



IBDT

III CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

IBDT/AJUFE/FDUSP-DEF



# Tributação Mundial

*Karem Jureidini Dias*

# Histórico

**Artigo 25** – tributação em bases universais de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior computados na apuração do lucro real no balanço levantado em 31/12 (regra antidiferimento)

Reafirmou o conteúdo da IN 38/96

Atribuição do legislador ordinário a definição do momento em que se dá a disponibilidade de receitas ou rendimentos advindos do exterior

Tributação do resultado da variação da equivalência patrimonial dos investimentos no exterior

Lei 9.249/95

Lei 9.532/97

LC 104/01

IN 213/02

IN 38/96

MP 1.858-7/99

MP 2.158-35/01

Lei 12.973/2014  
(MP 627/13)

Determinou que a tributação se desse apenas no momento da disponibilização do lucro, considerando como “disponibilizados” aqueles pagos ou creditados à matriz no Brasil

CSLL em bases mundiais

Artigo 74 – alterou o momento da tributação dos lucros auferidos no exterior.  
**Disponibilidade Ficta**  
**Regras de CFC (?)**

IRPF – tentativa de tributação automática antielisiva – não aprovado pelo Congresso Nacional  
IRPJ/CSLL – alterações na tributação das pessoas jurídicas

# Temas Relevantes Anteriores

- **CSLL – efeito intertemporal**
  - Acórdão n° 103-22.718, de 08/11/2006
  - vs.
  - Acórdão CSRF 9101-00.468, DE 07/12/2009
- **Decadência**
  - IN SRF 38/96
  - Acórdão n° 108-09.837, de 05/02/2009
  - vs.
  - Acórdão n° 108-09.587, de 16/04/2008.
- **Variação Cambial**
  - Acórdão n° 101-96.317, de 13/09/2007
  - Pronunciamento Técnico CPC 02
  - **Art. 77 da Lei n° 12.973/2014**: expressa exclusão da equivalência patrimonial do resultado tributável no Brasil

# ADI 2588

- Exame do artigo 43 §2º do CTN e do artigo 74da MP 2158/2001
- **Posição 1: inconstitucionalidade incondicional** – Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello
- **Posição 2: constitucionalidade incondicional** – Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, César Peluso, Ayres Britto
- **Posição 3: inconstitucionalidade condicional (Controladas x Coligadas)** – Ministra Ellen Gracie
- **Posição 4: inconstitucionalidade condicional (função antievasiva)** – Ministro Joaquim Barbosa

# Voto do Ministro Joaquim Barbosa

- O devido processo legal deve ser respeitado
- Rejeita a invocação do MEP para a solução, no que é seguido para a solução dos demais recursos
- Não se pode admitir que todas as controladas ou coligadas tenham propósito elisivo ou evasivo – Legislação CFC

# Norma de transição

- MP 2.158-35/2001, artigo 74, parágrafo único
- Ministro Marco Aurélio - “A retroatividade fica fulminada para todas as empresas, pouco importante se coligadas ou controladas, em paraísos fiscais ou não”
- Ministro Ricardo Lewandowski – “Em qualquer situação”
- Resultado – a norma não pode ser aplicada em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.
- Artigo 102, §2º da Constituição Federal/1988 – eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes.

**RE 611.586/PR – COAMO**  
**REPERCUSSÃO GERAL – ART. 543-B CPC, ART.**  
**62-A RICARF**

- Relator: Ministro Joaquim Barbosa
- Manifestação nos autos da ADI 2588 pela interpretação conforme legislação CFC
- **Negado provimento** ao Recurso Extraordinário, vencido o Ministro Marco Aurélio. Alteração de posicionamentos. **Lucro auferido por controlada em paraíso fiscal.**

# RE 541.090/SC – EMBRACO

- Relator Ministro Joaquim Barbosa
  - Parcial provimento: (i) afastar a retroatividade; (ii) controlada fora de paraíso fiscal
- . Incoerência com as razões de decidir vencedoras da ADI 2588
- Designado para redigir o acórdão o Ministro Teori Zavascki (possibilidade de reajustar o voto, cf ementa)
    - Tributação incide sobre lucro de empresa sediada no Brasil proveniente de fonte situada no exterior
      - Regime Competência
      - Método de Equivalência Patrimonial
      - Disponibilidade Econômica
        - Possibilidade de Compensação do imposto pago
      - Evitar a Elisão ou a Evasão por subfaturamento ou superfaturamento
    - Ressalva quanto aos acordos internacionais. Disciplina própria e distinta em relação aos Estados partes.



