

## Curso de Especialização da APET

O Direito Tributário Internacional na Prática:  
dos fundamentos às novas regras

# *Tributação internacional do residente pessoa jurídica*

*Gustavo Lian Haddad*

*Professor da APET, Insper e do IBDT. Ex-membro do CARF. Sócio da prática de Tributário do Lefosse Advogados.*

Contato: [gustavo.haddad@lefosse.com](mailto:gustavo.haddad@lefosse.com)



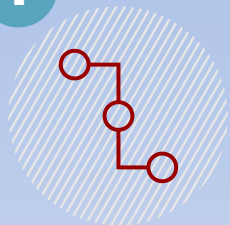
# ÍNDICE

Arcabouço Conceitual	03
Cenário internacional	04
TBU vs. Territorialidade	05
CFC ( <i>Controlled Foreign Corporation</i> )	06-07
Aspectos relevantes para aplicação de CFC	08
1) Definição de CFC	09-10
2) Renda atingida	11-12
3) Alocação do lucro da CFC	13-14
4) Mitigação da dupla tributação	15
Tributação de rendimentos auferidos no exterior por pessoas jurídicas – Histórico	16
Regime de tributação – Controladas	17-19
Consolidação de resultados	20-22
Tratamento de prejuízos	23-30
Compensação de imposto pago no exterior	31-34
Credito presumido	35
Regime de tributação – Coligadas	36-37
Anexo	38-44



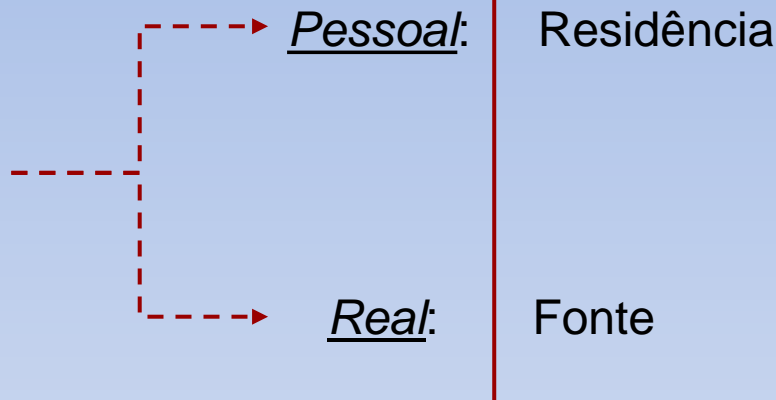
# Arcabouço Conceitual

1



Princípio da Territorialidade  
– Conexão com o Estado

## Elementos de conexão



2



Regimes de tributação  
do residente:  
Territorial **X** Universal (TBU)

3



Renda ativa e  
renda passiva

## Cenário internacional – Tributação do residente



Territorialidade em sentido estrito é adotada pela maioria dos países da OCDE (*participation exemption*)

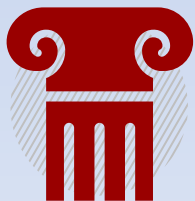
### Exceção 1:

Transparência fiscal internacional – Normas anti-elisivas específicas

- CFC (Controlled Foreign Corporation)
- Subpart F (nos EUA)

### Exceção 2:

Regime brasileiro do TBU que adota como regra a tributação automática



**Novo paradigma:** Pillar 2 do BEPS



# TBU vs. Territorialidade

## Crescente migração para sistemas de bases locais:

Os argumentos a favor da Territorialidade são que sistemas TBU:

- (i) são mais complexos e burocráticos;
- (ii) desestimulam a repatriação da renda (lock-out effect); e
- (iii) encorajam o investimento por meio de entidades no exterior.

### EUA

#### *Trump Tax Reform*

- Migração parcial para Territorialidade
- Objetivo: “*level the playing field*” para empresas americanas
- Exceções: GILTI (Global Intangible Low Tax Income) e casos de Subpart F com modificações em relação ao regime anterior

#### *The American Jobs Plan*

- Proposta da Administração Biden com alteração das alíquotas de Corporate Income Tax (de 21% para 28%) e GILTI (até 13,125% para 20%)\*1

\*1 Disponível em: <https://taxfoundation.org/biden-gilti-proposal/> e <https://taxfoundation.org/biden-budget-taxes/>. Acesso em 18.06.2024.



## **CFC** (Controlled Foreign Corporation)

- Normas antiabuso
- Principal preocupação: manutenção/preservação da base tributária diante da mobilidade do capital (*movable income*)
- Incentivadas pelo projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) da OCDE

*Action 3 – Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*

Amplamente aceitas internacionalmente  
(50 países participantes do BEPS já adotam CFC Rules)<sup>1</sup>

Todos os Estados-membros da União Europeia possuem CFC Rules desde jan/2019, em virtude da diretiva antielisão ATAD I.

