálculo da CSLL é o resultado ajustado do período de apuração. Já o art. 61 da IN RFB nº 1.700/17 define o resultado ajustado da seguinte forma: “Resultado ajustado é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para a CSLL, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL”. (RFB, 2017).

Portanto, um pouco diferente do IRPJ, a base de cálculo da CSLL, também denominada de resultado ajustado, tem por ponto de partida o lucro líquido antes da provisão para o IRPJ e para a CSLL (no IRPJ era o lucro líquido antes do IRPJ e depois da CSLL).

Os ajustes ao lucro líquido para determinação do resultado ajustado também são classificados em três categorias: adições, exclusões e compensações. (RFB, 2017).

As adições, nos termos do art. 62 da IN RFB nº 1.700/17, correspondem a custos e despesas contabilizados no período de apuração e que, de acordo com a legislação que rege a CSLL, não são dedutíveis, bem como receitas e demais valores que não tenham sido contabilizados, mas que devam ser computados na determinação da base de cálculo da CSLL. (RFB, 2017).

No que tange às exclusões, o art. 63 da IN RFB nº 1.700/17 autoriza que sejam excluídos do lucro líquido:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação da CSLL e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; e
- b) os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação da

CSLL, não precisam ser computados na apuração do resultado ajustado. (RFB, 2017).

Finalmente, o § único do art. 64 da IN RFB nº 1.700/17 estabelece que o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões, pode ser reduzido pela compensação de bases de cálculo negativas da CSLL de períodos de apuração anteriores até, no máximo, 30% por cento do referido lucro ajustado. (RFB, 2017).

Assim, também com base nos arts. 61 a 64 da IN RFB nº 1.700/17 pode-se ilustrar esquematicamente a base de cálculo da CSLL da seguinte forma:

- Lucro líquido antes do IRPJ e antes a CSLL
- (+) Adições
- (-) Exclusões
- (-) Compensação Bases de Cálculo Negativas da CSLL
- (=) Base de Cálculo da CSLL (ou Resultado Ajustado).

2.3.4.3 Alíquota e Apuração da CSLL Devida

Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 52) definem que “A alíquota é o valor ou percentual definido em lei que, aplicado à base de cálculo, determina o montante do tributo a pagar”.

O art. 30 da IN RFB nº 1.700/17 dispõe que a alíquota da CSLL será de,

- I - 15% (quinze por cento), exceto no período compreendido entre 1º de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, no qual vigorará a alíquota de 20% (vinte por cento), nos casos de:
 - a) pessoas jurídicas de seguros privados e de capitalização;
 - b) bancos de qualquer espécie e agências de fomento;
 - c) distribuidoras de valores mobiliários;
 - d) corretoras de câmbio e de valores mobiliários;
 - e) sociedades de crédito, financiamento e investimentos;
 - f) sociedades de crédito imobiliário;
 - g) administradoras de cartões de crédito;
 - h) sociedades de arrendamento mercantil; e
 - i) associações de poupança e empréstimo;
- II - 15% (quinze por cento), exceto no período compreendido entre 1º de outubro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, no qual vigorará a alíquota de 17% (dezessete por cento), no caso de cooperativas de crédito; e
- III - 9% (nove por cento), no caso de:
 - a) administradoras de mercado de balcão organizado;
 - b) bolsas de valores e de mercadorias e futuros;
 - c) entidades de liquidação e compensação;
 - d) empresas de fomento comercial ou factoring; e
 - e) demais pessoas jurídicas. (RFB, 2017).

Portanto, para quantificação da CSLL devida em cada período de apuração pelos contribuintes tributados pelo lucro real, como regra, a alíquota de 9% deve ser aplicada sobre a base de cálculo.

Dando sequência ao referencial teórico, o próximo tópico do estudo aborda a tributação dos lucros auferidos no exterior, decorrentes de participações societárias de pessoas jurídicas brasileiras em empresas sediadas no exterior ou de atividades exercidas no exterior por filiais ou sucursais da pessoa jurídica sediada no Brasil.

2.4 TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Neste item do trabalho são apresentados os principais aspectos da legislação do IRPJ e da CSLL aplicáveis à pessoa jurídica, sediada no Brasil, que auferir lucros provenientes do exterior.

2.4.1 Considerações Gerais e Breve Histórico da Legislação

De acordo com Andrade Filho (2010), a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital obtidos no exterior foi introduzida pelos arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249/95, com a finalidade de instituir um sistema de tributação global para as pessoas jurídicas brasileiras.

Ainda de acordo com Andrade Filho (2010), a Lei nº 9.249/95 foi regulamentada pela IN SRF nº 38, de 27 de junho de 1996. Posteriormente, a Lei nº 9.249/95 foi alterada pelo art. 16 da Lei nº 9.430/96, pelo art. 1º da Lei nº 9.532/97 e pelo art. 3º da Lei nº 9.959/00.

Já em 2001, Andrade Filho (2010) relata que a legislação foi modificada pela Medida Provisória nº 2.158-35/01, a qual estabeleceu que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, deverão ser considerados para determinar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na respectiva data do balanço em que tiverem sido apurados.

De forma semelhante, Higuchi (2015) menciona que o art. 25 da Lei nº 9.249/95 instituiu a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, e que no decorrer dos anos foi alterado pelos seguintes dispositivos legais:

- a) art. 16 da Lei nº 9.430/96;

- b) art. 1º da Lei nº 9.532/97;
- c) art. 21 e 74 da MP nº 2.158-35/01;
- d) diversos artigos da Lei nº 12.973/14.

Higuchi (2015) ainda complementa que a partir de janeiro de 2015 a Lei nº 12.973/14 passou a regulamentar praticamente toda matéria, tendo em vista que o art. 74 da MP nº 2.158-25/01 foi revogado. Finalmente, a Lei nº 13.043/14 alterou a Lei nº 12.973/14.

Ainda segundo Higuchi (2015), os dispositivos da Lei nº 12.973/14 e da Lei nº 13.043/14 que tratam da tributação dos lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas e coligadas, foram consolidados na IN RFB nº 1.520/14.

A Lei nº 12.973/14, com as alterações da Lei nº 13.043/14, Lei nº 13.259/16 e Lei 13.586/17 e da IN RFB nº 1.520/14, com as alterações introduzidas pela IN RFB nº 1.577/15, IN RFB nº 1.674/16 e IN RFB nº 1.772/17 foram utilizadas como base para a apresentação das normas tributárias aplicáveis aos lucros provenientes do exterior. (BRASIL, 2014; RFB, 2014).

2.4.2 O IRPJ e a CSLL incidentes sobre os Lucros do Exterior

Neves, Viceconti e Silva Junior (2009) mencionam que os lucros, rendimentos e ganhos de capital obtidos no exterior pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, até 31 de dezembro de 1995 não estavam sujeitos à tributação do IRPJ. A partir de 1º de janeiro de 1996, com a aplicação dos art. 25 a 27 da Lei nº 9.249/95, os mesmos passaram a ser tributados pelo IRPJ.

Em relação a CSLL, Higuchi (2015) destaca que o art. 21 da MP nº 2.158-35/01 estabeleceu que, a partir do ano-calendário 2001, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior passaram a sofrer também a incidência da CSLL.

Diante disso, o art. 1 da IN RFB nº 1.520/14 dispõem que os lucros auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do IRPJ e da CSLL. (RFB, 2014).

Na tributação pelo lucro real, Andrade Filho (2010) esclarece que os lucros, rendimentos e ganhos de capital no exterior, somente precisam ser considerados para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em 31 de dezembro de

cada ano-calendário. Portanto, tratando-se de pessoa jurídica tributada pelo lucro real trimestral, os lucros do exterior somente são tributados no 4º trimestre.

No mesmo sentido, o art. 8º da IN RFB nº 1.520/14 estabelece que os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas, direta ou indireta, ou coligadas serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (RFB, 2014).

Ainda em relação a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o art. 23 da IN RFB nº 1.520/14 estabelece que a controladora no Brasil poderá deduzir do lucro real e da base de cálculo da CSLL ajustes decorrentes da aplicação das regras de preços de transferência e de subcapitalização. (RFB, 2014).

O art. 23 da IN RFB nº 1.520/14 dispõem que a dedução somente é admitida se os lucros auferidos pela controlada no exterior tenham sido considerados na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora brasileira. (RFB, 2014). Além disso, o § 2º do art. 23 da IN RFB nº 1.520/14 define que a dedução deverá:

- a) referir-se a operações efetuadas com a respectiva controlada, direta ou indireta, da qual o lucro seja proveniente;
- b) ser proporcional à participação na controlada no exterior;
- c) limitar-se ao valor do lucro auferido pela controlada no exterior;
- d) limitar-se à base de cálculo do imposto devido no Brasil em razão dos ajustes previstos no caput, não podendo gerar prejuízo fiscal. (RFB, 2014).

Complementando, o art. 24 da IN RFB nº 1.520/14 estabelece que o disposto no art. 23 desta mesma IN, se aplica para coligadas, coligadas equiparadas a controladoras, filiais e sucursais domiciliadas no exterior. (RFB, 2014).

O art. 11 da IN RFB nº 1.520/14, estabelece que até o ano-calendário de 2022, os lucros auferidos no exterior podem ser consolidados para determinar o lucro real e a base de cálculo da CSLL da controladora domiciliada no Brasil. (RFB, 2014).

Entretanto, o § 1º do art. 11 da IN RFB nº 1.520/14 veda a consolidação dos resultados quando as controladas:

I - estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;

II - estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

III - estejam submetidas a regime de subtributação definido no inciso III do caput do art. 21;

IV - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto nos incisos II e III do caput; ou

V - tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total, nos termos definidos no art. 21. (RFB, 2014).

Para fins da consolidação, a controladora domiciliada no Brasil deverá, de acordo com o art. 11 da IN RFB nº 1.520/14, registrar de forma individualizada em subcontas, a parcela referente os lucros ou prejuízos de cada participação, bem como apresentar a RFB os demonstrativos de:

- a) rendas ativas e passivas;
- b) resultados no exterior;
- c) consolidação;
- d) prejuízos acumulados no exterior; e
- e) estrutura societária no exterior. (RFB, 2014).

Complementando, o art. 11 da IN RFB nº 1.520/14 estabelece que o resultado positivo da consolidação deverá ser adicionado ao lucro líquido, enquanto o resultado negativo não poderá ser compensado pela controladora. (RFB, 2014). Esclarece também que a opção pela consolidação é irrevogável para todo o ano-calendário e destaca que a consolidação deverá ser única, envolvendo os resultados de todas controladas. Para finalizar, menciona que no caso de não opção pela consolidação, os resultados das controladas no exterior deverão ser tributados de forma individualizada. (RFB, 2014).

Antes de analisar as regras que tratam do momento em que os lucros do exterior devem ser tributados, na sequência são apresentadas as principais características de filiais, sucursais, coligada e controladas, diferenciando-as entre si.

2.4.3 Diferenciação de Filiais, Sucursais, Coligadas e Controladas

Conforme estabeleceu a legislação, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas e coligadas estão sujeitos à tributação do IRPJ e da CSLL no Brasil. Neste contexto, é importante destacar as principais características de cada um destes institutos.

Para Tzirulnik (2003), filial é uma sociedade que possui personalidade jurídica e patrimônio, embora sua direção e administração seja feita por outra sociedade, a matriz. Já as sucursais, são estabelecimentos distintos do estabelecimento principal, porém suas atividades e administração estão ligadas aos negócios do estabelecimento principal.

Segundo Finkelstein (2014), tanto as filiais como as sucursais são estabelecimentos secundários. Finkelstein (2014) destaca que as filiais, diferentemente das sucursais, possuem personalidade jurídica, deste modo, são objeto de uma nova inscrição no registro de empresas. Já as sucursais, ainda que tenham instalações próprias, não têm personalidade jurídica e, conseqüentemente, também não têm autonomia.

O art. 243 da Lei nº 6.404/76 que dispõe sobre as sociedades por ações, modificado pela Lei nº 11.941/09, define que “São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa”. (BRASIL, 1976). Do mesmo modo, Neves, Viceconti e Silva Junior (2009) destacam que consideram-se sociedades coligadas, as sociedades nas quais a investidora possua influência significativa.

Complementando, o § 4º do art. 243 da Lei nº 6.404/76, esclarece que influência significativa ocorre quando a investidora tem o poder de participar permanentemente das decisões financeiras e operacionais da investida, mas sem controlá-la. Ainda de acordo com o § 5º do art. 243 da Lei nº 6.404/76, presume-se influência significativa quando a investidora participar com 20% ou mais do capital votante da investida. (BRASIL, 1976).

No que se refere às controladas, o art. 243 da Lei nº 6.404/76 estabelece que controladas são as sociedades na qual a controladora, direta ou indiretamente, detém preponderância nas deliberações e poder de eleger a maioria dos administradores. (BRASIL, 1976).

Neves, Viceconti e Silva Junior (2009) esclarecem que controle direto é quando a investidora possui 50% ou mais do capital votante da empresa investida. Já o controle indireto, Neves, Viceconti e Silva Junior (2009) definem que é quando a investidora exerce o controle de uma sociedade por intermédio de outra sociedade que também é controlada por ela.

Para fins da tributação dos lucros auferidos no exterior, o art. 15 da IN RFB nº 1.520/14 estabeleceu que a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, ou que em conjunto com outras pessoas físicas e jurídicas do Brasil ou do exterior que forem a

ela vinculadas, possuírem mais de 50% do capital da votante da coligada no exterior, se equipara à condição de controladora. (RFB, 2014).

Considerando que investimentos em controladas e em coligadas sujeitam-se à aplicação do método da equivalência patrimonial, no próximo item do estudo são analisadas as normas tributárias que tratam deste método no que tange às participações societárias no exterior.

2.4.4 Equivalência Patrimonial e as Participações Societárias no Exterior

De acordo com Andrade Filho (2010), equivalência patrimonial é o método de avaliação de investimentos que tem como função refletir o resultado da sociedade investida no balanço da sociedade investidora, de acordo com sua participação no capital da investida.

O art. 248 da Lei nº 6.404/76, modificado pela Lei nº 11.941/09, estabelece que devem ser avaliados pelo método de equivalência patrimonial os investimentos em coligadas, controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou que estejam sobre controle comum. Portanto, investimentos em coligadas e controladas estão sujeitas à equivalência patrimonial. (BRASIL, 1976).