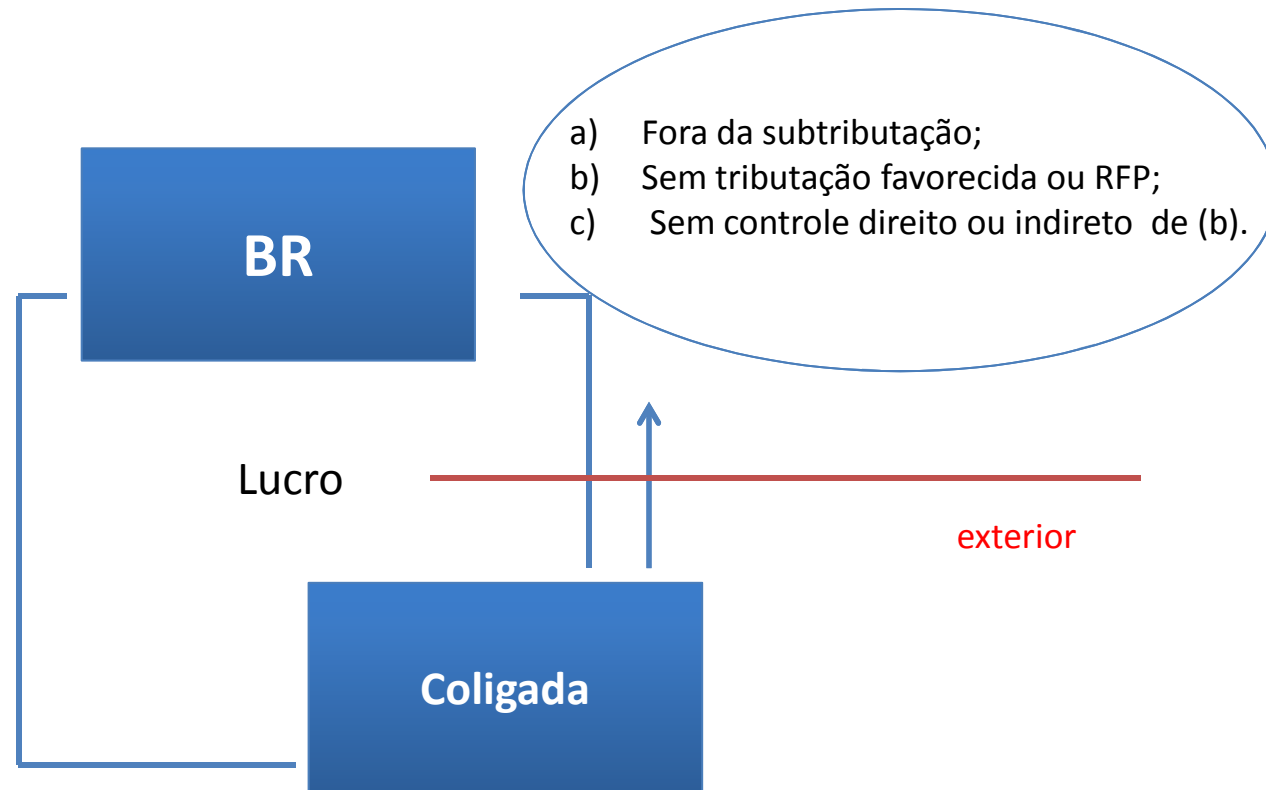
# Julgamento do Supremo Tribunal Federal

ADI 2588	<ul style="list-style-type: none"><li>• Inconstitucional para coligada fora de paraíso fiscal</li><li>• Constitucional controlada em paraíso fiscal</li></ul>
RE 611.586 – COAMO Controlada em paraíso fiscal (Aruba)	<ul style="list-style-type: none"><li>• Constitucional para controlada em paraíso fiscal</li></ul>
RE 541.090 – EMBRACO Controlada na Itália e China	<ul style="list-style-type: none"><li>• Constitucional para controlada fora de paraíso fiscal</li></ul>

# Cenário após Lei 12.973/2014

## Momento do Reconhecimento do Lucro no Brasil

- ❖ Data do pagamento ou crédito.
- ❖ Operação de mútuo (com reserva de lucros).
- ❖ Adiantamento por conta de venda futura (prazo superior ao ciclo de produção).