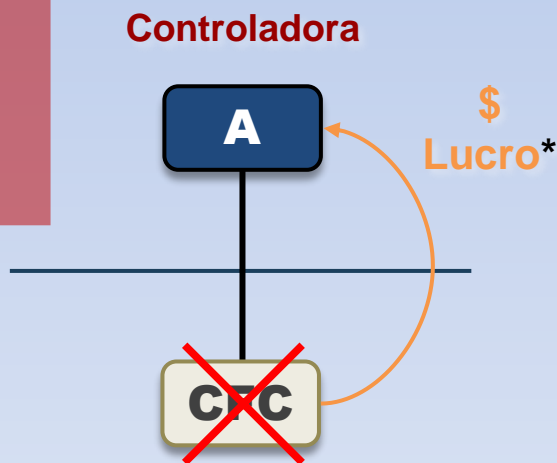


<sup>1</sup> Disponível em: <http://qdd.oecd.org/data/CFC/.ALL>. Acesso em 18.06.2024.

## CFC (Controlled Foreign Corporation) (cont.)

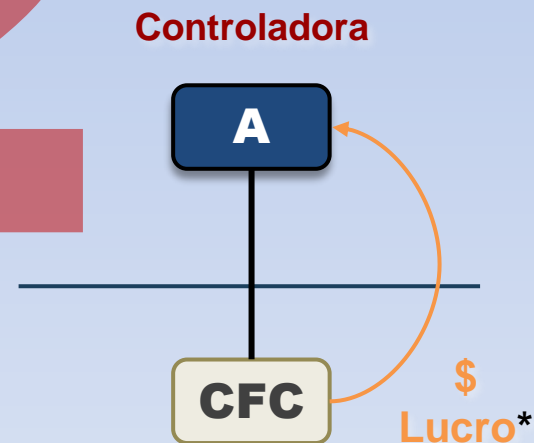
- Dois caminhos técnicos para construção (design) das regras CFC

**1** Desconsideração da personalidade jurídica da CFC (*look through approach*)



\*Como se auferido diretamente

**2** Dividendos presumidos (*deemed dividend approach*)



\*Como se distribuído fosse



# Aspectos relevantes para aplicação de CFC

1

**CFC**

Definição de CFC

2



Renda atingida

3



Alocação do lucro da CFC

4



Mitigação de dupla tributação



# 1) Definição de CFC

## Recomendações BEPS / Action 3

**Controle:** elemento chave para identificar a quais CFCs a legislação é aplicável; necessidade de existir “poder de controle”

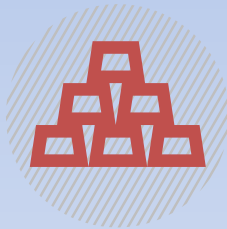
### Tipos de controle:

#### Jurídico



Percentual de ações com direito a voto

#### Econômico



Direito sobre os lucros em certas situações, como a dissolução

#### De fato



Efetivo exercício de decisões

#### Por consolidação



Existência de regras contábeis de consolidação

A recomendação da OCDE é que o “poder de controle” seja caracterizado quando a controladora possua direitos societários ou direitos econômicos na entidade CFC em montante superior a 50%.

→ Países são livres para utilizar percentuais inferiores.



# 1) Definição de CFC (cont.)

## Recomendações BEPS / Action 3

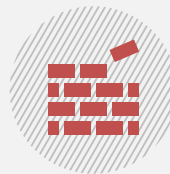
**Definição de CFC:** conceito amplo para alcançar, entre outras estruturas:



Pessoa jurídicas  
(controle direto ou indireto)



Entidades transparentes  
(*partnerships*)



Estabelecimentos  
permanentes



*Trusts*

**Limites:** regras deveriam alcançar (por questões de eficiência) apenas as entidades no exterior que efetivamente ofereçam riscos de erosão de bases tributáveis e de transferência artificial de lucros, podendo ser utilizados limites relativos ao:

- Montante de lucro auferido pela CFC (*de minimis threshold*);
- Uso de estruturas artificiais (*anti-avoidance requirement*);
- Nível de tributação aplicável à CFC (*low-tax threshold*).

A recomendação da OCDE é a aplicação do *low-tax threshold*, o qual pode ser combinado com uma “*white list*”



## 2) Renda atingida

### Recomendações BEPS / Action 3

A Ação 3 do BEPS menciona tipos de abordagens que podem ser adotadas (inclusive em conjunto) para definir o rendimento atingido pelas CFC Rules:

➡ Abordagem “formalista” (*categorical analysis*) baseada na:

- i. **classificação jurídica** dos rendimentos (e.g. dividendos, juros, royalties) e/ ou
- ii. **origem dos rendimentos** (e.g. valores recebidos de partes relacionadas ou de jurisdições específicas)

➡ Postura adotada para Pessoas Físicas residentes na recente Lei nº 14.754/2023 (Lei das Offshores)

➡ Abordagem “de substância” (*substance analysis*) das atividades da entidade CFC (e.g. estrutura operacional da entidade)

Análise do excesso de lucros também é prevista como alternativa (e.g. lucro que supera a taxa usual de retorno esperada)



## 2) Renda atingida (cont.)

### Recomendações BEPS / Action 3

Tendo o rendimento sido capturado pelo regime CFC, a jurisdição deve determinar o seu método de atribuição, sendo dois os principais regimes:

- ➔ Regime de **inclusão total** (“*entity approach*”):  
Compreende todos os rendimentos auferidos pela CFC caso certos critérios relacionados com a renda capturada sejam atingidos
- ➔ Regime de **inclusão parcial** a depender do rendimento (“*transactional approach*”):  
Fontes/categorias de renda são levadas isoladamente à tributação

➔ Postura adotada para Pessoas Físicas residentes na recente Lei nº 14.754/2023 (Lei das Offshores)

A OCDE entende que a *transactional approach* seria mais consistente com o objetivo da Action 3:

*“As a transactional approach requires consideration of each stream of income to determine whether it falls within the definition of CFC income it is better able to target specific types of income more effectively than the entity approach. It is also possible to attribute only that income that raises BEPS concerns, and this greater proportionality suggests that the transactional approach may be more consistent with both the goals of Action Item 3 and EU law.”*



### 3) Alocação do lucro da CFC

#### Recomendações BEPS / Action 3

#### Como computar o lucro da CFC?

- Tributação da renda auferida pela CFC de acordo com as regras normais/ gerais de tributação do país do indivíduo/ entidade controlador(a)
  - E.g. no Brasil, inclusão no Lucro Real e no Resultado Ajustado
- Sugestão BEPS: compensação de prejuízos da CFC somente contra lucros futuros da mesma CFC ou de outras no mesmo território

#### Como atribuir o lucro?

- Reconhecimento da renda de acordo com participação/ controle do indivíduo/ entidade controlador(a) na CFC



## 4) Mitigação da dupla tributação

Preocupação com bitributação da renda da CFC:

### Prevenção

Problemática da aplicação/  
compatibilidade com DTTs  
(*Double Taxation Treaties*,  
Tratados Internacionais para  
Evitar a Dupla Tributação)

### Creditamento

Compensação do imposto  
pago pela CFC (*tax credits*)

### Não tributação

Ausência de tributação de  
dividendos ou ganhos de capital  
caso o lucro da CFC já tenha  
sido tributado pela controladora  
em razão das regras de CFC



# Tributação de rendimentos auferidos no exterior por pessoas jurídicas | Histórico

## Lei Complementar 104/01

### Lei 9.249/95

Introdução da Tributação universal

Exposição de motivos: combate à evasão fiscal



### Lei 9.532/97

tributação apenas quando a renda estivesse disponível

**Disponibilizar** = distribuição ou emprego, contratação de mútuo (se houvesse lucros ou reservas de lucros acumulados)



### Leis 9.249 e 9.532

criação de dois regimes de tributação

**a)** rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por pessoas jurídicas

→ estes rendimentos resultam da atuação direta da PJ no exterior (ex. investimentos financeiros, comissões, etc) e devem ser tributados no Brasil no período em que incorridos

**b)** lucros auferidos por intermédio de filiais, controladas e coligadas



### MP 2158-34/01

Disponibilização automática dos lucros

Lucros auferidos até 2001 disponibilizados em 31/12/2002



### Lei 12.973/14

Segregação do tratamento aplicável a controladas e coligadas

Consolidação de resultados de controladas até 2024 em certas condições

Coligadas não situadas em paraísos fiscais: tributação incidente sobre os lucros efetivamente disponibilizados

Diferimento do pagamento do IRPJ e da CSLL em circunstâncias específicas

Aplicação a partir 2015 (opção para 2014)



### Instrução Normativa 1.520/14

Regulamentação das disposições da Lei 12.973/14

Formas de controle, evidenciação e tributação dos lucros apurados por filiais, sucursais, controladas, direta ou indireta, ou coligadas, no exterior

Sistemática, requisitos e controles para consolidação dos lucros auferidos no exterior

Sistemática de dedução do imposto pago no exterior e do imposto retido sobre rendimentos recebidos



# 1) Controladas – tributação automática

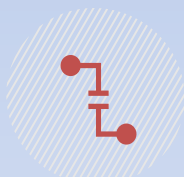
## Lei nº 12.973/14 (arts. 76 a 91) / Instrução Normativa nº 1.520/14:



Controladora brasileira ou equiparada deve registrar variação do investimento em subcontas específicas, de forma individualizada<sup>1</sup>



Variação do investimento deve ser convertida em reais com base na taxa de câmbio do país de origem fixada para venda, pelo Bacen, correspondente à data do balanço da controlada<sup>2</sup>



Segregação do tratamento aplicável a controladas e coligadas



Para controladas e equiparadas permanece a **disponibilização automática** dos lucros.