Andrade Filho (2010) ilustra os reflexos contábeis da equivalência patrimonial, explicando que o aumento do patrimônio líquido da investida em função da apuração de lucros, acarreta lançamento contábil pela investidora, a débito da conta de investimentos e a crédito de conta de resultado a título de resultado positivo da equivalência patrimonial. Já no caso de redução do patrimônio líquido da investida em função de prejuízo, a investidora efetua lançamento a débito de conta de resultado e a crédito da conta de investimento, sempre no valor correspondente a proporção de sua participação no capital social da investida.

De acordo com Neves, Viceconti e Silva Junior (2009), tratando-se de participação societária, o resultado positivo de equivalência patrimonial deve ser excluído do lucro líquido na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pela investidora. Por outro lado, o resultado negativo da equivalência patrimonial deve ser adicionado ao lucro líquido na determinação das bases de cálculo dos dois tributos.

No mesmo sentido, o art. 389 do Decreto nº 3.000/99 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) estabelece que não serão computados na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL as contrapartidas de ajuste do valor do

investimento, ou seja, deve ser adicionado ao lucro líquido o resultado negativo da equivalência patrimonial e pode ser excluído do lucro líquido o resultado positivo da equivalência patrimonial. (BRASIL, 1999).

Por sua vez, o art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249/95 estabelece que os resultados positivos e negativos da equivalência patrimonial decorrentes de investimentos no exterior têm o mesmo tratamento tributário dos investimentos no Brasil. Portanto, também não são computados na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo adicionados (resultados negativos) ou excluídos (resultados positivos) do lucro líquido. (BRASIL, 1995).

Entretanto, conforme disposto no art. 76 da Lei nº 12.973/14 e no art. 2º da IN nº 1.520/14, tratando-se de investimento em controlada direta ou indireta domiciliada no exterior, além da contabilização da equivalência patrimonial a pessoa jurídica brasileira deverá registrar em subcontas da conta de investimento, o valor correspondente aos lucros ou prejuízos auferidos pela controlada, de forma individualizada e proporcional a sua participação no relativo ano-calendário. (BRASIL, 2014; RFB, 2014).

Além disto, o art. 3º da IN RFB nº 1.520/14 determina que deverá ser criada uma subconta da conta de investimento para cada controlada no exterior, sendo que as contrapartidas de lançamentos nessas subcontas se dão em subcontas auxiliares, igualmente vinculadas a conta de investimento. Os registros efetuados nas subcontas serão revertidos no ano-calendário seguinte e novamente realizados os registros referentes ao próprio ano-calendário. (RFB, 2014).

Segundo o art. 77 da Lei nº 12.973/14, o valor a ser computado nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL é o que foi registrado nas subcontas a que se referem os arts. 2º e 3º da IN RFB nº 1.520/14. Corresponde, portanto, ao lucro auferido pela controlada antes da dedução do imposto de renda pago no exterior, não incluindo as demais parcelas que impactaram o patrimônio líquido da controlada e nem a variação cambial do valor do investimento. (BRASIL, 2014).

Diante do contido nesses dispositivos legais, Higuchi (2015) esclarece que, em relação aos investimentos no exterior, a tributação no Brasil se dá exclusivamente em relação ao lucro auferido no exterior pela investida, considerado antes da dedução de imposto sobre esse lucro pago no exterior.

Na sequência, é aprofundada a análise relativa ao momento de tributação dos lucros provenientes de participações societárias no exterior, tanto para investimentos em controladas, como para investimentos em coligadas, filiais e sucursais.

2.4.5 Disponibilização dos Lucros e Momento da Tributação

Em conformidade com o art. 8º da IN RFB nº 1.520/14, os resultados positivos obtidos no exterior pelas filiais, sucursais, controladas, diretas ou indiretas, e coligadas serão considerados para determinar o lucro real e a base de cálculo da CSLL no balanço apurado em 31 de dezembro do mesmo ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica no Brasil. (RFB, 2014).

Tratando-se de filiais ou sucursais, os resultados positivos (lucros) são incorporados ao lucro líquido da matriz brasileira no próprio período em que forem apurados pelas filiais ou sucursais no exterior. (RFB, 2014).

Em relação as controladas diretas ou indiretas no exterior, o art. 9º da IN RFB nº 1.520/14 e o art. 77 da Lei nº 12.973/14, estabelecem que a parcela referente ao ajuste do investimento em função de lucro no exterior deverá ser computada no lucro real e na base de cálculo da CSLL da controladora brasileira, no ano-calendário correspondente ao balanço em que tiver sido apurado. (BRASIL, 2014; RFB, 2014).

Ainda de acordo com o art. 9º da IN RFB nº 1.520/14 e com o art. 77 da Lei nº 12.973/14, a parcela tributável compreende apenas o valor dos lucros auferidos pela controlada antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial e não sendo considerado as demais parcelas que aumentem o patrimônio líquido da controlada domiciliada no exterior. (BRASIL, 2014; RFB, 2014).

Portanto, no que se refere aos lucros decorrentes de participações societárias em controladas no exterior, a tributação por parte da investidora no Brasil se dá em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido apurados, mediante ajustes (adições) ao lucro líquido do exercício na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em relação aos lucros auferidos por intermédio de coligadas no exterior, o art. 17 da IN RFB 1.520/14 e o art. 81 da Lei nº 12.973/14 dispõem que os lucros deverão ser computados no lucro real e na base de cálculo da CSLL em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados à pessoa jurídica

domiciliada no Brasil. (BRASIL, 2014; RFB, 2014). Esta sistemática de reconhecimento do lucro (regime de caixa) somente se aplica caso a coligada no exterior:

- I - não esteja sujeita a regime de subtributação, previsto no inciso III do caput do art. 21;
- II - não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;
- III - não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso I. (RFB, 2014).

Ainda, o art. 17 da IN RFB 1.520/14 e o art. 81 da Lei nº 12.973/14 esclarecem que os lucros são considerados disponibilizados pela coligada:

- I - na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior;
- II - na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada, possuir lucros ou reservas de lucros; ou
- III - na hipótese de adiantamento de recursos efetuado pela coligada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço. (BRASIL, 2014; RFB, 2014).

De forma mais específica, o § 2º do art. 17 da IN RFB 1.520/14 e o art. 81 da Lei nº 12.973/14 consideram:

- I - creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da coligada domiciliada no exterior; e
- II - pago o lucro, quando ocorrer:
 - a) o crédito do valor em conta bancária, em favor da coligada no Brasil;
 - b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
 - c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; ou
 - d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da coligada, domiciliada no exterior. (BRASIL, 2014; RFB, 2014).

Portanto, atendidas as condições estabelecidas pelo art. 17 da IN RFB nº 1.520/14 e pelo art. 81 da Lei nº 12.973/14, o lucro decorrente de investimentos em coligadas no exterior deve ser tributado pela investidora no Brasil quando for considerado disponibilizado. (BRASIL, 2014; RFB, 2014).

Entretanto, não cumpridas todas essas condições, o art. 19 da IN RFB nº 1.520/14 estabelece que os lucros devem ser adicionados ao lucro líquido da

investidora em 31 de dezembro do ano-calendário em que foram apurados pela coligada domiciliada no exterior (regime de competência). (RFB, 2014).

Ainda, o art. 19-A, da IN RFB nº 1.520/14, incluído pela IN RFB nº 1.674/16, autoriza a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por opção, tributar os lucros auferidos por intermédio de suas coligadas no exterior em 31 de dezembro do ano-calendário em que foram apurados pela investida no exterior (regime de competência), mesmo que não haja o descumprimento das condições estabelecidas pelo caput do art. 17 da IN RFB nº 1.520/14. A opção será manifestada por intermédio da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), sendo irretratável para todo o ano-calendário. (RFB, 2014).

Portanto, em relação aos lucros de coligadas no exterior, a legislação estabelece duas situações distintas para fins de tributação pela investidora no Brasil:

- a) não atendidos os requisitos do art. 17 da IN RFB nº 1.520/14 ou, ainda, por opção do contribuinte mesmo que atendidos tais requisitos, tributação em 31 de dezembro do ano em que os lucros tiverem sido apurados pela coligada (regime de competência);
- b) nas demais situações, tributação em 31 de dezembro do ano em que os lucros tiverem sido disponibilizados para a investidora (regime de caixa). (RFB, 2014).

2.4.6 Tratamento de Prejuízo Apurado no Exterior

Higuchi (2015) menciona que os prejuízos apurados pelas coligadas e controladas no exterior não poderão ser compensados com os lucros auferidos pela investidora no Brasil. No entanto, esses prejuízos poderão ser deduzidos dos lucros futuros da própria controlada ou coligada no exterior que os originou.

De forma mais específica, ao tratar do prejuízo acumulado de controladas no exterior anteriores à 1º de janeiro de 2015, o art. 10 da IN RFB nº 1.520/14 autoriza a sua compensação com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior, desde que os prejuízos tenham sido informados na ECF transmitida até 30 de setembro de 2015, por meio do Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior de que trata o art. 38 da IN RFB nº 1.520/14. (RFB, 2014).

Em relação aos prejuízos apurados por controladas no exterior a partir do ano-calendário 2015, o art. 14 da IN RFB nº 1.520/14 igualmente autoriza a

compensação com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior, desde que o Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior seja apresentado juntamente com a ECF relativa ao ano-calendário a que se refere o prejuízo. (RFB, 2014).

De forma idêntica, os prejuízos apurados a partir do ano-calendário 2015 por coligada no exterior, nos termos do art. 19 da IN RFB nº 1.520/14, podem ser compensados com lucros futuros da mesma coligada no exterior, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma estabelecida pelo art. 38 da IN RFB nº 1.520/14 (via ECF apresentada até o último dia do mês de julho do ano-calendário seguinte). (RFB, 2014).

Finalmente, no caso de filiais e sucursais que apurem prejuízos no exterior, os resultados negativos vão compor o resultado da matriz domiciliada no Brasil no próprio período em que foram apurados. (RFB, 2014).

Portanto, a legislação permite a compensação dos prejuízos no exterior, sendo que no caso das controladas e coligadas a compensação somente poderá ser feita com lucros futuros da própria controlada ou coligada que os originou, não sendo permitindo a compensação com o lucro da investidora domiciliada no Brasil.

Importante destacar mais uma vez que, em se tratando de controladas, a controladora no Brasil pode optar pela consolidação do resultado no exterior de todas elas, nos termos do disposto no art. 11 da IN RFB nº 1.520/14. Se após a consolidação o resultado for negativo, não poderá ser compensado com o resultado da controladora, mas pode ser utilizado, de forma individualizada, para compensação com lucros futuros da controlada no exterior que lhe deu origem. (RFB, 2014).

2.4.7 A Compensação de Tributos Pagos no Exterior

O art. 87 da Lei nº 12.793/14 e o art. 25 da IN RFB nº 1.520/14 autorizam que a investidora domiciliada no Brasil compense o imposto de renda pago no exterior pela controlada, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pela controladora no Brasil. A compensação está limitada ao montante do IRPJ e da CSLL incidentes no Brasil sobre as parcelas adicionadas às bases de cálculo desses tributos. (BRASIL, 2014; RFB, 2014).

Para fins da compensação de que trata o art. 25 da IN RFB nº 1.520/14, também se considera imposto sobre a renda pago no exterior o imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira. (RFB, 2014).

Ainda pode ser considerado como imposto pago no exterior, o imposto sobre a renda retido na fonte no Brasil e no exterior relativamente aos rendimentos recebidos pela controlada domiciliada no exterior, de acordo com o art. 27 da IN RFB nº 1.520/14. Nessa situação, a controladora no Brasil, para aproveitamento do imposto, deve aplicar sobre o imposto retido na fonte o percentual correspondente a sua participação no capital da controlada. (RFB, 2014). Além disso, os § 1º e 2º do art. 27 da IN RFB nº 1.520/14 estabelecem que:

- a) a compensação somente é permitida se a receita total sobre a qual incidiu o imposto de renda na fonte seja reconhecida pela controlada;
- b) o valor do imposto sobre a renda retido na fonte no exterior a ser considerado está limitado ao valor que o país de domicílio do beneficiário do rendimento permite que seja aproveitado na apuração do imposto devido pela controlada. (RFB, 2014).

Conforme estabelece o art. 25 da IN RFB nº 1.520/14, para possibilitar a compensação do imposto pago no exterior é exigido documentação que comprove o pagamento do imposto reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada do Brasil no país em que for devido o imposto. (RFB, 2014). Mais recentemente, a IN RFB nº 1.772/17 introduziu o § 5º-A ao art. 25 da IN RFB nº 1.520/14, autorizando a substituição do reconhecimento pelo Consulado Brasileira por apostila de que trata o Decreto nº 8.660/16, desde que o país em que a investida está sediada seja signatário da Convenção sobre Eliminação de Exigência de Legalização de Documentos Estrangeiros e que esteja acompanhado de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado. Além de ser informado no Demonstrativo de Imposto Pago no Exterior de que trata o art. 40 da IN RFB nº 1.520/14. (RFB, 2014).

Tratando-se de filial ou sucursal no exterior, a dedução do imposto de renda pago no exterior sujeita-se as mesmas regras aplicáveis às controladas, conforme estabelece o art. 25, § 6º, da IN RFB nº 1.520/14. (RFB, 2014).

No que se refere às coligadas, sendo o lucro no Brasil tributado no momento da sua disponibilização à investidora (regime de caixa), o art. 29 da IN RFB nº 1.520/14 autoriza a compensação do imposto sobre a renda retido na fonte no

exterior, incidente sobre os dividendos que tenham sido computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, com o IRPJ e a CSLL devidos pela investidora no Brasil. (RFB, 2014).

Tratando-se de lucro de coligada no exterior tributado pela investidora no Brasil, no dia 31 de dezembro do ano em que for apurado pela coligada (regime de competência), o imposto sobre a renda pago no país de domicílio da coligada poderá ser compensado com o que for devido no Brasil, conforme disposto no art. 26 da IN RFB nº 1.520/14. Para fins de compensação, o §1º, art. 28 da IN RFB nº 1.520/14 estabelece que considera-se imposto sobre a renda pago no país de domicílio da coligada o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem. (RFB, 2014).