# Cenário após Lei 12.973/2014

## Momento do Reconhecimento do Lucro no Brasil

### Emprego do Valor vs. Alienação

*“LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO. EMPREGO DO VALOR. A finalidade da norma contida no item 4 da alínea “b” do § 2º, da Lei nº 9.532, de 1997, foi de caracterizar como disponibilização qualquer forma de realização dos lucros que não estivesse compreendida nas demais situações previstas no parágrafo, entre elas a alienação do investimento mediante conferência para integralização de capital de outras empresas”.*

(CSRF, Acórdão 9101-001.768, Sessão de 15/10/2013)

*“LUCROS DE CONTROLADA NO EXTERIOR - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA ANOS-CALENDÁRIO 1999 e 2000 - A conferência de participação societária não constitui “disponibilização” de lucros, cuja destinação ainda não fora objeto de deliberação”.*

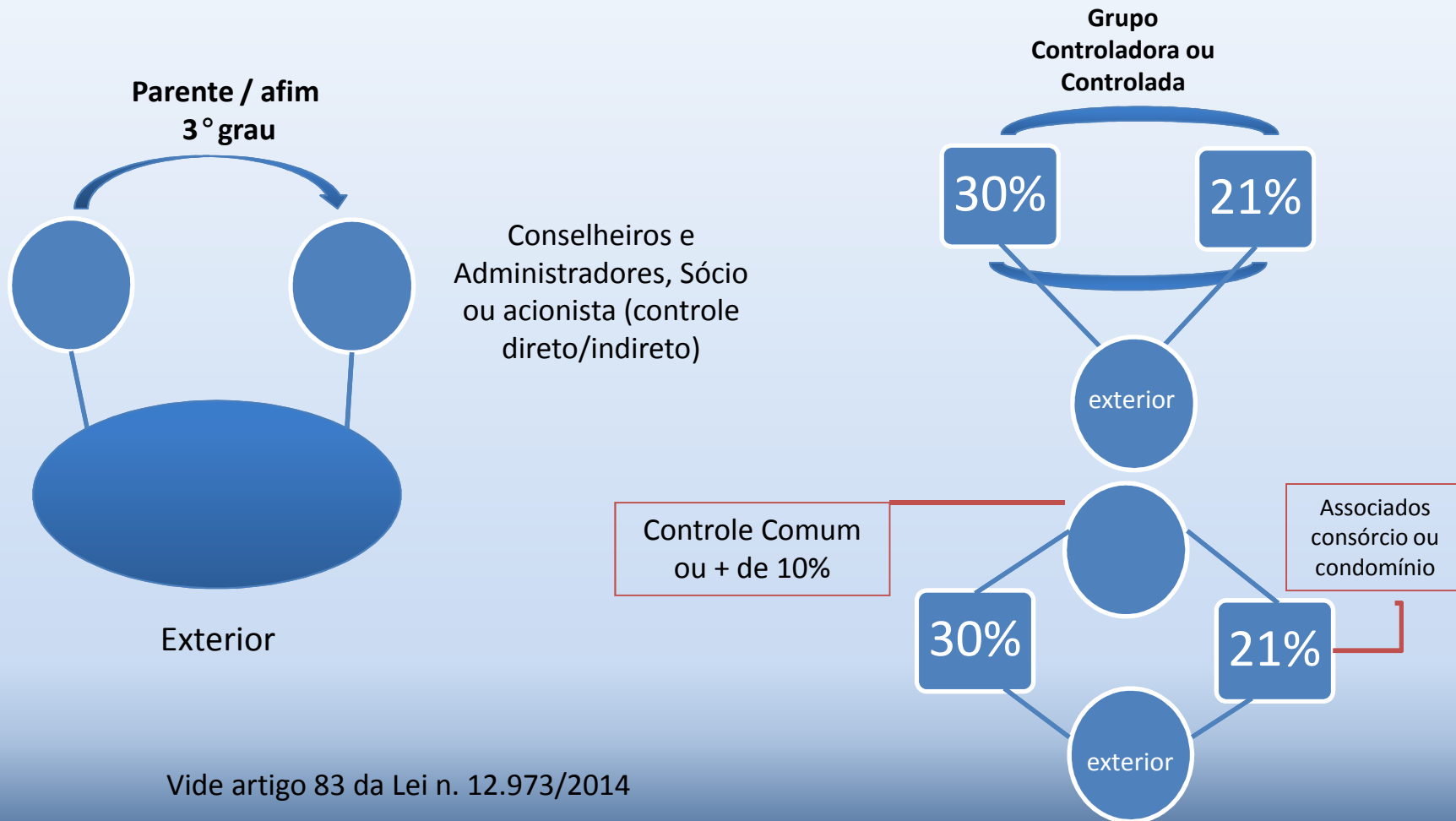
(CSRF, Acórdão 9101-001.678, Sessão de 15/05/2013)

*“IRPJ E OUTROS - LUCROS DE CONTROLADA NO EXTERIOR – EMPREGO DO VALOR - ANOS-CALENDÁRIO 2000 e 2001 - A cisão seguida de versão no patrimônio não constitui “disponibilização” de lucros, cuja destinação ainda não fora objeto de deliberação”.*

(CSRF, Acórdão 9101-01.644, Sessão de 15/05/2013)