→ Há previsão expressa de que a tributação incide apenas sobre os lucros (exclui demais parcelas que influenciam o PL da controlada e também variação cambial)<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Art. 76 da Lei nº 12.973/14 | <sup>2</sup> Art. 76, § 2º da Lei nº 12.973/14 | <sup>3</sup> Art. 77, § 1º da Lei nº 12.973/14



## 1) Controladas – tributação automática (cont.)

**Lei nº 12.973/14 (arts. 76 a 91) / Instrução Normativa nº 1.520/14 (cont.):**



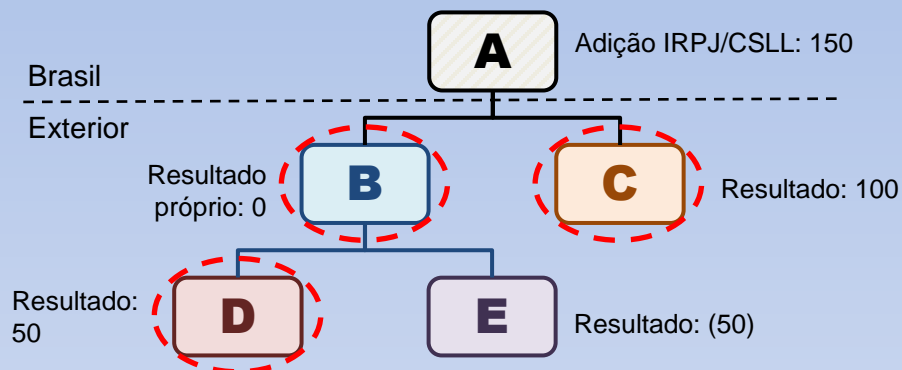
Equiparação à controladora de pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detenha participação em coligada no exterior em conjunto com pessoa física ou pessoa jurídica residentes no Brasil, a ela vinculadas, se o somatório das participações exceder a 50% do capital votante<sup>1</sup>



Equipara-se à condição de coligada os empreendimentos controlados em conjunto com partes não vinculadas<sup>2</sup>

# 1) Controladas – tributação automática (cont.)

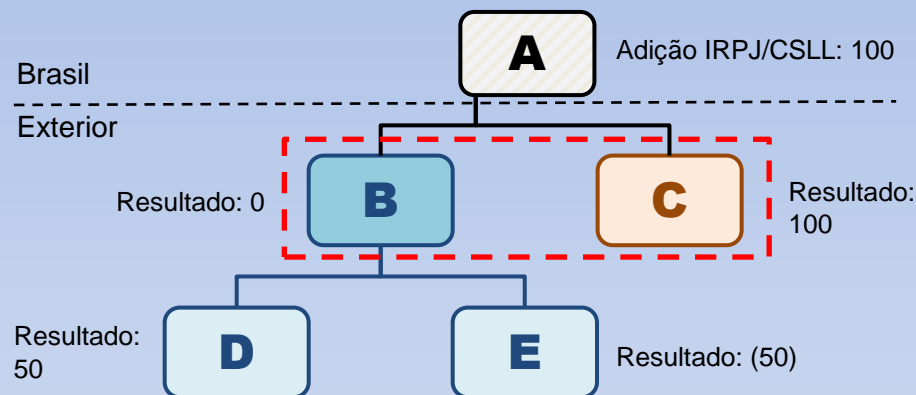
## Regime Atual Lei 12.973



- (i) A deverá reconhecer e tributar individualizadamente o lucro auferido por B, C, D e E (reconhecimento do imposto pago em cada uma)
- (ii) Para fins do item (i) acima, do lucro de B será excluída a equivalência patrimonial em D e E

X

## Regime Anterior (MP 2.158-35)



- (i) A deverá reconhecer e tributar individualizadamente o lucro auferido por B (consolidando em B os resultados de D e E) e C,
- (ii) O limite de crédito do imposto será calculado individualmente por controlada direta (B e C)

CSRF, Acórdãos 9101-007.029, de 06.06.24; 9101-006.784, de 06.11.23; 9101-06.449, de 01.02.23.



## 2) Consolidação de resultados

**Lei nº 12.973/14 (arts. 76 a 91) / Instrução Normativa nº 1.520/14** (cont.):



Tributação projeta-se sobre controladas diretas e indiretas. No caso de coligadas, há consolidação na coligada de primeiro nível (*first tier*) quando sujeitas a tributação automática<sup>1</sup>



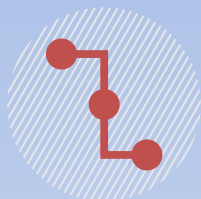
Como regra, até 2024 os resultados de controladas podem ser consolidados desde que as controladas:

- (i) estejam situadas em país que mantenha acordo com o Brasil para troca de informações tributárias (ou controladora deve disponibilizar contabilidade da(s) controlada(s));
- (ii) não estejam em paraíso fiscal, regime fiscal privilegiado ou sujeitas a regime de subtributação;
- (iii) não sejam controladas por PJ sujeita a regime de subtributação; e
- (iv) tenham renda ativa própria superior a 80% de sua renda total<sup>2</sup>



## 2) Consolidação de resultados (cont.)

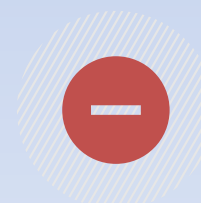
**Lei nº 12.973/14 (arts. 76 a 91) / Instrução Normativa nº 1.520/14 (cont.):**