Ainda, para todas as situações (filiais, sucursais, controladas e coligadas) para poder ser aproveitado no Brasil o imposto pago no exterior deve ser informado no Demonstrativo de Imposto Pago no Exterior de que trata o art. 40 da IN RFB nº 1.520/14. (RFB, 2014).

Além disso, o art. 30 da IN RFB nº 1.520/14 estabelece as seguintes condições para a dedução do imposto pago no exterior, independentemente dos lucros serem auferidos por controladas, coligadas, filiais e sucursais:

- a) para fins de dedução, independentemente da denominação utilizada, imposto sobre a renda é considerado o imposto que incida sobre os lucros;
- b) o montante a ser deduzido deverá ser convertido em Reais, aplicando a taxa de câmbio de venda do país de origem definida pelo Banco Central do Brasil para a data correspondente a disponibilização, no caso imposto retido na fonte sobre distribuição do lucro ou a data do balanço em que o lucro foi apurado nos demais casos;
- c) quando o país de origem do tributo não possuir cotação no Brasil, o montante será primeiro convertido em Dólares dos Estados Unidos da América, para posterior conversão em Reais;
- d) poderá ser compensado o tributo efetivamente pago, não sendo permitindo compensação de créditos decorrentes de benefícios fiscais;
- e) o tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros que houverem sido computados na determinação do lucro real.

- f) a dedução do tributo pago no exterior será efetuada pela investidora ou matriz no Brasil de forma individualizada por filial, sucursal, coligada, controlada, direta ou indireta, exceto no caso de consolidação dos resultados;
- g) o valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda, inclusive adicional, e CSLL, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real. (RFB, 2014).

A operacionalização da apuração do limite máximo do tributo pago no exterior que poderá ser deduzido se dá da seguinte forma (art. 30, § 9º, 10 e 11, da IN RFB nº 1.520/14):

- a) a pessoa jurídica no Brasil, em relação a cada controlada, coligada, filial ou sucursal, apura o imposto de renda (inclusive adicional) e CSLL devidos sobre a base de cálculo antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior;
- b) a pessoa jurídica no Brasil determina o acréscimo no IRPJ e na CSLL devidos em decorrência da inclusão dos lucros do exterior;
- c) a dedução do imposto pago no exterior não pode exceder a esse acréscimo na carga tributária (IRPJ e CSLL) da controladora no Brasil. (RFB, 2014).

Ainda de acordo com o art. 30 da IN RFB nº 1.520/14, o saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL devida em virtude da adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição. (RFB, 2014).

O § 12 do art. 30 da IN RFB nº 1.520/14 esclarece que na hipótese do lucro ser tributado no exterior em momento posterior ao que a investidora tributá-lo no Brasil, a dedução do imposto pago no exterior poderá ser feita no ano-calendário da tributação no exterior ou em período posterior. (RFB, 2014).

Além disso, conforme dispõem o § 13 do art. 30 da IN RFB nº 1.520/14, o tributo pago sobre lucros auferidos no exterior que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo ou ter apurado lucro real positivo em valor inferior ao dos lucros do exterior computados, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-

calendário subsequentes, devendo ser controlado na Parte B do Lalur e observadas as regras para a sua quantificação estabelecidas pelos § 16 a 19 do art. 30 da IN RFB nº 1.520/14. (RFB, 2014).

2.4.8 O Crédito Presumido de Imposto

O art. 28 da IN RFB nº 1.520/14 permite que a controladora sediada no Brasil deduza a título de crédito presumido de imposto, até o ano-calendário de 2022, o montante correspondente a até 9% da parcela positiva decorrente de investimento no exterior que foi computada no lucro real da controladora. Esta autorização somente se aplica se a controlada exerce atividades de:

- I - fabricação de bebidas;
- II - fabricação de produtos alimentícios;
- III - construção de edifícios e de obras de infraestrutura;
- IV - indústria de transformação;
- V - extração de minérios e demais indústrias extrativistas; e
- VI - exploração, sob concessão, de bem público localizado no país de domicílio da controlada. (RFB, 2014).

Entretanto, o § 2º do art. 28 da IN RFB nº 1.520/14 veda a utilização do crédito presumido do imposto em relação às parcelas dos lucros decorrentes dos resultados de controlada no exterior que esteja sujeita ao regime de subtributação ou que tenha renda ativa própria inferior a 80% de sua renda total. (RFB, 2014).

Ainda, o § 4º do art. 28 da IN RFB nº 1.520/14 estabelece que a possibilidade de utilização do crédito presumido do imposto também se aplica ao resultado obtido por intermédio de filial ou sucursal no exterior, desde que exerça as atividades elencadas no caput do art. 28 e que não incorra nas situações impeditivas estabelecidas pelo § 2º deste mesmo art. (RFB, 2014).

Portanto, o crédito presumido de imposto, correspondente a dedução de até 9% da parcela de lucros auferidos no exterior computados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora ou matriz brasileira, pode ser utilizado em relação a lucros no exterior obtidos por controladas, filiais ou sucursais, não se aplicando às coligadas e desde que observadas as condições estabelecidas pelo art. 28 da IN RFB nº 1.520/14.

2.4.9 Diferimento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o Lucro do Exterior

Os arts. 32 a 34 da IN RFB nº 1.520/14 autorizam o diferimento do pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o resultado auferido no exterior por controladas, filiais ou sucursais, desde que observadas as regras estabelecidas nestes dispositivos. (RFB, 2014).

O diferimento do pagamento dos tributos é uma opção da pessoa jurídica domiciliada no Brasil que, se exercida, se dará da seguinte forma (art. 32 da IN RFB nº 1.520/14):

- I - no 1º (primeiro) ano subsequente ao período de apuração, serão considerados distribuídos, no mínimo, 12,50% (doze inteiros e cinquenta centésimos por cento) do resultado apurado; e
- II - no 8º (oitavo) ano subsequente ao período de apuração, será considerado distribuído o saldo remanescente dos resultados, ainda não oferecidos à tributação. (RFB, 2014).

Ainda de acordo com o art. 32 da IN RFB nº 1.520/14, a opção pelo diferimento se aplicará somente ao valor que tiver sido informado na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), correspondente ao período de apuração dos resultados no exterior. Além disso, a partir do segundo ano subsequente, o valor do pagamento será acrescido de juros, calculados com base na taxa London Interbank Offered Rate - LIBOR, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de 12 (doze) meses, referente ao último dia útil do mês civil imediatamente anterior ao vencimento, acrescida da variação cambial dessa moeda, definida pelo Banco Central do Brasil, *pro rata tempore*, acumulados anualmente. (RFB, 2014).

O art. 33 da IN RFB nº 1.520/14 estabelece que a opção pelo diferimento do pagamento do IRPJ e da CSLL somente se aplica em relação à parcela dos lucros decorrentes dos resultados considerados na apuração da pessoa jurídica domiciliada no Brasil quando se tratar de filial, sucursal ou controlada:

- I - não sujeita a regime de subtributação;
- II - não localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 1996;
- III - não controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida ao tratamento tributário previsto no inciso II do caput; e
- IV - que tenha renda ativa própria igual ou superior a 80% (oitenta por cento) da sua renda total, conforme art. 21. (RFB, 2014).

Com a apresentação dos principais tópicos da legislação aplicáveis à tributação no Brasil dos lucros auferidos no exterior por filiais, sucursais, controladas e coligadas, está concluído o referencial teórico do presente estudo. No próximo capítulo, é apresentada a metodologia utilizada no desenvolvimento da parte prática deste trabalho.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo é descrita a metodologia utilizada para solucionar o problema de pesquisa, com destaque para a classificação da pesquisa, a forma de coleta, tratamento e análise dos dados, assim como as limitações do método utilizado.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

As pesquisas podem ser classificadas sob os mais diversos critérios. Segundo Silva e Menezes (2001) as pesquisas podem ser classificadas em relação: a sua natureza, forma de abordagem do problema, objetivos e procedimentos técnicos. Adotou-se os critérios propostos pelos autores.

Gil (2010) menciona que quanto a sua natureza as pesquisas são classificadas em básicas e aplicadas. Conforme Andrade (2010, p. 110), a pesquisa aplicada tem como objetivo “[...] contribuir para fins práticos, pela busca de soluções para problemas concretos”. De forma semelhante, Prodanov e Freitas (2013) esclarecem que enquanto a pesquisa básica visa novos conhecimentos sem aplicação prevista, a pesquisa aplicada objetiva a obtenção de conhecimentos para aplicação em problemas específicos.

Nesse contexto, este estudo se classifica como uma pesquisa aplicada, tendo em vista que visa solucionar um problema concreto e específico, qual seja, avaliar se os procedimentos adotados pela empresa Beta no tratamento tributário dispensado aos lucros provenientes de participação societária no exterior estão em conformidade com a legislação que rege a matéria.

Para Prodanov e Freitas (2013), quanto a forma de abordagem do problema de pesquisa, os estudos podem ser classificados em quantitativos e qualitativos. Ainda segundo Prodanov e Freitas (2013, p. 79), “[...] pesquisa quantitativa considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”.

Já a pesquisa qualitativa é caracterizada da seguinte forma por Ott (2012, p. 39),

A pesquisa qualitativa se caracteriza por não requerer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. Em geral, os dados são

analisados de forma indutiva. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.

De acordo com Beuren (2003), na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado.

Apesar da utilização de dados monetários, a pesquisa realizada é qualitativa, na medida em que, além de não utilizar qualquer técnica estatística, busca entender com maior profundidade se empresa Beta agiu em conformidade com a legislação que trata da tributação dos lucros provenientes do exterior.

Gil (2010) explica que quanto aos objetivos, a pesquisa pode ser classificada em exploratória, descritiva e explicativa. A pesquisa exploratória, segundo Vergara (2009), é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado, tendo a natureza de sondagem.

A pesquisa descritiva, de acordo com Andrade (2010), tem como características observar, analisar e interpretar os fatos sem manipulá-los, utilizando uma técnica de coleta de dados padronizada, baseando-se em questionários e observação sistemática. Complementando, Vergara (2009) esclarece que a pesquisa descritiva tem por objetivo descrever os fatos que caracterizam determinada população ou fenômeno.

As pesquisas explicativas, conforme Gil (1999, p. 44), “São aquelas pesquisas que têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos”.

Diante dessa diferenciação, quanto aos seus objetivos, pode-se classificar esta pesquisa como descritiva. Isto porque é baseada na observação e análise dos procedimentos adotados pela empresa Beta na tributação dos lucros provenientes do exterior, descrevendo tais procedimentos e comparando-os com o que estabelece a legislação tributária que trata da matéria.

Prodanov e Freitas (2013) estabelecem que, quanto aos procedimentos técnicos, os estudos podem ser classificados em:

- a) pesquisa bibliográfica;
- b) pesquisa documental;
- c) pesquisa experimental;
- d) levantamento (survey);
- e) pesquisa de campo;
- f) estudo de caso;

- g) pesquisa ex-post-facto;
- h) pesquisa-ação;
- i) participante.

No que se refere a pesquisa documental, Vergara (2009, p. 43) menciona que,

Investigação documental é a realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfimes, fotografias, videoteipe, dispositivos de armazenagem por meios ópticos, magnéticos e eletrônicos em geral, diários, cartas pessoais e outros.

Considerando que os dados utilizados foram obtidos a partir de consulta à escrituração contábil e fiscal da empresa Beta e à escrituração contábil da empresa Delta, este estudo classifica-se como uma pesquisa documental.

Gil (2010, p. 37) explica que o estudo de caso “[...] consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. Diante dessa característica, este estudo também pode ser classificado como um estudo de caso, posto que se trata de uma análise profunda e detalhada de uma única situação, qual seja a tributação dos lucros auferidos no exterior pela empresa Beta.

3.2 COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

A autorização para acesso aos dados utilizados no desenvolvimento deste estudo foi condicionada ao anonimato das empresas. Diante disso, para fins deste estudo, a empresa controladora foi denominada de Beta e a controlada no exterior, de Delta.

Foram coletados documentos contábeis e fiscais relativos aos anos-calendário 2015, 2016 e 2017 dessas duas empresas. Mais especificamente, foram consultados os Balanços Patrimoniais e as Demonstrações do Resultado dos Exercícios das empresas Beta e Delta, bem como a Escrituração Contábil Digital (ECD), a ECF e DCTF da empresa Beta.

Em relação a empresa Delta, foram obtidos dados relativos ao resultado contábil (lucro ou prejuízo) nos anos-calendário 2015, 2016, 2017 e ao imposto de renda, incidente sobre o lucro, apurado e pago no exterior.

Da empresa Beta, os dados coletados referem-se às contabilizações associadas ao investimento na empresa Delta, incluindo o resultado da equivalência patrimonial, as apurações das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, especialmente os ajustes (adições e exclusões do lucro líquido) relacionados a participação societária na empresa Delta, e o IRPJ e a CSLL declarados em DCTF relativamente aos anos-calendário 2015, 2016 e 2017.

A partir dos dados coletados, utilizando-se papéis de trabalho que fazem parte do estudo, foram identificados os procedimentos contábeis e fiscais adotados pela empresa Beta no que tange a sua participação nos lucros auferidos pela empresa Delta. Esses procedimentos foram comparados com o que estabelece a legislação tributária, possibilitando atestar se estão em conformidade com essa legislação.

3.3 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Como é característico das pesquisas aplicadas e dos estudos de caso, os resultados e conclusões a que se chegou com o desenvolvimento do estudo somente são válidos para a empresa Beta e para o período (2015 a 2017) a que se referem. Essa limitação decorre do estudo ter sido realizado com base em dados específicos da empresa Beta.

Assim, ainda que a mesma metodologia possa ser aplicada por outras empresas ou mesmo pela empresa Beta a outros períodos, as conclusões do presente estudo não podem ser generalizadas ou estendidas a outras situações sem que se façam novas análises.

Deste modo, após apresentados os principais aspectos metodológicos utilizados na elaboração deste estudo, no próximo capítulo é apresentada a parte prática, que consistiu na execução da auditoria fiscal da tributação dos lucros auferidos no exterior pela empresa Beta.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo é apresentada a parte prática do estudo, que consistiu na execução da auditoria fiscal visando verificar se a empresa Beta procedeu em conformidade com a legislação tributária no tratamento dos lucros provenientes de participação societária em empresa sediada no exterior.