# Cenário após Lei 12.973/2014

## Equiparação à Controladora



# Cenário após Lei 12.973/2014

## Diferenciação de Tratamento

CONTROLADAS	COLIGADAS
<ul style="list-style-type: none"><li>• Mantida a regra antidiferimento.</li><li>• Nova hipótese de reconhecimento de controle (coligadas equiparadas).</li><li>• Novas regras de consolidação de resultados decorrentes de renda ativa própria das controladas no exterior, para fins de adição ao lucro real da sociedade brasileira.</li><li>• Mantida a autorização à compensação do imposto brasileiro com o imposto estrangeiro.</li><li>• Possibilidade da empresa brasileira de postergar o pagamento dos lucros auferidos no exterior em condições específicas.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Previsão de incidência do imposto brasileiro sobre os resultados auferidos no exterior apenas no momento de sua efetiva disponibilização.</li><li>• Possibilidade de compensação do imposto brasileiro com eventual imposto estrangeiro retido na fonte no momento da disponibilização.</li></ul>

# Cenário após Lei 12.973/2014

## Diferimento do Pagamento

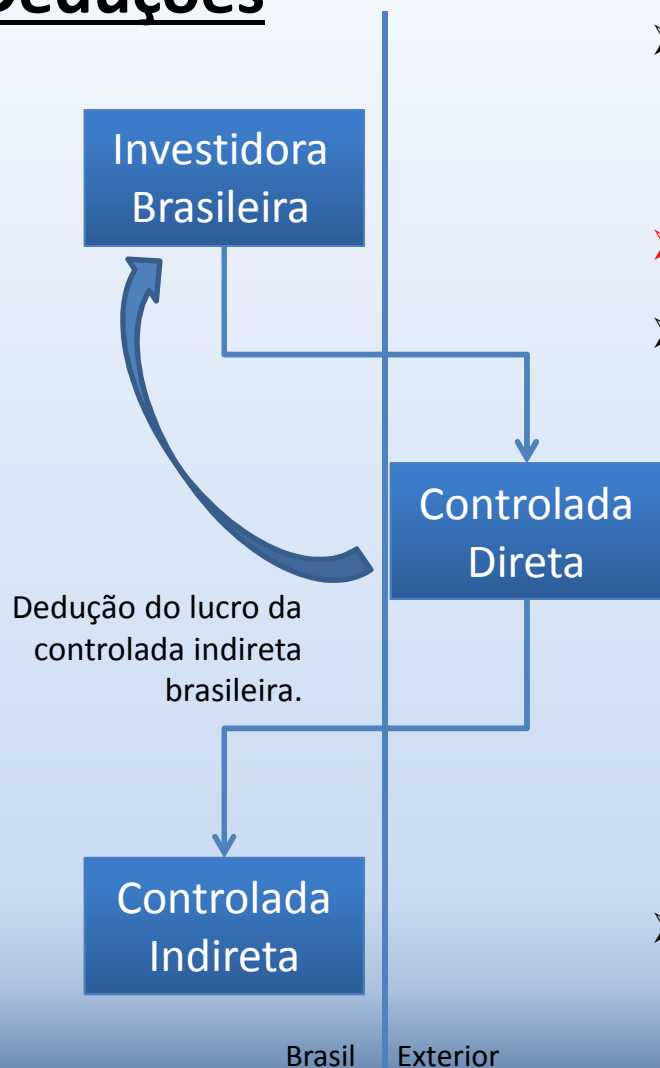
- Inovação da Lei 12.973/2014 (Medida Provisória nº 627/2013) - Possibilidade de **diferimento** do pagamento do imposto brasileiro decorrente da adição do resultado positivo de controladas e filiais.
- Pagamento se dará na proporção da efetiva distribuição dos resultados nos anos subsequentes, observadas as seguintes regras:
  - **No 1º ano subsequente ao período de apuração:** serão considerados efetivamente distribuídos, para fins de diferimento do pagamento, ao menos **12,5%** do resultado apurado;
  - **No 8º ano subsequente ao período de apuração:** será considerado efetivamente distribuído, para fins de diferimento do pagamento, todo o **saldo remanescente** do resultado apurado.
- **Condições:** (i) investida não poderá estar sujeita à subtributação; (ii) investida não poderá estar localizada em (ou ser controlada por sociedade localizada em) país ou dependência com tributação favorecida, tampouco ser (ou ser controlada por) beneficiária de Regime Fiscal Privilegiado; **e** (iii) investida deverá possuir renda ativa própria superior a 80% da sua renda total.