Possibilidade de consolidação parcial



Opção é irretratável para o ano-calendário<sup>1</sup>

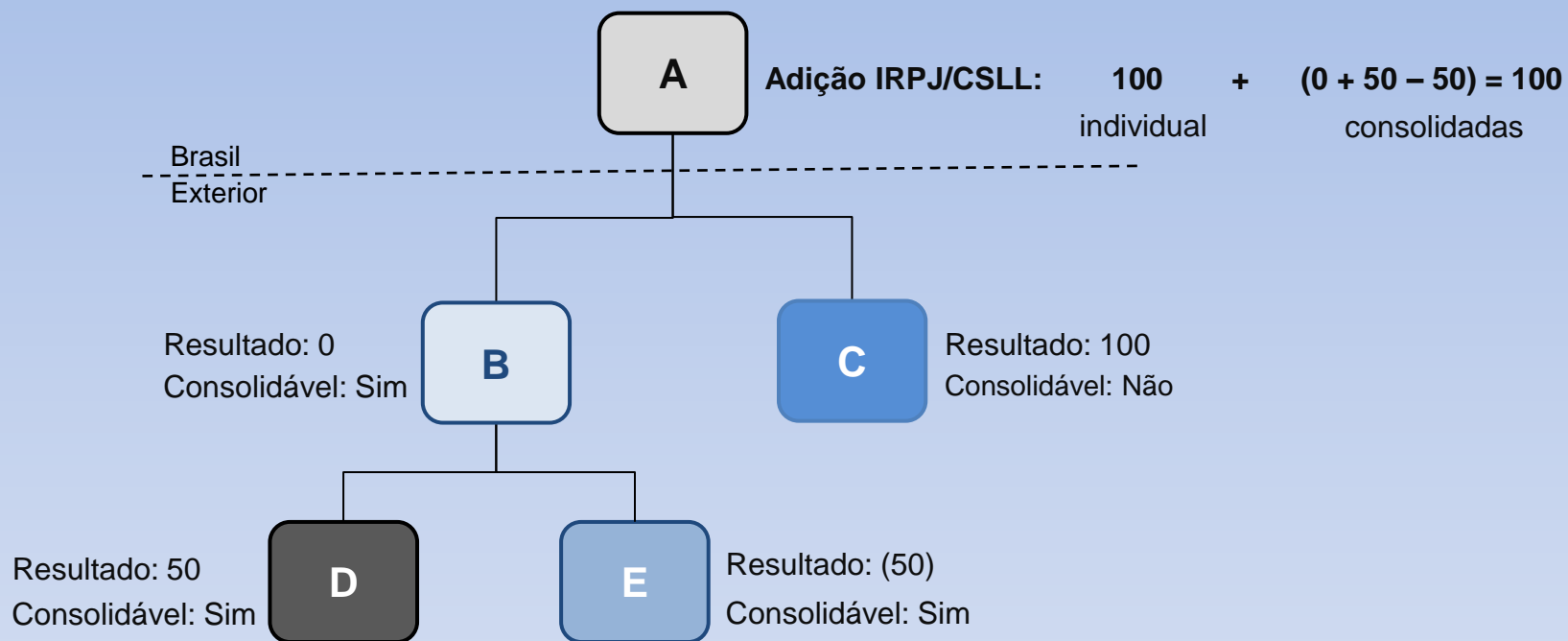


Se resultado da consolidação for negativo, saldo de prejuízo pode ser usado apenas para compensar lucros futuros da mesma controlada, sem limitação temporal, desde que estoque de prejuízos seja informado à RFB<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Art. 78, § 6º da Lei nº 12.973/14 | <sup>2</sup> Art. 78, § 4º da Lei nº 12.973/14



## 2) Consolidação de resultados (cont.)



### 3) Tratamento de Prejuízos | art. 10 da IN nº 1.520



Prejuízos no exterior não podem reduzir lucro tributável no Brasil



Prejuízos de uma controlada somente podem ser compensados com lucros futuros dessa mesma controlada (salvo no caso de consolidação em que prejuízos e lucros de diferentes controladas se compensam dentro do ano)



Sem limitação temporal e sem trava de 30%



Desde que estoque de prejuízos seja informado à RFB<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Art. 79, *caput* e inc. II da Lei nº 12.973/14

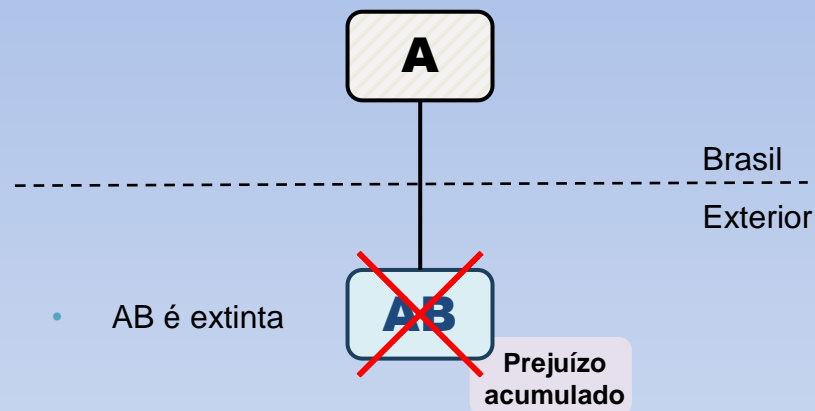


### 3) Tratamento de Prejuízos (cont.)

#### Cenário 1 – Liquidação na controlada:

No caso de eventos de liquidação da controlada no exterior (extinção, dissolução, falência, etc.), é possível a compensação dos prejuízos acumulados pela controlada?