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA AUDITADA E DO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

A auditoria fiscal objeto deste estudo foi executada na empresa Beta e refere-se aos anos-calendário 2015, 2016 e 2017. A empresa Beta é uma sociedade anônima de capital fechado que atua na prestação de serviços no setor de tecnologia da informação. Sua matriz situa-se no município de Barueri/SP, possuindo sete filiais no Brasil.

Em função de auferir rendimentos decorrentes de participação societária no exterior, a empresa Beta está obrigada a tributação pelo lucro real, sendo que nos anos acima referidos optou pela apuração do lucro real anual.

A empresa Beta detém 70% do capital social da empresa Delta, caracterizando o controle da investida, de acordo com o apresentado no item 2.4.3 deste estudo. A empresa Delta, por sua vez, está sediada nos Estados Unidos, na cidade de Miami, exercendo as mesmas atividades da empresa Beta.

Assim, em função do disposto nas Leis nº 9.249/95 e nº 12.973/14, os lucros atribuídos pela empresa Delta para a sua controladora empresa Beta estão sujeitos à tributação no Brasil, havendo a incidência do IRPJ e da CSLL sobre tais rendimentos.

A auditoria realizada neste trabalho tem como objetivo verificar se a empresa Beta, nos anos-calendário de 2015 a 2017, procedeu em conformidade com o estabelecido pela legislação tributária na apuração e pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre esses lucros auferidos no exterior.

A primeira etapa do trabalho consistiu no planejamento da auditoria, com a definição do período analisado (anos-calendário 2015, 2016 e 2017), dos documentos necessários e do cronograma das atividades.

Dentre os documentos necessários para a realização desta auditoria, destacam-se:

- a) ECDs da empresa Beta;
- b) balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício (DRE) da empresa Beta;
- c) DCTFs apresentadas pela empresa Beta;
- d) ECFs da empresa Beta;
- e) demonstrativos relacionados à tributação dos lucros auferidos no exterior:
 - demonstrativo de resultados no exterior;
 - demonstrativo de prejuízos acumulados no exterior;
 - demonstrativo de imposto pago no exterior;
 - demonstrativo de rendas ativas e passivas;
 - demonstrativo de estrutura societária no exterior.
- f) balanço, DRE e demais documentos comprobatórios dos resultados obtido pela empresa Delta no exterior;
- g) documentos comprobatórios do imposto pago no exterior pela empresa Delta.

Ainda na fase de planejamento, foi estabelecido o cronograma apresentado no Quadro 1, evidenciando as principais etapas da auditoria, os recursos necessários, o responsável pela execução, bem como a data prevista para sua conclusão.

Quadro 1 - Cronograma da Auditoria

Etapa	Recursos	Empresa		Responsável	Conclusão
		Controladora	Controlada		
Identificação das Participações Societárias no Exterior	Balanço Patrimonial	X	X	Aline Bauer Jung	2ª semana de março/2018
	DRE	X	X		
	ECD	X			
	ECF	X			
Análise da Tributação dos Resultados Positivos de Controladas	Balanço Patrimonial	X	X	Aline Bauer Jung	4ª semana de março/2018
	DRE	X	X		
	ECD	X			
	ECF	X			
Análise das	DRE	X	X	Aline Bauer	1ª semana de

Deduções do IRPJ e da CSLL	ECF	X		Jung	abril/2018
	Documento de arrecadação do imposto pago no exterior		X		
Pagamento e Declaração em DCTF do IRPJ e da CSLL	DRE	X	X	Aline Bauer Jung	2ª semana de abril/2018
	ECF	X			
	DCTF	X			

Fonte: Elaborado pela autora.

Ao final desta etapa do trabalho, foi produzido o programa de auditoria contendo o detalhamento das atividades, conforme apresentado na sequência.

4.2 PROGRAMA DE AUDITORIA

O programa de auditoria contém todas as etapas e procedimentos da auditoria fiscal, tendo sido dividido em quatro fases, de acordo com a descrição a seguir.

4.2.1 Identificação das Participações Societárias no Exterior

A primeira etapa consistiu na identificação das participações societárias da empresa Beta no exterior, com a utilização dos seguintes procedimentos:

- a) análise dos balanços patrimoniais levantados em 31/12/2015, 31/12/2016 e 31/12/2017 para identificar as participações societárias da empresa Beta;
- b) análise do demonstrativo de estrutura societária no exterior apresentado pela empresa Beta na ECF dos anos-calendário de 2015 a 2017 (Bloco X, Registro 340, da ECF);
- c) identificação das participações societárias sujeitas as normas dos arts. 76 a 92 da Lei nº 12.973/14, classificando-as em controladas, coligadas, filiais ou sucursais;
- d) verificação do domicílio das empresas no exterior, identificando as que estão sediadas em paraísos fiscais, em países que não tem convênio para troca de informações tributárias, submetidas à subtributação ou com renda ativa inferior a 80% da renda total;

- e) verificação da utilização das subcontas de que trata o art. 2º da IN RFB nº 1.520/14.

4.4.2 Análise da Tributação dos Resultados Positivos de Controladas

Dando sequência, a segunda etapa do programa de auditoria consistiu na análise da tributação dos lucros provenientes do exterior, visando avaliar se a empresa Beta adotou os procedimentos estabelecidos pela legislação tributária. A segunda etapa contemplou as seguintes atividades:

- a) caso a empresa Beta tenha compensado prejuízos de períodos anteriores, verificar se foram observadas as normas legais pertinentes;
- b) identificar as adições e exclusões ao lucro líquido para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL efetuadas pela empresa Beta relativamente a participação no exterior;
- c) verificar o tratamento tributário dado pela empresa Beta ao resultado da equivalência patrimonial relativamente ao investimento no exterior;
- d) verificar se a conversão dos valores para Reais foi feita de forma correta.

4.2.3 Análise das Deduções do IRPJ e da CSLL

Já a terceira etapa do programa de auditoria concentrou-se na análise das deduções utilizadas na apuração do IRPJ e da CSLL pela empresa Beta. Para atingir esse objetivo, tornou-se necessário:

- a) verificar se a empresa Beta deduziu valores relativos ao imposto sobre a renda pago no exterior;
- b) analisar se os valores deduzidos respeitaram os limites estabelecidos pela legislação vigente e se os documentos comprobatórios do imposto pago no exterior atendem aos requisitos estabelecidos;
- c) verificar se a empresa Beta utilizou o crédito presumido do imposto, respeitando as normas que tratam deste crédito.

4.2.4 Pagamento/Declaração em DCTF do IRPJ e da CSLL

Finalmente, na quarta etapa do programa de auditoria são examinados o pagamento do IRPJ e da CSLL, bem como sua devida declaração em DCTF. Para realizar essa etapa, foram adotados os seguintes procedimentos:

- a) verificar se a empresa Beta optou pelo diferimento do pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os lucros provenientes do exterior;
- b) caso tenha optado pelo diferimento, verificar se foi tributado o valor mínimo estabelecido para os anos analisados e se as condições impostas pela legislação foram atendidas;
- c) verificar se o IRPJ e a CSLL incidentes sobre os lucros do exterior foram declarados em DCTF e pagos pela empresa Beta.

Apresentado o programa de auditoria, o próximo item do estudo trata dos resultados obtidos na execução da auditoria fiscal propriamente dita, a partir da aplicação dos diversos procedimentos estabelecidos no programa de auditoria.

4.3 RESULTADOS DA AUDITORIA FISCAL

Com base no programa da auditoria, foram desenvolvidas as etapas planejadas. Neste item do estudo são apresentadas as constatações e conclusões a que se chegou em cada uma dessas etapas.

4.3.1 Identificação das Participações Societárias no Exterior

Esta etapa da auditoria fiscal tinha por finalidade identificar as participações societárias da empresa Beta, em empresas sediadas no exterior nos anos-calendário de 2015 a 2017.

Com base na análise dos Balanços Patrimoniais dos anos de 2015, 2016 e 2017 da empresa Beta, pode-se observar, conforme papel de trabalho nº 01 (Apêndice A), que no ano de 2015 foi adquirido investimento na empresa Delta domiciliada no exterior. O investimento se manteve durante os períodos de 2016 e 2017. A partir da escrituração contábil, não foram identificadas outras participações societárias no exterior.

A análise das ECF apresentadas pela empresa Beta, mais especificamente do Demonstrativo de Estrutura Societária no Exterior (Bloco X, Registro 340 da ECF), confirmou que a única participação societária em empresas sediadas no exterior no período de 2015 a 2017 foi o investimento na empresa Delta. A ECF, conforme apontado no papel de trabalho nº 02 (Apêndice B), indica que a empresa Beta participa com 70% do capital social da empresa Delta, que está sediada nos Estados Unidos. Portanto, a empresa Beta é a controladora direta da empresa Delta.

Também a partir da análise das ECF foi constatado que a empresa Delta não está sujeita à regime de subtributação. Isto porque os Estados Unidos, onde está sediada a controlada Delta, não faz parte da relação dos países e dependências com tributação favorecida e com regimes fiscais privilegiados, elencadas na IN RFB nº 1.037/10 e reproduzida no Anexo A deste estudo.

Ainda com base nas ECF (Bloco X, Registro X355), constatou-se que a empresa Delta, nos três anos-calendários, apresentou renda própria superior a 80% da sua renda total, conforme demonstrado no papel de trabalho nº 03 (Apêndice C). Isto porque, os dados do papel de trabalho nº 03 indicam que a participação da renda ativa em relação a renda total da empresa Delta foi de 100% em 2015 e 2017 e de 99% em 2016.

Outro aspecto objeto de análise foi a movimentação da conta do ativo representativa da participação societária na empresa Delta. A partir da ECD, dos Balanços Patrimoniais e do razão da conta, foi apontado no papel de trabalho nº 01 (Apêndice A) a evolução do saldo da conta. O razão da conta revelou, ainda, que os registros contábeis efetuados nos anos de 2015 a 2017 se referem a aquisição do investimento, à variação cambial do investimento e ao resultado da equivalência patrimonial.

Todavia, em conformidade com o disposto no art. 2º da IN RFB nº 1.520/14, abordado no item 2.4.4 do referencial teórico, os registros contábeis relativos a variação do valor do investimento no exterior em função dos lucros ou prejuízos auferidos pela controlada deveriam se dar em subcontas do ativo, vinculadas a conta do ativo representativa do investimento. Ou seja, o valor correspondente ao resultado da empresa Delta no exterior deveria ter sido contabilizado pela empresa Beta em subcontas do ativo, sendo que no caso de resultado positivo deveria ser considerado o lucro antes do imposto de renda da empresa Delta.

Portanto, o procedimento adotado pela empresa Beta não está em conformidade com o que estabelece a legislação tributária, conforme apontado no papel de trabalho nº 04 (Apêndice D).

Assim, ao término desta etapa da auditoria fiscal concluiu-se que, no período de 2015 a 2017, o investimento na controlada Delta, sediada nos Estados Unidos, era a única participação societária no exterior da empresa Beta. Também se verificou que a renda própria da empresa Delta sempre foi superior a 99% da sua renda total e que ela não esteve sujeita a regime de subtributação.

Finalmente, no que se refere aos registros contábeis relacionados à participação em Delta, foi constatada irregularidade fiscal, na medida em que a empresa Beta não utilizou as subcontas patrimoniais auxiliares para registro dos reflexos dos resultados da empresa Delta sobre o valor do investimento.

4.3.2 Análise da Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior

Esta etapa da auditoria fiscal teve por objetivo verificar se o lucro proveniente da participação societária na empresa Delta, foi tributado pela empresa Beta em conformidade com o disposto na Lei nº 12.973/2014 e na IN RFB nº 1.520/2014. Para execução desta etapa, foram utilizados dados obtidos a partir de consulta aos seguintes documentos, relativos aos anos-calendário 2015 a 2017: Balanço Patrimonial e DRE das empresas Beta e Delta, ECD e ECF da empresa Beta.

Conforme detalhado no papel de trabalho nº 05 (Apêndice E), a análise do DRE da empresa Beta revelou que foi apurado prejuízo contábil de R\$ 267.627,73 no ano-calendário 2015 e lucro líquido de R\$ 1.444.425,03 e de R\$ 4.635.967,77 nos anos-calendário 2016 e 2017, respectivamente.

Ainda de acordo com o papel de trabalho nº 05 (Apêndice E), a empresa Delta apresentou lucro líquido nos anos-calendário 2015 e 2016, nos valores de US\$ 124.782,07 e US\$ 81.086,04 respectivamente e prejuízo contábil de US\$ 15.248,71 no ano-calendário 2017.

Considerando que a empresa Delta iniciou suas atividades no ano-calendário 2015, não existiam prejuízos de períodos anteriores passíveis de compensação. Importante frisar que, em função do prejuízo apurado pela empresa Delta no ano-calendário 2017, em 31/12/2017 o saldo de prejuízos a compensar correspondentes à participação da controladora empresa Beta é de US\$ 10.674,10 (US\$ 15.248,71 x

70%), conforme demonstrativo que consta no papel de trabalho nº 06 (Apêndice F), o que equivale a R\$ 35.309,91. Assim, caso a empresa Delta apresente lucro a partir do ano-calendário 2018, a empresa Beta está autorizada a efetuar a compensação do saldo de prejuízos, desde que informe esse saldo de prejuízo no Bloco X, Registro X354, da ECF relativa ao ano-calendário 2017. Como a ECF de 2017 ainda não foi entregue, não foi possível atestar se a informação foi prestada de forma correta pela empresa Beta.

No papel de trabalho nº 07 (Apêndice G), com base na análise da ECD da empresa Beta, foram listados os registros contábeis relativos à participação societária na empresa Delta. De acordo com o papel de trabalho nº 07, especificamente em relação à equivalência patrimonial, foram efetuados lançamentos na conta patrimonial representativa da participação em Delta que tiveram como contrapartida os seguintes registros em contas de resultado:

- a) 31/12/2015: crédito de R\$ 341.074,32 referente ao resultado positivo de equivalência patrimonial;
- b) 31/12/2016: crédito de R\$ 171.938,47 relativamente ao resultado positivo da equivalência patrimonial;
- c) 31/12/2017: débito de R\$ 35.303,50 referente ao resultado negativo da equivalência patrimonial.