## **Controladas no Exterior – Compensação de Prejuízos e Consolidação de Resultados**

- Prejuízos da empresa brasileira podem ser compensados com lucros das controladas ou coligadas no exterior
- Prejuízos acumulados das controladas diretas e indiretas no exterior apurados até 31/12/14 (ou 2015) – podem ser compensados apenas com lucros das mesmas PJ que os geraram
- A partir de 1/1/2015 e até **31/12/2022** – prejuízos e lucros das controladas poderão, preenchidas determinadas condições, ser considerados de forma consolidada na apuração do IRPJ e CSLL da controladora brasileira
- Exceção para investimento em país com o qual o Brasil não mantenha acordo para troca de informações, paraíso fiscal, RFP, ou com renda ativa própria inferior a 30%

# Cenário após Lei 12.973/2014

## Deduções

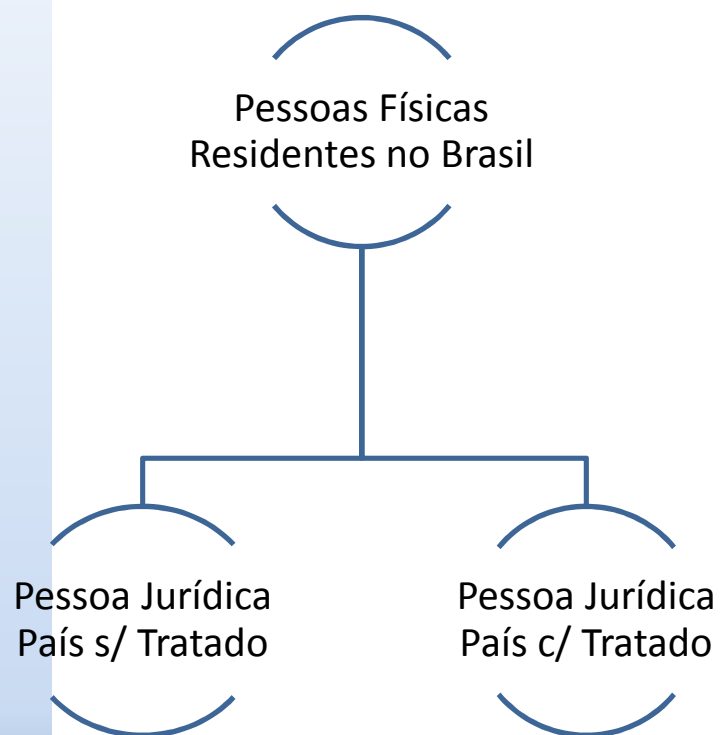


- Dedução do lucro da controlada indireta residente no Brasil no momento da tributação, pela controladora brasileira, do lucro da controlada direta no exterior.
- **Eliminação de duplicidades.**
- Dedução do tributo pago na proporção da participação, independentemente da denominação adotada, inclusive retido na fonte (desde que sobre lucro), comprovado por documento oficial emitido pela administração tributária estrangeira e reconhecido pelo Consulado da Embaixada Brasileira. A dedução será de forma individualizada ou consolidada conforme o mecanismo de reconhecimento do lucro, e não poderá exceder o montante dos tributos devidos sobre o lucro no Brasil (com adicional). A dedução poderá ser realizada em ano-calendário subsequente, se a tributação ocorrer posteriormente à tributação no Brasil.
- Observação: para coligadas, a dedução é apenas do imposto retido na fonte



# Cenário Anterior à Lei 12.973/2014

## Pessoas Físicas (sem alterações)



Obs: tratados de bitributação também se aplicam a pessoas físicas – Artigos 1 e 3(1)(a) da CM-OCDE.

- Lucros e dividendos pagos por empresa residente no exterior – Recolhimento Mensal Obrigatório (carnê-leão) – Ajuste na Declaração Anual de Rendimentos – Art. 8º, Lei nº 7.713/98.
- Aspecto temporal: regime de caixa (ausência de regra antidiferimento), mas tributação apenas no momento da disponibilização efetiva do lucro / dividendo.
- Lei n. 12.973/2014: tentativa de alteração não aprovada pelo Congresso Nacional; logo, sem alterações no regime das pessoas físicas.

# Cenário após Lei 12.973/2014

## Forma de Reconhecimento do Lucro - Discussão

Lucro Auferido no Exterior por Controladas Indiretas

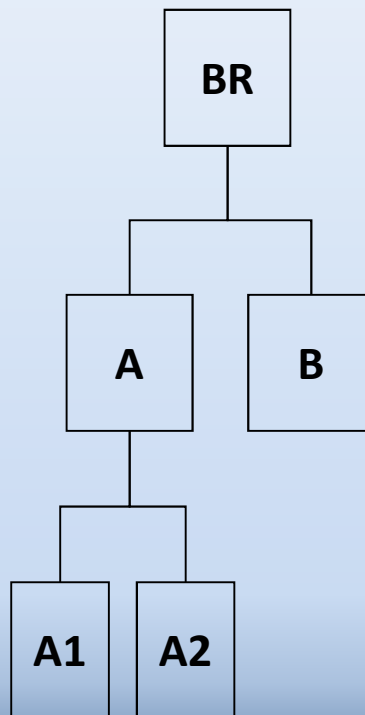
### SISTEMÁTICA DA LEI 12.973/2014

#### **Individualização Vertical**

**BR** – Reconhece individualizadamente o lucro de A, A1, A2 e B.

- Teria que reconhecer o tributo pago em cada uma.