- ✓ Análise da legislação societária local no país da controlada
- ✓ Ausência de lucros futuros gerados pela empresa que deu origem aos prejuízos

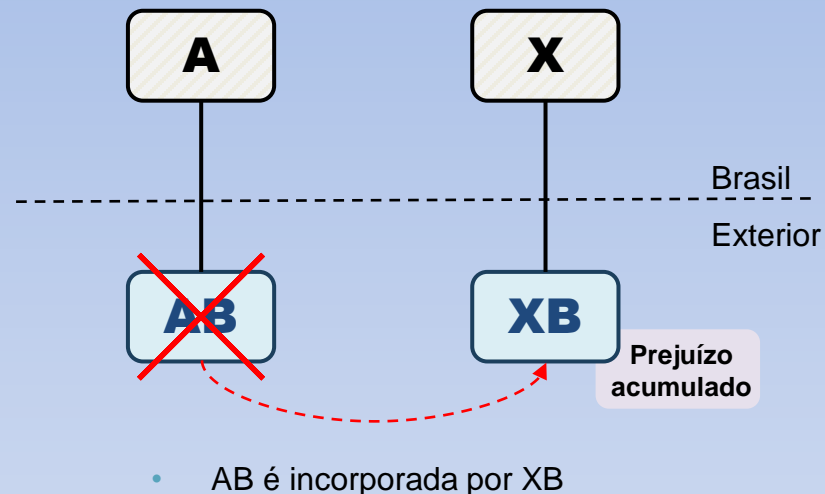


### 3) Tratamento de Prejuízos (cont.)

#### Cenário 2 – Eventos de sucessão no exterior:

No caso de eventos societários de sucessão (incorporação, fusão, cisão, etc.) entre investidas no exterior, é possível a compensação dos prejuízos acumulados pela empresa sucedida com lucros futuros da sucessora?

- ✓ Análise de qualificação da transação conforme direito aplicável no país da controlada
- ✓ Artigo 585 do Decreto nº 9.580, de 2018 – “RIR/18”<sup>1</sup>

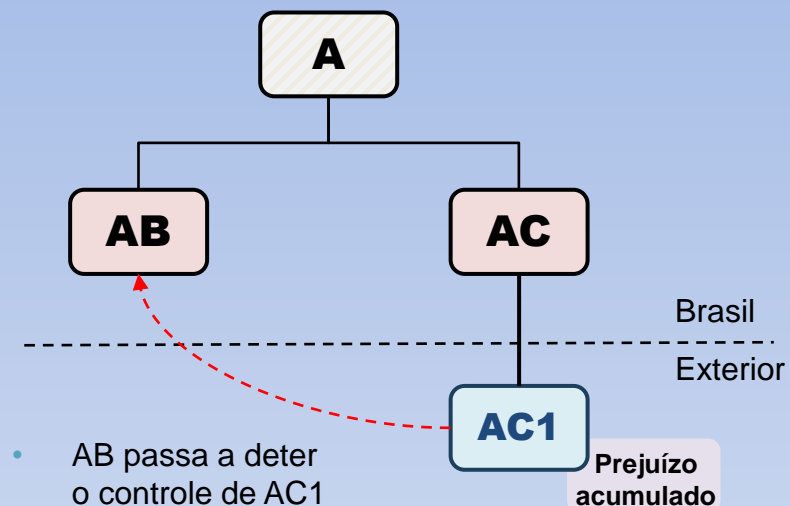


### 3) Tratamento de Prejuízos (cont.)

#### Cenário 3 – Transferência da participação societária:

No caso de alteração da titularidade da controlada no exterior, é possível a compensação dos prejuízos acumulados pela nova controladora?

- **Cenário 3.a:** Transferência de controle entre investidoras brasileiras do mesmo grupo (manutenção do controle)

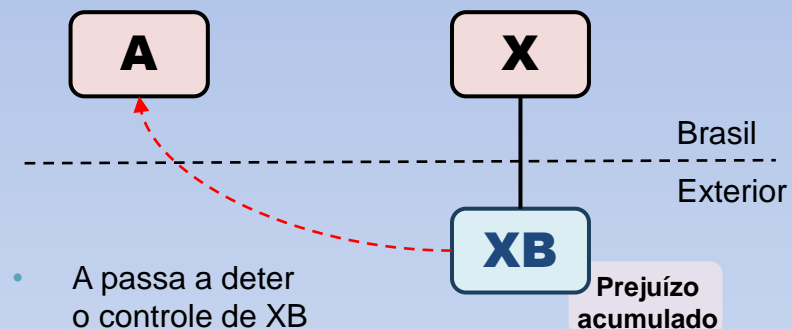


### 3) Tratamento de Prejuízos (cont.)

#### Cenário 3 – Transferência da participação societária:

No caso de alteração da titularidade da controlada no exterior, é possível a compensação dos prejuízos acumulados pela nova controladora?