A partir do Balanço Patrimonial e do DRE da empresa Delta, foi elaborado, para cada ano-calendário sob análise, o cálculo da equivalência patrimonial, conforme papel de trabalho nº 07 (Apêndice G). Em relação ao ano-calendário 2015, o valor apurado de R\$ 341.074,32, corresponde exatamente ao contabilizado pela empresa Beta. Todavia, em relação aos anos-calendários 2016 e 2017 foram identificadas pequenas divergências, tendo em vista que foi apurado resultado positivo de equivalência patrimonial de R\$ 172.024,46 (a empresa Beta contabilizou R\$ 171.938,47) e resultado negativo de equivalência patrimonial de R\$ 35.309,92 em 2017 (a empresa Beta contabilizou R\$ 35.303,50).

As divergências em relação ao resultado de equivalência patrimonial ocorreram porque a empresa Beta, nos anos-calendário 2016 e 2017, utilizou a cotação do dólar para compra para fazer a conversão dos valores em dólares para Reais, quando o art. 7º da IN RFB nº 1.520/14 determina que seja utilizado a cotação do dólar para venda.

Entretanto, sob o aspecto tributário, essas divergências não têm reflexos, na medida em que o resultado da equivalência patrimonial não é computado na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme detalhado na sequência.

No papel de trabalho nº 08 (Apêndice H), com base na parte A do Lalur (Bloco M, Registro 300, da ECF) e da parte A do Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (LACS) (Bloco M, Registro 350 da ECF), é apresentado demonstrativo da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pela empresa Beta, com a identificação das adições e exclusões ao lucro líquido.

De acordo com o papel de trabalho nº 08 (Apêndice H), o único ajuste ao lucro líquido relacionado à participação societária na empresa Delta efetuado pela empresa Beta foi a exclusão de R\$ 171.938,47 relativo ao resultado positivo da equivalência patrimonial, no ano-calendário 2016. Ainda que o valor correto da equivalência patrimonial fosse de R\$ 172.024,46, conforme destacado anteriormente, o valor excluído corresponde ao que foi contabilizado como receita pela empresa Beta.

Entretanto, em relação à equivalência patrimonial, a empresa Beta deveria ter efetuado a exclusão do resultado positivo de equivalência patrimonial relativa ao ano-calendário 2015 no valor de R\$ 341.074,32 e a adição do resultado negativo de equivalência patrimonial relativa ao ano-calendário 2017 de R\$ 35.303,50. Mais uma vez, cabe destacar que o resultado negativo da equivalência patrimonial relativa ao ano-calendário 2017 é de R\$ 33.309,92, mas o valor contabilizado pela empresa Beta foi R\$ 35.303,50.

Além disso, em relação aos anos-calendário 2015 e 2016, conforme estabelecido no item 2.4.4 do referencial teórico deste trabalho, a empresa Beta deveria ter adicionado a parcela relativa à sua participação nos lucros da empresa Delta, ou seja, 70% do lucro líquido antes do IR apurado nestes dois períodos,

Assim, as irregularidades na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da empresa Beta, detalhadas no papel de trabalho nº 09 (Apêndice I), foram as seguintes:

- a) ano-calendário 2015: não foi adicionado ao lucro líquido o valor de R\$ 521.955,36, corresponde a 70% do lucro antes do imposto de renda apurado pela empresa Delta, e não foi excluído o valor de R\$ 341.074,32 relativo ao resultado positivo de equivalência patrimonial;

- b) ano-calendário 2016: não foi adicionado ao lucro líquido o valor de R\$ 199.048,76, corresponde a 70% do lucro antes do imposto de renda apurado pela empresa Delta;
- c) ano-calendário 2017: não foi adicionado ao lucro líquido o valor de R\$ 35.303,50, referente ao resultado negativo da equivalência patrimonial contabilizado pela empresa.

Portanto, de acordo com o papel de trabalho nº 09 (Apêndice I), verificou-se que a empresa Beta reduziu de forma indevida as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no valor de R\$ 180.881,04 em 2015, de R\$ 199.048,76 em 2016 e de R\$ 35.303,50 em 2017, em desacordo com o disposto no art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249/95 e nos art. 8º e 9º da IN RFB nº 1.520/14.

4.3.3 Análise das Deduções do IRPJ e da CSLL

A finalidade desta etapa da auditoria foi verificar se a empresa Beta utilizou as deduções permitidas na apuração do IRPJ e da CSLL devidos do Brasil, de acordo com o estabelecido pela legislação vigente.

Conforme o papel de trabalho nº 10 (Apêndice J), identificou-se que a controlada Delta, nos anos-calendário de 2015 e 2016, pagou imposto sobre o lucro no exterior no valor de U\$ 66.175,34 e U\$ 6.163,62, respectivamente. Por outro lado, não houve retenções de imposto de renda sobre o lucro distribuído, até porque a empresa Delta não distribuiu lucros para a empresa Beta.

Considerando que a participação é de 70%, ainda de acordo com o papel de trabalho nº 10 (Apêndice J), poderia ser deduzido dos tributos sobre o lucro devidos pela empresa Beta no Brasil, o valor de R\$ 180.881,03 no ano-calendário 2015 e de R\$ 14.061,50 no ano-calendário 2016 relativamente ao imposto de renda pago no exterior pela empresa Delta.

Todavia, a dedução do imposto de renda pago no exterior fica limitado ao valor do IRPJ e da CSLL devidos no Brasil e incidentes sobre o lucro da empresa Delta tributável pela empresa Beta. Em relação ao ano-calendário 2015, o lucro tributável decorrente da participação no exterior é de R\$ 521.955,36 e no ano-calendário 2016 é de R\$ 199.048,76.

Conforme demonstrado no papel de trabalho nº 11 (Apêndice K), considerando a alíquota de 25% do IRPJ (incluindo o adicional de 10%) e a alíquota

de 9% da CSLL, poderia ser deduzido pela empresa Beta no ano-calendário 2015 o valor de R\$ 130.488,84 a título de IRPJ e de R\$ 46.975,98 de CSLL. Já no ano-calendário 2016 somente seria possível a dedução de R\$ 14.061,50 do IRPJ devido pela empresa Beta.

Ao examinar a apuração do IRPJ e da CSLL da empresa Beta, expostos no papel de trabalho nº 12 (Apêndice L), verificou-se que a dedução do imposto pago pela sua controlada no exterior, não foi utilizado na apuração dos tributos devidos no Brasil em nenhum dos anos auditados.

No ano-calendário 2015, mesmo considerando o lucro decorrente da participação na empresa Delta, a empresa Beta apresentou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, não sendo possível a dedução do imposto de renda pago pela controlada Delta no exterior. Todavia, desde que atendidos os requisitos estabelecidos pela legislação no item 2.4.7, os valores (R\$ 130.488,84 de IRPJ e R\$ 46.975,98 de CSLL) poderiam ser utilizados pela empresa Beta em períodos posteriores.

Entretanto, examinando a ECF (Bloco X, Registro X351) relativa ao ano-calendário 2015, constatou-se que a empresa Beta não informou o imposto sobre o lucro pago no exterior, contrariando o que estabelece o art. 25, § 7º, da IN RFB nº 1.520/14. Além disso, os valores relativos ao IRPJ e a CSLL que não puderam ser deduzidos em função das bases de cálculo negativas de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2015, deveriam ter sido controlados na parte B do Lalur para aproveitamento em períodos subsequentes em que a empresa Beta apurasse lucro. Todavia, em conformidade com o Lalur (Bloco M, Registro M500 da ECF) do ano-calendário 2015, este controle não foi feito pela empresa Beta, não atendendo o disposto no art. 30, § 15, da IN RFB nº 1.520/14.

Em relação ao ano-calendário 2016, a empresa Beta, em função do lucro real apurado, poderia ter deduzido o imposto sobre o lucro pago pela controlada Delta no exterior, no valor de R\$ 14.061,50. Além disso, se tivesse observado os dispositivos apontados no parágrafo anterior, poderia ter deduzido os valores relativos ao imposto pago sobre o lucro no exterior do ano-calendário 2015.

Analisando a ECF (Bloco N, Registro N630 e N670), verificou-se que, no ano-calendário 2016, não houve o aproveitamento do imposto pago no exterior, conforme destacado no papel de trabalho nº 12 (Apêndice L), caracterizando inconformidade.

Importante destacar que, conforme já havia sido apontado no item anterior deste estudo e detalhado no papel de trabalho nº 09 (Apêndice I), a empresa Beta também não ofereceu a tributação, nos anos-calendário 2015 e 2016, o lucro proveniente do exterior em decorrência da sua participação na empresa Delta. Assim, para poder utilizar o imposto sobre o lucro pago no exterior precisaria efetuar os ajustes necessários e retificar as ECF dos dois períodos.

Além disso, nesta etapa da auditoria constatou-se outra inconformidade no que tange à dedução do imposto pago sobre o lucro no exterior. Isto porque não foram localizados os documentos comprobatórios do imposto pago no exterior relativos aos anos de 2015 e 2016, reconhecidos no órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no Estados Unidos da América. Portanto, não foi respeitado o disposto no art. 25, § 5º, da IN RFB nº 1.520/14.

Ainda em relação as deduções, conforme mencionado no referencial teórico, a legislação permite a utilização do crédito presumido do imposto para as controladas que exercerem atividades de: fabricação de bebidas; fabricação de produtos alimentícios; construção de edifícios e de obras de infraestrutura; indústria de transformação; extração de minérios e demais indústrias extrativistas; e exploração. (RFB, 2014). No entanto, como as empresas Beta e Delta são prestadoras de serviço em tecnologia da informação, essa dedução não pode ser utilizada.

Assim, nesta etapa da auditoria, concluiu-se que a empresa Beta, para aproveitamento do imposto de renda pago no exterior pela controlada Delta, precisa atender os requisitos estabelecidos pela legislação tributária, providenciando o documento comprobatório do pagamento, devidamente autenticado. Além disso, deve retificar as ECF, incluindo nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o lucro proveniente do exterior e deduzindo o imposto pago no exterior.

4.3.4 Análise do Pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os Lucros Auferidos no Exterior

Na quarta e última etapa da auditoria fiscal, o objetivo foi verificar como ocorreu o pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o lucro auferido no exterior pela empresa Beta, em decorrência da participação societária na empresa

Delta. Foram analisados os pagamentos efetuados referentes aos anos de 2015 a 2017, bem como os valores declarados em DCTF.

Em relação ao ano-calendário 2015, conforme papel de trabalho nº 13 (Apêndice M), mesmo considerando as adições e exclusões que indevidamente deixaram de ser efetuadas, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são negativas. Consequentemente, não haveria IRPJ e CSLL devidos pela empresa Beta. Na DCTF apresentada, a empresa Beta não informou débitos de IRPJ e de CSLL e não efetuou pagamentos relativamente ao ano-calendário 2015. Portanto, mesmo com as divergências entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas pela empresa Beta e àquelas apuradas pela auditoria, não haveria irregularidade em relação ao IRPJ e a CSLL pagos e declarados em DCTF.

Entretanto, ainda em relação ao ano-calendário 2015, mesmo não havendo divergência em relação ao IRPJ e a CSLL devidos, haveria redução no prejuízo fiscal e na base de cálculo negativa da CSLL, na medida em que o valor correto seria de R\$ 269.695,91 e o valor apurado pela empresa Beta foi de R\$ 450.576,95. Consequentemente, os saldos disponíveis para compensação em períodos subsequentes são menores, devendo ser providenciado o ajuste correspondente na parte B do Lalur e do Lacs.

Para o ano-calendário 2016, de acordo com o papel de trabalho nº 13 (Apêndice M), considerada a adição do lucro do exterior e deduzidos o imposto de renda pago no exterior pela controlada Delta relativamente aos anos de 2015 e 2016, foi apurado IRPJ a pagar de R\$ 575.686,13 e CSLL a pagar de R\$ 225.357,08. Já a empresa Beta havia apurado IRPJ de R\$ 670.474,28 e CSLL de R\$ 254.418,68 (sem considerar as deduções relativas as retenções na fonte de IR e de CSLL).

Portanto, o valor apurado pela empresa Beta supera o apurado pela auditoria, sendo essa diferença de R\$ 94.788,15 para o IRPJ e de R\$ 29.061,60 para a CSLL. Importante destacar que para utilização do imposto de renda pago no exterior, a empresa Beta precisa atender todos os requisitos estabelecidos pela IN RFB nº 1.520/14, inclusive em relação a documentação comprobatória dos pagamentos.

Na DCTF relativa ao ano-calendário 2016, a empresa Beta não havia declarado débitos de IRPJ e de CSLL em função da existência de retenções de IR e de CSLL que superaram os valores devidos. Portanto, se procedido em

conformidade com legislação de regência, aumentariam os saldos negativos de IRPJ e de CSLL passíveis de compensação ou restituição.

Finalmente, em relação ao ano-calendário 2017, considerando a adição ao lucro líquido não efetuada, o IRPJ devido seria de R\$ 1.239.315,53 e a CSLL devida de R\$ 459.017,81, conforme o papel de trabalho nº 13 (Apêndice M). Os valores que haviam sido apurados pela empresa Beta foram de R\$ 1.230.489,65 para o IRPJ e de R\$ 455.840,50 para a CSLL. Portanto, os valores apurados pela empresa são inferiores aos apurados pela auditoria, sendo as diferenças de R\$ 8.825,88 para o IRPJ e de R\$ 3.177,31 para a CSLL.

Em função da dedução das retenções de Imposto de Renda, a empresa Beta apurou e informou em DCTF débito de IRPJ no valor de R\$ 100.104,14, conforme indicado no papel de trabalho nº 12 (Apêndice L). Assim, esse valor aumentaria para R\$ 108.930,02 (R\$ 100.104,14 + R\$ 8.825,88) se consideradas as irregularidades apontadas pela auditoria. Em relação a CSLL, deduzidas as retenções na fonte, foi apurado saldo negativo de CSLL de R\$ 239.036,05 (vide papel de trabalho nº 12). Considerada a irregularidade apontada, o saldo credor reduziria para R\$ 235.858,74 (R\$ 239.036,05 – R\$ 3.177,31).