**A** – Deve expurgar da equivalência o lucro de A1 e A2.



#### **Individualização Horizontal**

**A** – Consolida as mutações do PL de A1 e A2.

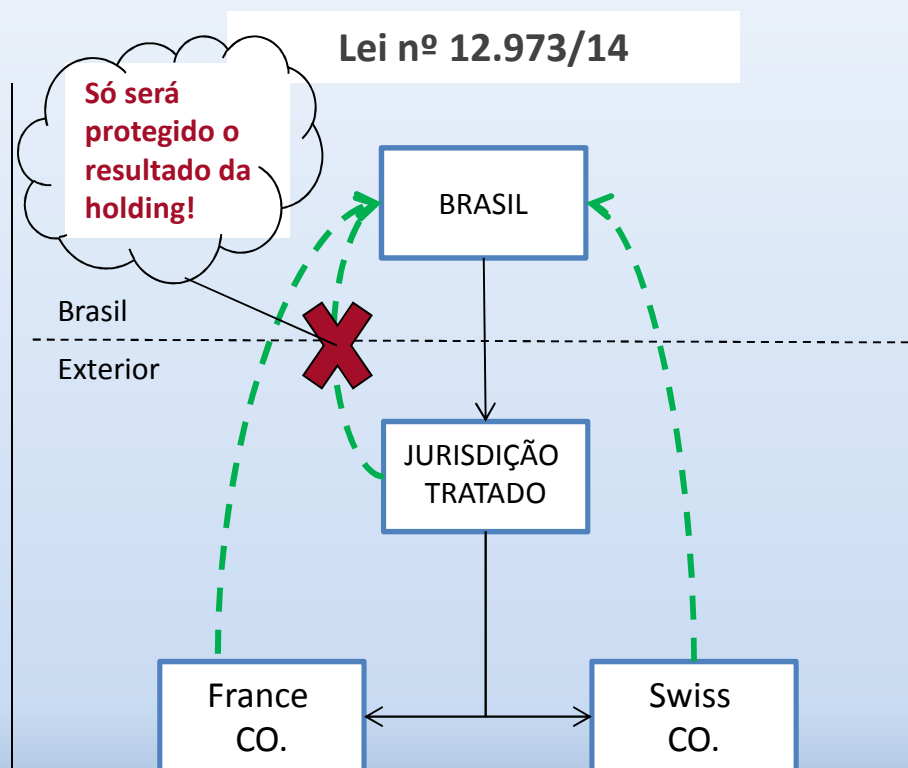
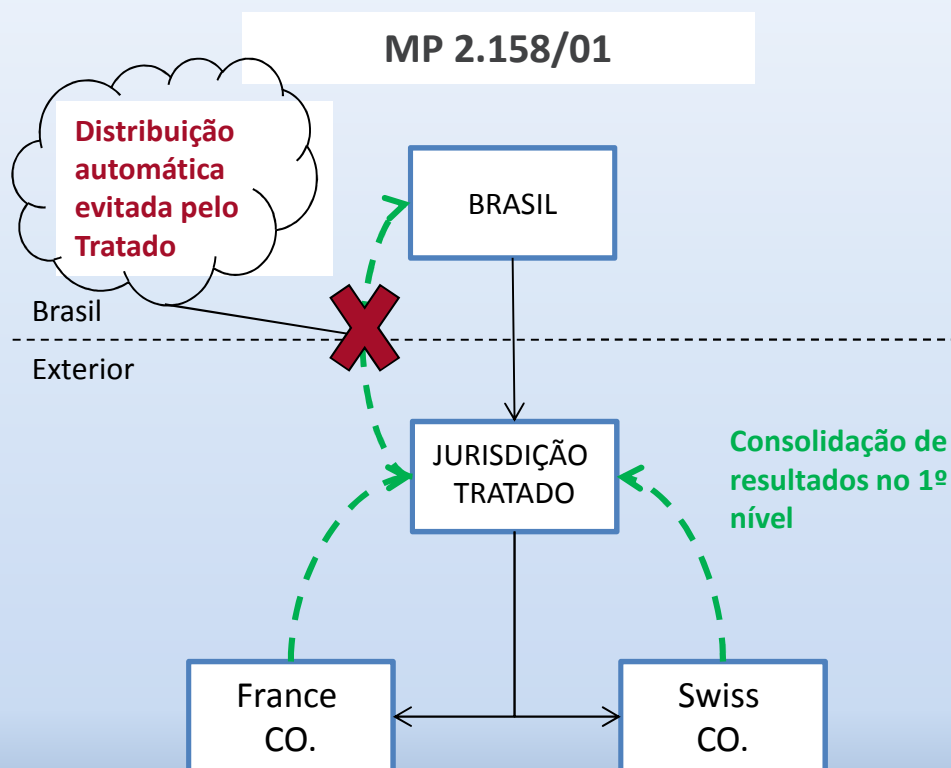
- Consolida os tributos pagos por A1 e A2 ( § 6º do artigo 14 da IN 213/2002).