- **Cenário 3.b:** Transferência de controle entre investidoras não pertencentes ao mesmo grupo (troca de controle nacional)

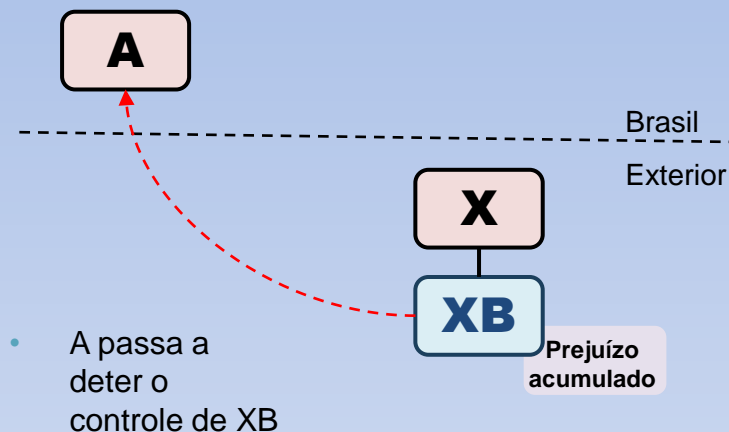


### 3) Tratamento de Prejuízos (cont.)

#### Cenário 3 – Transferência da participação societária:

No caso de alteração da titularidade da controlada no exterior, é possível a compensação dos prejuízos acumulados pela nova controladora?

- **Cenário 3.c:** Transferência de controle por investidora estrangeira a controladora brasileira (troca de controle internacional)



### 3) Tratamento de Prejuízos (cont.)

#### Cenário 3 – Transferência da participação societária:

- Requisitos do Art. 77, § 2º, da Lei nº 12.973/2014 e Art. 10 da IN RFB nº 1.520/2014:

##### Lei nº 12.973/2014

“Art. 77. (...) § 2º O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior referente aos anos-calendário anteriores à produção de efeitos desta Lei poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB. (...)”

##### IN RFB 1.520/2014

“Art. 10. O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, referente aos anos-calendário anteriores à 1º de janeiro de 2015 poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que sejam informados na forma e prazo previstos no art. 38. (...)”

Art. 38. O Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior conterà, no mínimo, as seguintes informações: I - identificação de cada controlada, direta ou indireta, ou equiparada; II - o país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e da equiparada; III - o resultado negativo, em moeda do país de domicílio e em Reais, da controlada de períodos anteriores a: a) 2014, para os optantes nos termos da Seção II do Capítulo I; e b) 2015, para os demais; IV - o valor do resultado negativo do período em Reais e na moeda do país de domicílio da controlada; V - o resultado negativo acumulado de anos anteriores da própria controlada utilizado na compensação na moeda do país de domicílio; VI - o resultado negativo do período utilizado na consolidação na moeda do país de domicílio; e VII - o saldo de resultado negativo acumulado na moeda do país de domicílio. (...) § 3º A falta de informação dos estoques de prejuízos acumulados na forma e prazo estabelecidos neste artigo impede o seu aproveitamento para compensação com lucros futuros.”



### 3) Tratamento de Prejuízos (cont.)

#### Cenário 3 – Transferência da participação societária:

- Elemento sistemático – prejuízo gerado sob o regime do TBU brasileiro (se tivesse havido lucro ele seria tributável (**Cenário 3.a e Cenário 3.b**))

#### IN SRF nº 213/2002

Art. 4º (...) § 4º **A pessoa jurídica brasileira que absorver patrimônio de filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, de outra pessoa jurídica brasileira, e continuar a exploração das atividades no exterior, poderá compensar os prejuízos acumulados pela referida filial, sucursal, controlada ou coligada, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996, observado o disposto neste artigo.**

- Prejuízos gerados dentro do mesmo grupo (**Cenário 3.a**)



## 4) Compensação de imposto pago no exterior

- Possibilidade de deduzir, do imposto devido no Brasil, o imposto pago no exterior
- Compensação de crédito também é, como regra, individualizada por controlada direta e indireta. No caso de consolidação, deverá ser considerado o imposto de renda pago no exterior pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiverem sido consolidados<sup>1</sup>
- Saldo de tributo pago no exterior que não puder ser compensado com IRPJ pode ser compensado com CSLL
- Coligadas e controladas brasileiras podem deduzir do IRPJ ou da CSLL o imposto de renda retido na fonte sobre dividendos pagos por coligada estrangeira<sup>2</sup>
- Permite-se que o tributo pago no exterior posteriormente à disponibilização no Brasil seja compensado, observados os limites aplicáveis<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Art. 25 da IN RFB nº 1.520/14 | <sup>2</sup> Art. 26 da IN RFB nº 1.520/14 | Art. 25, § 4º da IN nº 1.520/14



## 4) Compensação de imposto pago no exterior (cont.)

### Questão:

É possível a utilização de crédito de imposto quitado no exterior mediante compensação?