Finalmente, considerando que o único período em que a empresa Beta apurou IRPJ a pagar foi o ano de 2017 e que neste ano a controlada Delta apresentou prejuízo, não haveria a possibilidade de diferimento do pagamento do IRPJ mencionado no item 2.4.9 autorizado pelo art. 32 da IN RFN nº 1.520/14.

Terminadas todas as etapas da auditoria fiscal, no próximo capítulo são apresentadas as conclusões a que se chegou com o seu desenvolvimento, constituindo-se numa espécie de relatório da auditoria realizada.

5 CONCLUSÃO

O objetivo geral do estudo foi verificar se o tratamento tributário dispensado pela empresa Beta aos rendimentos decorrentes de participação societária no exterior está em conformidade com o disposto na Lei nº 9.249/95, na Lei nº 12.973/14 e na IN RFB nº 1.520/14 que regem a matéria.

Para alcançar o objetivo proposto, foi realizada a auditoria fiscal junto a empresa Beta, relativamente aos anos-calendário de 2015, 2016 e 2017, cujo escopo foi a análise dos procedimentos contábeis e fiscais relacionados a participação societária em empresa sediada no exterior.

Inicialmente, em consulta a ECF da empresa Beta, constatou-se a existência de uma participação societária no exterior, adquirida em 2015 e mantida durante os anos de 2016 e 2017. Trata-se do investimento na controlada Delta, da qual a empresa Beta participa com 70% do capital social. A controlada Delta não está sediada em paraíso fiscal (está sediada no Estados Unidos da América) e também não está submetida a subtributação. Ainda, foi constatado que a empresa Delta, em todo o período auditado, apresentou renda ativa superior a 80% da sua renda total.

Na primeira etapa da auditoria fiscal, verificou-se irregularidade na escrituração contábil da variação do valor do investimento em Delta equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela controlada. Nos três períodos analisados, a empresa Beta não efetuou tais registros em contas patrimoniais auxiliares (subcontas da conta do investimento), contrariando o disposto no art. 76 da Lei nº 12.973/14 e no art. 2º da IN RFB nº 1.520/14.

Na sequência, com a execução da segunda fase da auditoria fiscal, foram constatadas pequenas divergências no cálculo da equivalência patrimonial nos anos de 2016 e 2017. Isto porque, a empresa Beta utilizou a cotação de dólar para compra para realizar a conversão dos valores expressos em moeda estrangeira para Reais, enquanto o art. 76. § 2º, da Lei nº 12.973/14 e o art. 7º da IN RFB nº 1.520/14, estabelecem que seja utilizada a taxa de câmbio para venda.

Ainda na segunda etapa, ao analisar as adições e exclusões ao lucro líquido efetuadas pela empresa Beta na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relacionadas à participação na controlada Delta, foram constatadas as inconformidades apontadas no Quadro 2.

Quadro 2 - Consolidação das Inconformidades na Apuração das Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL

Ano-Calendário	Descrição Inconformidade	Valor da Inconformidade	Dispositivos Legais Infringidos
2015	Falta de Exclusão do Resultado Positivo da Equivalência Patrimonial	R\$ 341.074,32	Art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249/95, Art. 77 da Lei nº 12.973/14 e art. 8º e 9º da IN RFB nº 1.520/14.
2015	Falta de Adição do Lucro de Participação no Exterior	R\$ 521.955,36	Art. 77 da Lei nº 12.973/14, Art. 8º e 9º da IN RFB nº 1.520/14.
2016	Falta de Adição do Lucro de Participação no Exterior	R\$ 199.048,76	Art. 77 da Lei nº 12.973/14, Art. 8º e 9º da IN RFB nº 1.520/14.
2017	Falta de Adição do Resultado Negativo da Equivalência Patrimonial	R\$ 35.303,50	Art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249/95.

Fonte: Elaborado pela autora.

Verificou-se, portanto, conforme os dados do Quadro 2, que a empresa Beta não ofereceu a tributação, nos anos-calendário 2015 e 2016, ao lucro proveniente do exterior decorrente de sua participação na controlada Delta. Também foi constatado que a empresa Beta deixou de efetuar, nos anos-calendário 2015 e 2017, ajustes (adições e exclusões) ao lucro líquido relativamente à equivalência patrimonial.

Na terceira fase da auditoria fiscal, verificou-se que a empresa Delta nos anos de 2015 e 2016 pagou imposto de renda sobre o lucro no exterior. Entretanto, a empresa Beta não possui o comprovante de tais pagamentos reconhecido pelo órgão arrecadador e pelo consulado da embaixada Brasileira nos Estados Unidos da América. Além disso, o imposto pago por Delta em 2015 e 2016 não foi informado pela empresa Beta no demonstrativo do imposto pago no exterior, registro X351 da ECF, como também não foi controlado na parte B do Lalur. Não foi respeitado, portanto, o disposto no art. 87, § 9º, da Lei nº 12.973/14 e nos art. 25 e 30 da IN RFB nº 1.520/14.

Por outro lado, também foi constatado que a empresa Beta não utilizou a faculdade estabelecida pelo art. 87 da Lei nº 12.973/14, não deduzindo, na proporção de sua participação, o imposto de renda pago no exterior pela controlada Delta.

No caso da empresa Beta, não é possível o aproveitamento do crédito presumido de que trata o art. 87, § 10, da Lei nº 12.973/14, tendo em vista que a empresa Delta é prestadora de serviços na área de tecnologia da informação.

Em relação a quarta e última etapa da auditoria fiscal, cabe destacar os reflexos decorrentes das inconformidades constatadas no curso de todo o trabalho sobre o IRPJ e a CSLL devidos pela empresa Beta. Na Tabela 1, considerando também o imposto de renda sobre o lucro pago no exterior e os limites para utilização desse imposto, é apresentada essa consolidação.

Tabela 1 - Reflexos das Inconformidades apuradas sobre o IRPJ e a CSLL da empresa Beta

	2015	2016	2017
IRPJ Apurado por Beta	(R\$ 1.114.447,04)	(R\$ 372.771,36)	R\$ 100.104,14
IRPJ Apurado Auditoria	(R\$ 1.114.447,04)	(R\$ 467.559,51)	R\$ 108.930,02
Divergência IRPJ	R\$ 0,00	(R\$ 94.788,15)	R\$ 8.825,88
CSLL Apurada Beta	(R\$ 626.165,02)	(R\$ 394.133,47)	(R\$ 239.036,05)
CSLL Apurada Auditoria	(R\$ 626.165,02)	(R\$ 423.195,07)	(R\$ 235.858,74)
Divergência CSLL	R\$ 0,00	(R\$ 29.061,60)	R\$ 3.177,31

Fonte: Elaborada pela Autora.

No ano-calendário 2015, como apontado na Tabela 1, não houve nenhuma diferença em relação ao IRPJ e a CSLL, mas haveria a redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa do CSLL no valor de R\$ 180.881,04 em função dos ajustes ao lucro líquido apontados no Quadro 2.

Relativamente ao ano-calendário 2016, se a empresa Beta tivesse adotado os procedimentos fiscais estabelecidos pela legislação vigente, aumentariam os saldos a restituir/compensar de IRPJ e de CSLL nos valores de R\$ 94.788,15 e R\$ 29.061,60, respectivamente.

Já no ano-calendário 2017, aplicando-se os dispositivos estabelecidos pela legislação tributária, há um aumento de R\$ 8.825,88 no IRPJ a pagar e uma redução de R\$ 3.177,31 na CSLL a restituir/compensar.

Também convém destacar que o objetivo específico que tratava do diferimento no pagamento do IRPJ e da CSLL restou prejudicado, na medida em que, conforme os dados da Tabela 1, somente foi apurado saldo de IRPJ a pagar no ano-calendário 2017, período no qual a controlada Delta apresentou prejuízo.

Diante disso, respondendo de forma objetiva o problema de pesquisa, pode-se afirmar que os procedimentos adotados por Beta para tributação dos lucros

auferidos em decorrência de participação societária no exterior, não estão em conformidade com a legislação que rege a matéria.

Finalizando, recomenda-se que a empresa Beta, em relação aos anos-calendário anteriores, faça as correções e adequações apontadas pela auditoria, evitando possíveis sanções por parte da autoridade tributária. Ainda, para os próximos anos-calendário recomenda-se a implantação de controles mais rigorosos, evitando que as inconformidades se repitam.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Auditoria de impostos e contribuições**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ANDRADE, Eurídice S. Mamede de; LINS, Luiz dos Santos; BORGES, Viviane Lima. **Contabilidade tributária**: um enfoque prático nas áreas federal, estadual e municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ANDRADE, Maria de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. Livro eletrônico.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARSANO, Paulo Roberto; MONTE, Gerry Adriano; OLIVEIRA FILHO, José Leme. **Tributação e legislação logística**. 2. ed. São Paulo: Érica, 2014. Livro eletrônico.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 07 abr. 2018.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 22 out. 2017.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em: 25 mar. 2018.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977

e as Leis nos 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm>. Acesso em: 05 maio 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução Nº 2016/NBCTA230(R1)**. Altera a NBC TA 230 que dispõe sobre a documentação de auditoria. Disponível em <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA230\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA230(R1).pdf)>. Acesso em: 26 mar. 2018.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria fiscal e tributária**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Livro eletrônico.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015. Livro eletrônico.

FINKELSTEIN, Maria Reis. **Direito societário: tipos societários**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Livro eletrônico.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas em pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. 40. ed. São Paulo: IR Publicações, 2015.

HIRATA, Dalton Yoshio. **O regime brasileiro de tributação de lucros auferidos por sociedades controladas e coligadas no exterior**: uma visão do atual regime por meio da ótica da teoria do *rent seeking*. 2012. 162 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012.

JUND, Sérgio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. 9. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KRONBAUER, Clóvis. Antônio; SILVA, Jonas Ismael da. **Auditoria: aspectos conceituais e normativos**. São Leopoldo: Unisinos, 2012.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014. Livro eletrônico.

MAFFEI, José. **Curso de auditoria: introdução à auditoria de acordo com as normas internacionais e melhores prática**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Livro eletrônico.

MELHEM, Marcel Gulin; COSTA, Rosenei Novochadlo da. **Auditoria contábil e tributária**. 1. ed. Curitiba: Intersaberes, 2012. Livro eletrônico.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V; SILVA JUNIOR, Francisco Aguiar da. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos (CSLL, PIS E COFINS)**. 14. ed. São Paulo: Frase Editora, 2009.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Livro eletrônico.

OLIVEIRA, Luís Martins de. et. al. **Manual de contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Luís Martins de; DINIZ FILHO, André; ALVES, Paulo Sávio Lopes da Gama. **Curso básico de auditoria**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OTT, Ernani. **Técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Leopoldo: Unisinos, 2012.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de renda, contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e sistema simples**: (incluindo procedimentos fiscais e contábeis para encerramento do ano-calendário de 2012) 21. ed. Brasília: CFC, 2013.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade tributária**. Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2012. Disponível em:
<https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=lang_pt&id=85vEmOkR7voC&oi=fnd&pg=PA13&dq=contabilidade+tribut%C3%A1ria+conceito&ots=VmXb3bLQFO&sig=4uMSNIVbTRkRrFA0jPnxWG_4PsQ#v=onepage&q=contabilidade%20tribut%C3%A1ria%20conceito&f=false>. Acesso em: 20 mar. 2018.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Livro eletrônico.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 04 de junho de 2010**. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16002>>. Acesso em: 26 maio. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 04 de dezembro de 2014**. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, e dá outras providências. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=59074&visao=anotado>>. Acesso em: 20 abr. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.772, de 21 de dezembro de 2017**. Altera a Instrução Normativa SRF 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 e a Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 4 de dezembro de 2014, que dispõe sobre a tributação

de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=88880&visao=anotado>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>>. Acesso em: 9 abr. 2018.

RECKTENVALD, Gervásio; ÁVILA, René Bergmann. **Manual de auditoria fiscal: teoria e prática**. 1. ed. Porto Alegre: Síntese, 2002.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010. Livro eletrônico.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à contabilidade tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Livro eletrônico.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mário Matsumura. **Fundamentos de auditoria fiscal**. São Paulo: Altas, 2007.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 2. ed. Florianópolis: UFSC, 2001.

TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski; KÖCHE, Rafael. A tributação de estabelecimento coligado no exterior e os efeitos da ação direta de inconstitucionalidade nº 2.588. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, ano 16, n. 86, jul./ago. 2014. Disponível em: <http://www.rafaelkoche.com.br/arquivos/KOCHE_e_TEIXEIRA_-_Tributacao_dos_lucros_do_exterior_-_Revista_Interesse_Publico_2014.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2018.