Obs: há mutações no PL que não correspondem ao lucro.

**BR** – Reconhece individualizadamente só o lucro de A e B.

# Reconhecimento de lucro e Tratados

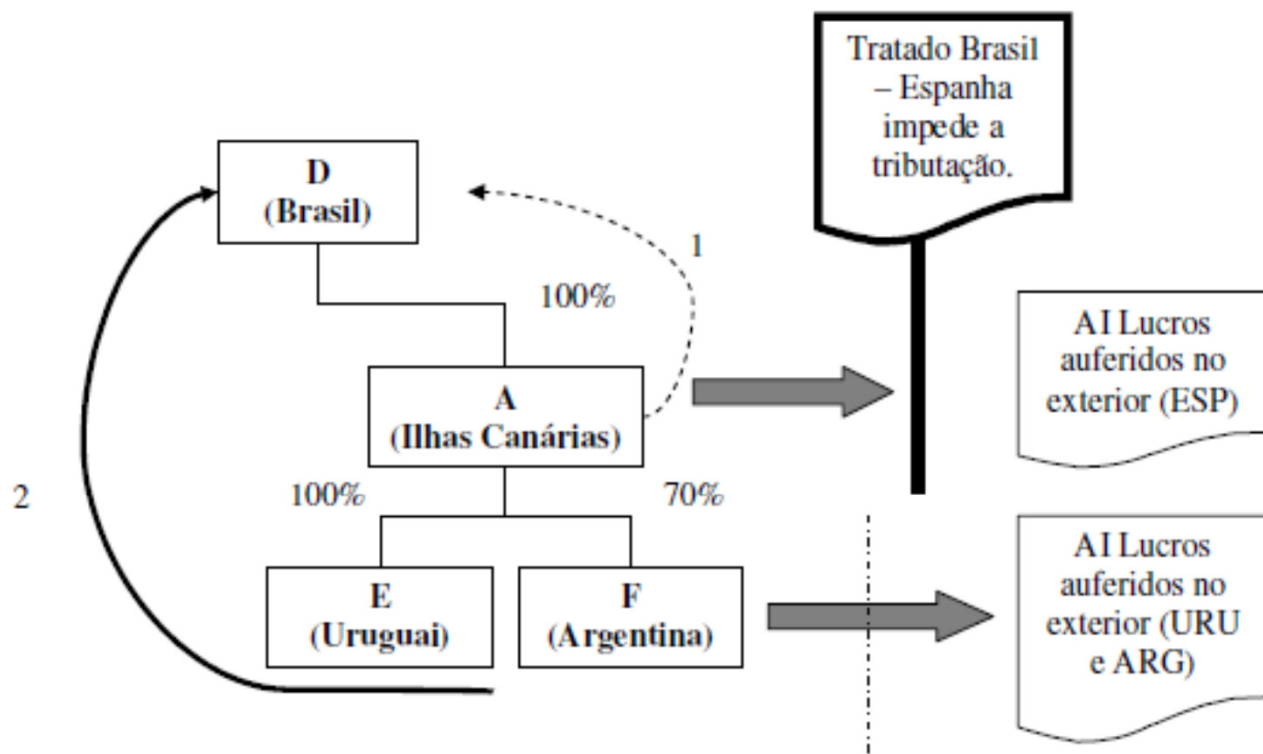
- Empresa **holding** em jurisdição com tratado **não é mais uma possibilidade** para diferir ou evitar a tributação dos lucros auferidos por controladas indiretas (o mesmo para a consolidação de lucros e prejuízos)