TZIRULNIK, Luiz. **Empresas & empresários no novo código civil: Lei 10.406, de 10.01.2002**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

YOUNG, Lucia Helena Briski. **Lucro real**. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

APÊNDICE A - PAPEL DE TRABALHO Nº 01

BALANÇO PATRIMONIAL BETA 31/12/2015				
Ativo Não Circulante	Saldo Inicial	Débito	Crédito	Saldo Final
Investimentos	R\$ 0,00	R\$ 354.741,12	R\$ 0,00	R\$ 354.741,12
Investimento em Delta	R\$ 0,00	R\$ 354.741,12	R\$ 0,00	R\$ 354.741,12

BALANÇO PATRIMONIAL BETA 31/12/2016				
Ativo Não Circulante	Saldo Inicial	Débito	Crédito	Saldo Final
Investimentos	R\$ 354.741,12	R\$ 171.938,47	R\$ 58.660,20	R\$ 468.019,39
Investimento em Delta	R\$ 354.741,12	R\$ 171.938,47	R\$ 58.660,20	R\$ 468.019,39

BALANÇO PATRIMONIAL BETA 31/12/2017				
Ativo Não Circulante	Saldo Inicial	Débito	Crédito	Saldo Final
Investimentos	R\$ 468.019,39	R\$ 7.023,52	R\$ 35.303,50	R\$ 439.739,41
Investimento em Delta	R\$ 468.019,39	R\$ 7.023,52	R\$ 35.303,50	R\$ 439.739,41

APÊNDICE B - PAPEL DE TRABALHO Nº 02

Identificação de Participação Societária no Exterior 2015 a 2017				
Razão Social	Indicador de Controle	País	Indicador de Consolidação	Moeda do País de domicílio
Delta	Controlada Direta	Estados Unidos	Não	Dólar dos EUA

Demonstrativo de Estrutura Societária			
Ano	Percentual de Participação	Ativo Total em Reais	Patrimônio Líquido em Reais
2015	70%	2.630.136,89	506.773,03
2016	70%	882.095,75	668.722,25
2017	70%	635.003,71	628.313,12

APÊNDICE C - PAPEL DE TRABALHO Nº 03

Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas 2015		
Rendas	U\$	R\$
Receita Serviços	1.957.011,20	7.641.737,33
Renda Total	1.957.011,20	7.641.737,33
Renda Ativa Própria	1.957.011,20	7.641.737,33
Percentual Renda Ativa Própria	100%	100%

Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas 2016		
Rendas	U\$	R\$
Receita Serviços	509.888,32	1.661.777,02
Outros rendimentos	5.000,00	16.295,50
Renda Total	514.888,32	1.678.072,52
Renda Ativa Própria	509.888,32	1.661.777,02
Percentual Renda Ativa Própria	99%	99%

Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas 2017		
Rendas	U\$	R\$
Receita Serviços	15.058,70	49.814,18
Renda Total	15.058,70	49.814,18
Renda Ativa Própria	15.058,70	49.814,18
Percentual Renda Ativa Própria	100%	100%

APÊNDICE D - PAPEL DE TRABALHO Nº 04

Registros Contábeis Beta 2015			
Data	Débito/Crédito	Conta Contábil	Conformidade com o art. 2º da IN RFB 1.520/14
Aquisição do Investimento			
15/03/2015	Débito	Investimento em Delta (Ativo não Circulante)	Regular
15/03/2015	Crédito	Banco (Ativo Circulante)	
Variação Cambial Investimento em Delta			
31/12/2015	Débito	Investimento em Delta (Ativo não Circulante)	Regular
31/12/2015	Crédito	Variação Cambial (Conta de Resultado)	
Resultado Equivalência Patrimonial			
31/12/2015	Débito	Investimento em Delta (Ativo não Circulante)	Regular
31/12/2015	Crédito	Resultado Positivo Equivalência Patrimonial (Conta de Resultado)	
Registro do Lucro antes do IR de Delta			
31/12/2015	Débito	Subconta Investimento Delta (Ativo não Circulante)	Irregular: Não foi feito o registro
31/12/2015	Crédito	Subconta Auxiliar Investimento Delta (Ativo não Circulante)	
Registros Contábeis Beta 2016			
Data	Débito/Crédito	Conta Contábil	Conformidade com o art. 2º da IN RFB 1.520/14
Variação Cambial Investimento em Delta			
31/12/2016	Débito	Variação Cambial (Conta de Resultado)	Regular
31/12/2016	Crédito	Investimento em Delta (Ativo não Circulante)	
Resultado Equivalência Patrimonial			
31/12/2016	Débito	Investimento em Delta (Ativo não Circulante)	Regular
31/12/2016	Crédito	Resultado Positivo Equivalência Patrimonial (Conta de resultado)	
Reversão Saldo Subcontas			
31/12/2016	Débito	Subconta Auxiliar Investimento Delta (Ativo não Circulante)	Irregular: Não foi feito o registro
31/12/2016	Crédito	Subconta Investimento Delta (Ativo não Circulante)	
Registro do Lucro antes do IR de Delta			
31/12/2016	Débito	Subconta Investimento Delta (Ativo não Circulante)	Irregular: Não foi feito o registro
31/12/2016	Crédito	Subconta Auxiliar Investimento Delta (Ativo não Circulante)	

Registros Contábeis Beta 2017			
Data	Débito/Crédito	Conta Contábil	Conformidade com o art. 2º da IN RFB 1.520/14
Varição Cambial Investimento em Delta			
31/12/2017	Débito	Investimento em Delta (Ativo não Circulante)	Regular
31/12/2017	Crédito	Varição Cambial (Conta de Resultado)	
Resultado Equivalência Patrimonial			
31/12/2017	Débito	Resultado Negativo Equivalência Patrimonial (Conta de Resultado)	Regular
31/12/2017	Crédito	Investimento em Delta (Ativo não Circulante)	
Reversão Saldo Subcontas			
31/12/2017	Débito	Subconta Auxiliar Investimento Delta (Ativo não Circulante)	Irregular: Não foi feito o registro.
31/12/2017	Crédito	Subconta Investimento Delta (Ativo não Circulante)	
Registro do Prejuízo da Empresa Delta			
31/12/2017	Débito	Subconta Auxiliar Investimento Delta (Ativo não Circulante)	Irregular: Não foi feito o registro
31/12/2017	Crédito	Subconta Investimento Delta (Ativo não Circulante)	

APÊNDICE E - PAPEL DE TRABALHO Nº 05

DRE Beta			
Ano	Resultado Líquido do Período	R\$	D/C
31/12/2015	Prejuízo Líquido do Período	267.627,73	D
31/12/2016	Lucro Líquido do Período	1.444.425,03	C
31/12/2017	Lucro Líquido do Período	4.635.967,77	C

DRE Delta			
Ano	Resultado Líquido do Período	U\$	D/C
31/12/2015	Lucro Líquido do Período	124.782,07	C
31/12/2016	Lucro Líquido do Período	81.086,04	C
31/12/2017	Prejuízo Líquido do Período	15.248,71	D

APÊNDICE F - PAPEL DE TRABALHO Nº 06

Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior				
Resultado negativo				
Ano	Prejuízo Delta em U\$	Prejuízo Delta em R\$	Participação Beta em U\$	Participação Beta em R\$
31/12/2015	0,00	0,00	0,00	0,00
31/12/2016	0,00	0,00	0,00	0,00
31/12/2017	15.248,71	50.442,73	10.674,10	35.309,91
Saldo Negativo Acumulado				
Ano	Prejuízo Delta em U\$	Prejuízo Delta em R\$	Participação Beta em U\$	Participação Beta em R\$
31/12/2017	15.248,71	50.442,73	10.674,10	35.309,91

APÊNDICE G - PAPEL DE TRABALHO Nº 07

Evolução do Patrimônio Líquido de Delta no Ano de 2015	R\$
Patrimônio Líquido de Delta em 31/12/2014	0,00
Lucro Líquido de Delta em 2015 = U\$ 124.782,07 x R\$ 3,9048	487.249,03
(+) Integralização Capital Social em 15/03/2015 = U\$ 5.000,00 x R\$ 3,2257	16.128,50
(+) Variação Cambial Positiva sobre Capital Social = (U\$ 5.000,00 x R\$ 3,9048) - (U\$ 5.000,00 x R\$ 3,2257)	3.395,50
(=) Patrimônio Líquido em 31/12/2015 (U\$ 129.782,07 x R\$ 3,9048)	506.773,03
(x) Participação Societária de Beta em Delta %	70%
(=) Participação de Beta no PL de Delta em 31/12/2015	354.741,12
Investimento em Delta de Acordo com a ECD da Empresa Beta	
Saldo do investimento em Delta em 31/12/2014	0,00
(+) Aquisição de participação = R\$ 16.128,50 x 70%	11.289,95
(+) Variação Cambial Positiva Contabilizada = R\$ 3.395,50 x 70%	2.376,85
(=) Investimento Ajustado	13.666,80
Resultado Positivo de Equivalência Patrimonial Contabilizado = R\$ 354.741,12 - R\$ 13.666,80	341.074,32
Saldo do Investimento em Delta Contabilizado em 31/12/2015	354.741,12

Evolução do Patrimônio Líquido de Delta no Ano de 2016	R\$
Patrimônio Líquido de Delta em 31/12/2015 = U\$ 129.782,07 x R\$ 3,9048	506.773,03
Lucro Líquido de Delta em 2016 = U\$ 81.086,04 x R\$ 3,2591	264.267,51
(-) Ajustes Exercícios Anteriores = U\$ 5.681,94 x R\$ 3,2591	(18.518,01)
(-) Variação Cambial Negativa = (U\$ 129.782,07 x R\$ 3,2591) - (U\$ 129.782,07 x R\$ 3,9048)	(83.800,28)
(=) Patrimônio Líquido em 31/12/2016 (U\$ 205.186,17 x R\$ 3,2591)	668.722,25
(x) Participação Societária de Beta em Delta %	70%
(=) Participação de Beta no PL de Delta em 31/12/2016	468.105,58
Investimento em Delta de Acordo com a ECD da Empresa Beta	
Valor do Investimento em Delta em 31/12/2015	354.741,12
(-) Variação Cambial Negativa Contabilizada = R\$ 83.800,28 X 70%	(58.660,20)
(=) Investimento Ajustado	296.080,92
Resultado Positivo de Equivalência Patrimonial Contabilizado = R\$ 468.019,39 - R\$ 296.080,92	171.938,47
Saldo do Investimento em Delta Contabilizado em 31/12/2016	468.019,39
Irregularidades	
Divergência em Relação ao valor correspondente a 70% do PL de Delta em 31/12/2016	86,19
Valor Correto da Equivalência Patrimonial R\$ 171.938,47 + R\$ 86,19	172.024,66

Evolução do Patrimônio Líquido de Delta no Ano de 2017	R\$
Patrimônio Líquido de Delta em 31/12/2016 = U\$ 205.186,17 x R\$ 3,2591	668.722,25
Prejuízo Líquido de Delta em 2017 = U\$ 15.248,71 x R\$ 3,3080	(50.442,73)
(+) Variação Cambial Positiva = (U\$ 205.186,17 x R\$ 3,3080) - (U\$ 205.186,17 x R\$ 3,2591)	10.033,61
(=) Patrimônio Líquido de Delta em 31/12/2017 (U\$ 189.937,46 x R\$ 3,3080)	628.313,12
(x) Participação Societária de Beta em Delta %	70%
(=) Participação de Beta no PL de Delta em 31/12/2017	439.819,18
Investimento em Delta de acordo com a ECD de Beta	
Saldo do Investimento em Delta em 31/12/2016	468.019,39
(+) Variação Cambial Positiva = R\$ 10.033,61 x 70%	7.023,52
(=) Investimento Ajustado	475.042,91
Resultado Negativo de Equivalência Patrimonial Contabilizado = R\$ 439.739,41 - R\$ 475.042,91	(35.303,50)
Saldo do Investimento em Delta Contabilizado em 31/12/2017	439.739,41
Irregularidades	
Divergência em Relação ao valor correspondente a 70% do PL de Delta em 31/12/2016	(79,77)
Irregularidade Ano Anterior	86,19
Valor Correto Resultado Negativo Equivalência Patrimonial (R\$ 35.303,50 + R\$ 86,19 – R\$ 79,77)	(35.309,92)

APÊNDICE H - PAPEL DE TRABALHO Nº 08

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL 31/12/2015	R\$
Lucro Líquido Antes do IRPJ	(341.312,33)
Adições	
Provisões Não Dedutíveis	109.155,68
Despesas Operacionais - Parcelas Não Dedutíveis	438.517,88
Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Brasil	10.738,22
Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Exterior	0,00
Outras Adições	173.439,82
Lucros Disponibilizados no Exterior	0,00
SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	731.851,60
Exclusões	
Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Brasil	371.330,14
Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Exterior	0,00
Doações e Subvenções para Investimentos	123.424,20
Outras Exclusões	346.361,88
SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)	841.116,22
(=) LUCRO REAL	(450.576,95)
DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL 31/12/2015	
R\$	
Lucro Antes da CSLL	(341.312,33)
Adições	
Provisões Não Dedutíveis	109.155,68
Despesas Não Dedutíveis (Lei nº 9.249/1995, art. 13)	438.517,88
Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Brasil	10.738,22
Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Exterior	0,00
Outras Adições	173.439,82
Lucros Disponibilizados no Exterior	0,00
SOMA DAS ADIÇÕES (CSLL)	731.851,60
Exclusões	
Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Brasil	371.330,14
Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Exterior	0,00
Doações e Subvenções para Investimentos	123.424,20
Outras Exclusões	346.361,88
SOMA DAS EXCLUSÕES (CSLL)	841.116,22
(=) BASE DE CÁLCULO DA CSLL	(450.576,95)

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL 31/12/2016	R\$
Lucro Líquido Antes do IRPJ	2.006.769,36
Adições	
Provisões Não Dedutíveis	432.519,78
Despesas Operacionais - Parcelas Não Dedutíveis	64.034,29
Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Brasil	1.649,91
Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Exterior	0,00
Outras Adições	1.034.775,38
Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	211.083,97
Lucros Disponibilizados no Exterior	0,00
SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	1.744.063,33
Exclusões	
Reversão dos Saldos de Provisões Não Dedutíveis	39.540,06
Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Brasil	181.443,30
Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Exterior	171.938,47
Doações e Subvenções para Investimentos	123.424,20
Dispêndios com Inovação Tecnológica (Lei nº 11.196/2005, art. 19)	286.425,27
Custos e Despesas com Capacitação de Pessoal - TI e TIC (Lei nº 11.774/2008, art. 13-A)	48.977,08
Outras Exclusões	121.187,20
SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)	972.935,58
(=) LUCRO REAL	2.777.897,11
DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL 31/12/2016	
R\$	
Lucro Antes da CSLL	2.217.853,33
Adições	
Provisões Não Dedutíveis	432.519,78
Despesas Não Dedutíveis (Lei nº 9.249/1995, art. 13)	64.034,29
Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Brasil	1.649,91
Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Exterior	0,00
Outras Adições	1.034.775,38
Lucros Disponibilizados no Exterior	0,00
SOMA DAS ADIÇÕES (CSLL)	1.532.979,36
Exclusões	
Reversão dos Saldos de Provisões Não Dedutíveis	39.540,06
Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Brasil	181.443,30
Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Exterior	171.938,47
Doações e Subvenções para Investimentos	123.424,20
Dispêndios com Inovação Tecnológica (Lei nº 11.196/2005, art. 19)	286.425,27
Outras Exclusões	121.187,20