# Reconhecimento de lucro e Tratados

- **Controladas no Exterior (Arts. 77 a 80) ou PJs equiparadas (Art. 83)** – Fato gerador ocorre em 31 de dezembro de cada ano calendário, com possibilidade de diferimento do pagamento do IRPJ e da CSLL:
  - Tributação das controladas diretas e indiretas **de forma individualizada** – o investimento em controladas diretas será subdividido no balanço da controladora brasileira em subcontas de investimento para cada controlada indireta (transparência das variações patrimoniais equivalentes aos lucros de cada investida)
  - Não é mais possível a consolidação de resultados no primeiro nível de controlada estrangeira para fins de aplicação de Tratados para Evitar a Dupla Tributação – DTT sobre os resultados das controladas indiretas
  - Entretanto – PERMANECE NA NOVA LEGISLAÇÃO a discussão sobre a aplicação dos DTTs quanto aos lucros próprios das controladas, diretas ou indiretas, localizadas em países com os quais o Brasil tenha celebrado DTTs
  - Art. 7º vs Art. 10º do modelo OCDE

# CASO EAGLE



1. Lucro de A não foi tributado por D no Brasil, em razão do Tratado Brasil-Espanha.
2. Lucros de E e F não foram tributados por D no Brasil, em razão do reconhecimento por meio de A e, conseqüentemente, da aplicação das disposições do Tratado Brasil-Espanha.

# Tratado Internacional

- Acórdão nº 101-97.070, sessão de 17/12/2008:

LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR- Na vigência das Leis 9.249/95 e Lei 9.532/97, o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido na IN 38/96 e na Lei nº 9.532/97), e o que se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158-35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que presumidos), passando a incidir sobre os lucros apurados, e não mais sobre dividendos.

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA - Nos termos da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS INDIRETAS- Para fins de aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, os lucros de controladas indiretas consideram-se auferidos diretamente pela investidora brasileira, e sua tributação no Brasil não se submete às regras do tratado internacional firmado com o país de residência da controlada direta.

Obs.: Vide casos Gerdau (Ac 1101-000.81-12), e Normus (Ac 1402-00.391)

# Tratado Internacional

- Acórdão nº 1101-000.811, sessão de 02/10/2012 (Caso Gerdau):
  - Não existe disposição no tratado para não oposição em caso de reorganização societária;
  - Não há acusação de abuso do tratado e não há base legal para essa acusação;
  - “Controlada” significa controlada direta;
  - A translação do conceito do artigo 243 da Lei nº 6.404/76 para o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 não tem fundamento;
  - Não se pode admitir a desconsideração tácita da personalidade jurídica das controladas diretas;
  - Perigo de admitir dupla tributação;
  - A individualização não quer atingir às controladas indiretas.

# Lucros no exterior e Tratados

## Regra antidiferimento e Acordos de Dupla Tributação

- Superior Tribunal de Justiça – Recurso Especial nº 1.325.709/RJ:

*“9. O art. 7o, § 1o. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigorante é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas”.*

- Conclusão: Lei nº 9.249/95 e MP 2.158-35/01 não tributam MEP.



# Lucros no exterior e Tratados

## Regra antidiferimento e Acordos de Dupla Tributação

### ➤ Art. 74 da MP 2.158-35/01 é compatível com Art. 7º dos Tratados?

*“14. O propósito do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado contratante de tributar os lucros das empresas de outros Estado contratante. O parágrafo não limita o direito do Estado contratante a tributar seus próprios residentes sob **“controlled foreign companies provision”** encontradas em sua legislação doméstica, embora tal tributação sobre esses residentes possa ser computada com referência à parcela dos lucros de uma empresa residente do outro Estado contratante atribuíveis à participação societária desses residentes. O imposto exigido pelo Estado sobre seus próprios residentes não reduz o lucro da empresa do outro Estado contratante e não deve, portanto, ser considerado como incidente sobre tais lucros (veja também parágrafo 23 do Comentário ao Artigo 1 e parágrafos 37 a 39 do Comentário ao Artigo 10)”* (tradução livre).

(Comentários da OCDE à Convenção Modelo – Artigo 7).

### ➤ Art. 74 da MP 2.158-35/01 é “controlled foreign companies provision”?

- Ausência de referência aos métodos transacional (renda passiva) e jurisdicional (paraísos fiscais).
- Aplicação genérica. Regra antielisiva? Proporcionalidade.
- *“26. (...) Como regra geral, **essas medidas [regras CFC] não devem ser aplicadas quando uma parcela significativa do lucro tenha se sujeito a tributação comparável com a do Estado de residência do contribuinte**”.*

*(Comentários da OCDE à Convenção Modelo – Artigo 1)*

# Lucros no exterior e Tratados

## Regra antidiferimento e Acordos de Dupla Tributação

➤ Superior Tribunal de Justiça – Recurso Especial nº 1.325.709/RJ:

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.

Obrigada!

[karem@rivittidias.com.br](mailto:karem@rivittidias.com.br)