SOMA DAS EXCLUSÕES (CSLL)	923.958,50
(=) BASE DE CÁLCULO DA CSLL	2.826.874,19

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL 31/12/2017	R\$
Lucro Líquido antes do IRPJ	5.815.788,94
Adições	
Provisões Não Dedutíveis	58.385,39
Despesas Operacionais - Parcelas Não Dedutíveis	299.854,96
Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Brasil	0,00
Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Exterior	0,00
Outras Adições	1.119.751,66
Doações a Entidades Civas Parcelas Não Dedutíveis	30.000,00
Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	455.840,50
Lucros Disponibilizados no Exterior	0,00
SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	1.963.832,51
Exclusões	
Reversão dos Saldos de Provisões Não Dedutíveis	192.628,79
Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Brasil	239.769,27
Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Exterior	0,00
Doações e Subvenções para Investimentos	123.424,20
Dispêndios com Inovação Tecnológica (Lei nº 11.196/2005, art. 19)	1.124.129,41
Custos e Despesas com Capacitação de Pessoal - TI e TIC (Lei nº 11.774/2008, art. 13-A)	46.935,77
Outras Exclusões	1.034.775,38
SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)	2.761.662,82
(=) LUCRO REAL	5.017.958,63
DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL 31/12/2017	R\$
Lucro Antes da CSLL	6.271.629,44
Adições	
Provisões Não Dedutíveis	58.385,39
Despesas Não Dedutíveis (Lei nº 9.249/1995, art. 13)	299.854,96
Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Brasil	0,00
Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Exterior	0,00
Outras Adições	1.119.751,66
Doações a Entidades Civas Parcelas Não Dedutíveis	30.000,00
Lucros Disponibilizados no Exterior	0,00
SOMA DAS ADIÇÕES (CSLL)	1.507.992,01
Exclusões	
Reversão dos Saldos de Provisões Não Dedutíveis	192.628,79

Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Brasil	239.769,27
Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido no Exterior	0,00
Doações e Subvenções para Investimentos	123.424,20
Dispêndios com Inovação Tecnológica (Lei nº 11.196/2005, art. 19)	1.124.129,41
Outras Exclusões	1.034.775,38
SOMA DAS EXCLUSÕES (CSLL)	2.714.727,05
(=) BASE DE CÁLCULO DA CSLL	5.064.894,40

APÊNDICE I - PAPEL DE TRABALHO Nº 09

Adições/Exclusões 2015		Valor do Ajuste ao Lucro Líquido	Tratamento Tributário	Valor não tributado e Dispositivo Legal Infringido
Adição	Lucro de Delta antes do Imposto de Renda (U\$ 190.957,41 x 70% = U\$ 133.670,19 x R\$ 3,9048 = R\$ 521.955,36)	R\$ 521.955,36	Irregular: não foi feita a adição	R\$ 180.881,04 - Art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249/95 e art. 8º e 9º da IN RFB nº 1.520/14.
Exclusão	Equivalência Patrimonial Positiva Delta	R\$ 341.074,32	Irregular: não foi feita a exclusão	
Adições/Exclusões 2016		Valor do Ajuste ao Lucro Líquido	Tratamento Tributário	Valor não tributado e Dispositivo Legal Infringido
Adição	Lucro de Delta antes do Imposto de Renda (U\$ 87.249,66 x 70% = U\$ 61.074,76 x R\$ 3,2591 = R\$ 199.048,76)	R\$ 199.048,76	Irregular: não foi feita a adição	R\$ 199.048,76 - Art. 8º e 9º da IN RFB nº 1.520/14.
Exclusão	Equivalência Patrimonial Positiva Delta	R\$ 171.938,47	Regular	
Adições/Exclusões 2017		Valor do Ajuste ao Lucro Líquido	Tratamento Tributário	Valor não tributado e Dispositivo Legal Infringido
Adição	Delta apresentou prejuízo	R\$ 0,00	Regular	R\$ 35.303,50 - Art. 25 da Lei nº 9.249/95.
Adição	Equivalência Patrimonial Negativa Delta	R\$ 35.303,50	Irregular: não foi feita a adição	

APÊNDICE J - PAPEL DE TRABALHO Nº 10

Imposto de Renda Pago pela Controlada Delta						
Ano	Valor em U\$	Valor em U\$ na proporção da participação de 70%	Taxa de conversão	Valor em R\$	Imposto pago no exterior compensado no Brasil	Saldo do imposto pago no exterior a compensar
2015	\$ 66.175,34	\$ 46.322,74	R\$ 3,9048	R\$ 180.881,03	R\$ 0,00	R\$ 180.881,03
2016	\$ 6.163,62	\$ 4.314,53	R\$ 3,2591	R\$ 14.061,50	R\$ 0,00	R\$ 14.061,50
2017	\$ 0,00	\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00

APÊNDICE K - PAPEL DE TRABALHO Nº 11

Valores Passíveis de Dedução do IRPJ e da CSLL	Ano 2015	Ano 2016
Lucro Decorrente da Participação em Delta	R\$ 521.955,36	R\$ 199.048,76
IRPJ (inclusive adicional) de 25% incidente sobre o lucro exterior	R\$ 130.488,84	R\$ 49.762,19
CSLL de 9% incidente sobre o lucro do exterior	R\$ 46.975,98	R\$ 17.914,39
Imposto de Renda pago por Delta no exterior	R\$ 180.881,03	R\$ 14.061,50
Dedução do IRPJ devido por Beta no Brasil	R\$ 130.488,84	R\$ 14.061,50
Dedução da CSLL devida por Beta no Brasil	R\$ 46.975,98	R\$ 0,00

APÊNDICE L - PAPEL DE TRABALHO Nº 12

Apuração do IRPJ com base no Lucro Real 2015	
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	(R\$ 450.576,95)
À alíquota de 15%	R\$ 0,00
Adicional	R\$ 0,00
DEDUÇÕES	
(-) Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior (Art. 28, da Instrução Normativa 1.520/2014)	R\$ 0,00
(-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	R\$ 0,00
(-) Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte no Exterior Incidente Sobre os Dividendos no Caso do Art. 88 da Lei nº 12.973/2014	R\$ 0,00
(-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	R\$ 0,00
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	R\$ 1.114.447,04
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	(R\$ 1.114.447,04)
Apuração da CSLL com base no Lucro Real 2015	
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	(R\$ 450.576,95)
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	R\$ 0,00
DEDUÇÕES	
(-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital (MP nº 1.858-6/1999, art. 19)	R\$ 0,00
(-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	R\$ 0,00
(-) Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte no Exterior Incidente Sobre os Dividendos no Caso do Art. 88 da Lei nº 12.973/2014	R\$ 0,00
(-) CSLL Retida na Fonte por Pessoas Jurídicas de Direito Privado (Lei nº 10.833/2003, art. 30)	R\$ 626.165,02
CSLL A PAGAR	(R\$ 626.165,02)

Apuração do IRPJ com base no Lucro Real 2016	
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	R\$ 2.777.897,11
À alíquota de 15%	R\$ 416.684,57
Adicional	R\$ 253.789,71
DEDUÇÕES	
(-) Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior (Art. 28, da Instrução Normativa 1.520/2014)	R\$ 0,00
(-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	R\$ 0,00
(-) Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte no Exterior Incidente Sobre os Dividendos no Caso do Art. 88 da Lei nº 12.973/2014	R\$ 0,00
(-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	R\$ 0,00
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	R\$ 986.327,47
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais (Lei nº 9.430/1996, art. 64)	R\$ 56.918,17
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	(R\$ 372.771,36)
Apuração da CSLL com base no Lucro Real 2016	
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	R\$ 2.826.874,19
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	R\$ 254.418,68
DEDUÇÕES	
(-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital (MP nº 1.858-6/1999, art. 19)	R\$ 0,00
(-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	R\$ 0,00
(-) Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte no Exterior Incidente Sobre os Dividendos no Caso do Art. 88 da Lei nº 12.973/2014	R\$ 0,00
(-) CSLL Retida na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 34)	R\$ 11.857,95
(-) CSLL Retida na Fonte por Pessoas Jurídicas de Direito Privado (Lei nº 10.833/2003, art. 30)	R\$ 636.694,20
CSLL A PAGAR	(R\$ 394.133,47)

Apuração do IRPJ com base no Lucro Real 2017	
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	R\$ 5.017.958,63
À alíquota de 15%	R\$ 752.693,79
Adicional	R\$ 477.795,86
DEDUÇÕES	
(-) Operações de Caráter Cultural e Artístico	R\$ 30.000,00
(-) Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior (Art. 28, da Instrução Normativa 1.520/2014)	R\$ 0,00
(-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	R\$ 0,00
(-) Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte no Exterior Incidente Sobre os Dividendos no Caso do Art. 88 da Lei nº 12.973/2014	R\$ 0,00
(-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	R\$ 0,00
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	R\$ 1.039.864,31
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais (Lei nº 9.430/1996, art. 64)	R\$ 60.521,20
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	R\$ 100.104,14
Apuração da CSLL com base no Lucro Real 2017	
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	R\$ 5.064.894,40
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	R\$ 455.840,50
DEDUÇÕES	
(-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital (MP nº 1.858-6/1999, art. 19)	R\$ 0,00
(-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	R\$ 0,00
(-) Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte no Exterior Incidente Sobre os Dividendos no Caso do Art. 88 da Lei nº 12.973/2014	R\$ 0,00
(-) CSLL Retida na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 34)	R\$ 17.371,91
(-) CSLL Retida na Fonte por Pessoas Jurídicas de Direito Privado (Lei nº 10.833/2003, art. 30)	R\$ 677.504,64
CSLL A PAGAR	(R\$ 239.036,05)

APÊNDICE M - PAPEL DE TRABALHO Nº 13

Recomposição das Bases de Cálculo e do IRPJ e CSLL Devidos	2015	2016	2017
BC IRPJ apurada por Beta	(R\$ 450.576,95)	R\$ 2.777.897,11	R\$ 5.017.958,63
Ajustes – Adições não Efetuadas	R\$ 521.955,36	R\$ 199.048,76	R\$ 35.303,50
Ajustes – Exclusões não Efetuadas	(R\$ 341.074,32)	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Base de Cálculo IRPJ Ajustada	(R\$ 269.695,91)	R\$ 2.976.945,87	R\$ 5.053.262,13
IRPJ 15% sobre base ajustada	R\$ 0,00	R\$ 446.541,88	R\$ 757.989,32
Adicional IRPJ 10% sobre base ajustada	R\$ 0,00	R\$ 273.694,59	R\$ 481.326,21
IRPJ Devido sobre base ajustada	R\$ 0,00	R\$ 720.236,47	R\$ 1.239.315,53
Dedução IR Pago no Exterior 2015	R\$ 0,00	(R\$ 130.488,84)	R\$ 0,00
Dedução IR pago no Exterior 2016	R\$ 0,00	(R\$ 14.061,50)	R\$ 0,00
IRPJ a Pagar Ajustado	R\$ 0,00	R\$ 575.686,13	R\$ 1.239.315,53
IRPJ a Pagar Apurado por Beta	R\$ 0,00	R\$ 670.474,28	R\$ 1.230.489,65
BC CSLL Apurada pela Empresa Beta	(R\$ 450.576,95)	R\$ 2.826.874,19	R\$ 5.064.894,40
Ajustes – Adições não Efetuadas	R\$ 521.955,36	R\$ 199.048,76	R\$ 35.303,50
Ajustes – Exclusões não Efetuadas	(R\$ 341.074,32)	R\$ 0,00	R\$ 0,00
BC CSLL Ajustada	(R\$ 269.695,91)	R\$ 3.025.922,95	R\$ 5.100.197,90
CSLL 9% sobre Base Ajustada	R\$ 0,00	R\$ 272.333,06	R\$ 459.017,81
Dedução IR Pago Exterior 2015	R\$ 0,00	(R\$ 46.975,98)	R\$ 0,00
CSLL a Pagar Ajustado	R\$ 0,00	R\$ 225.357,08	R\$ 459.017,81
CSLL a Pagar Apurada por Beta	R\$ 0,00	R\$ 254.418,68	R\$ 455.840,50

ANEXO A - LISTA DE PAÍSES E DEPENDÊNCIAS COM SUBTRIBUTAÇÃO

I - Andorra;
II - Anguilla;
III - Antígua e Barbuda;
IV - (Revogado (a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016)
V - Aruba;
VI - Ilhas Ascensão;
VII - Comunidade das Bahamas;
VIII - Bahrein;
IX - Barbados;
X - Belize;
XI - Ilhas Bermudas;
XII - Brunei;
XIII - Campione D' Italia;
XIV - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark);
XV - Ilhas Cayman;
XVI - Chipre;
XVII - (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017)
XVIII - Ilhas Cook;
XIX - (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017)
XX - Djibouti;
XXI - Dominica;
XXII - Emirados Árabes Unidos;
XXIII - Gibraltar;
XXIV - Granada;
XXV - Hong Kong;
XXVI - Kiribati;
XXVII - Lebuau;
XXVIII - Líbano;
XXIX - Libéria;
XXX - Liechtenstein;
XXXI - Macau;
XXXII - (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017)
XXXIII - Maldivas;
XXXIV - Ilha de Man;
XXXV - Ilhas Marshall;

XXXVI - Ilhas Maurício;
XXXVII - Mônaco;
XXXVIII - Ilhas Montserrat; XXXIX - Nauru;
XL - Ilha Niue;
XLI - Ilha Norfolk;
XLII - Panamá;
XLIII - Ilha Pitcaim;
XLIV - Polinésia Francesa;
XLV - Ilha Queshm;
XLVI - Samoa Americana;
XLVII - Samoa Ocidental;
XLVIII - San Marino;
XLIX - Ilhas de Santa Helena;
L - Santa Lúcia;
LI - Federação de São Cristóvão e Nevis;
LII - Ilha de São Pedro e Miguelão;
LIII - São Vicente e Granadinas;
LIV - Seychelles;
LV - Ilhas Solomon;
LVI - (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016)
LVII - Suazilândia;
LVIII - (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1474, de 18 de junho de 2014)
LIX - Sultanato de Omã;
LX - Tonga;
LXI - Tristão da Cunha;
LXII - Ilhas Turks e Caicos;
LXIII - Vanuatu;
LXIV - Ilhas Virgens Americanas;
LXV - Ilhas Virgens Britânicas;
LXVI - Curaçao; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016)
LXVII - São Martinho; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016)
LXVIII - Irlanda. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016)

Fonte: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa nº 1.037/2010.