- ✓ **Artigo 87, caput, da Lei 12.973:** “imposto pago”.
- ✓ **Artigo 87, §1º:** considera-se imposto sobre a renda o tributo que incida sobre lucros, independentemente “de o pagamento ser exigido em dinheiro ou outros bens”.

“Art. 87. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o **imposto sobre a renda pago no exterior** pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas. (Vigência)

§1º Para efeitos do disposto no caput, **considera-se imposto sobre a renda o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada, do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem e de o pagamento ser exigido em dinheiro ou outros bens**, desde que comprovado por documento oficial emitido pela administração tributária estrangeira, inclusive quanto ao imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira.”



## 4) Compensação de imposto pago no exterior (cont.)

IMPOSTO DEVIDO NO EXTERIOR. EFETIVO PAGAMENTO. PAGAMENTO EM ESPÉCIE OU COMPENSAÇÃO. EXIGÊNCIA DE ÔNUS FINANCEIRO DO CONTRIBUINTE. **Quando o artigo 14, §8º da IN SRF 213/2002 faz menção a efetivo pagamento ela quer dizer a modalidade de quitação do tributo no exterior em que o montante apurado como devido é retirado do patrimônio da devedora e revertido em favor do governo estrangeiro, seja via pagamento em espécie ou compensação de tributos anteriormente recolhidos.** O que a IN SRF 213/2002 está a exigir é apenas que não se admitam deduções fictícias ou o abatimento de quaisquer tipo de bônus correspondentes a incentivos fiscais eventualmente concedidos pelo governo estrangeiro. **Interpretar tais dispositivos como efetivo pagamento, restringindo outras modalidades de quitação do tributo em que há ônus financeiro para o devedor e incremento financeiro para o governo estrangeiro é impor ressalva onde a lei não autoriza.** (Acórdão 1401.002-103, seção de 17 de outubro de 2017)

“A última situação identificada é a dos montantes que foram compensados no exterior com outros créditos. Em relação a esta matéria, adoto o mesmo critério utilizado pela autoridade julgadora de primeira instância. A legislação de regência, acima citada, admite apenas a compensação do imposto efetivamente pago ou retido no exterior. A legislação não admite a compensação no Brasil de montantes que foram objeto de compensação no exterior.” (Acórdão nº 1401-004.117, seção de 21 de janeiro de 2020, fls. 58).

*(Legislação vigente antes da Lei n. 12.973)*



## 4) Apuração de prejuízo fiscal no Brasil e crédito CSLL

A pessoa jurídica controladora no Brasil que apura prejuízo fiscal pode compensar nos anos-calendários subsequentes o imposto pago no exterior contra CSLL devida?

### **IN 1.520/14**

*“Art. 30. Devem ser observadas as regras contidas nesta Subseção para fins de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior de que trata os arts. 25 e 29.*

*(...) § 13. 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.*

*§ 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, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.*

*§ 15. Para efeito do disposto no § 14, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).*

*§ 16. O cálculo referido no § 15 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de 15% (quinze por cento), se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), se exceder.*

*(...) § 19. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do § 13, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.”*

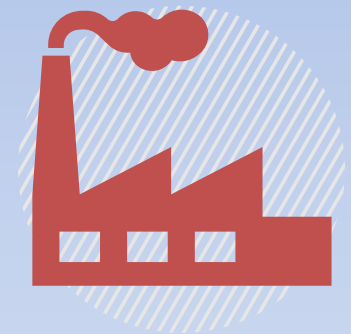
### **Lei 12.973/14**

*“Art. 87. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas*



## 5) Crédito presumido

Até 2024 alguns setores contam com crédito presumido de 9% para reduzir parcela de ajuste do resultado de controladas no exterior (o Poder Executivo pode ampliar o rol de setores)<sup>1</sup>:



**Setores:** bebidas, alimentos, construção de edifícios, de infraestrutura e indústrias em geral

<sup>1</sup> Lei nº 12.973/14, Art. 87, § 10. Até o ano-calendário de 2024, a controladora no Brasil poderá deduzir até 9% (nove por cento), a título de crédito presumido, sobre a renda incidentes sobre a parcela positiva computada no lucro real, observados o disposto no § 2º deste artigo e as condições previstas nos incisos I e IV do caput do art. 91 desta Lei, relativos a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades de fabricação de bebidas, de fabricação de produtos alimentícios e de construção de edifícios e de obras de infraestrutura, além das demais indústrias em geral. (Redação dada pela Lei nº 14.547, de 2023)

## 6) Regime de tributação – Coligadas

- Na linha do julgamento do STF, estão sujeitas a tributação apenas quando lucros forem disponibilizados, salvo se<sup>1</sup>:
  - i. estiverem sujeitas a regime de subtributação;
  - ii. estiverem localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado; ou
  - iii. forem controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no item acima.
- Crédito do imposto pago no exterior permitido neste momento, mas limitado ao imposto de renda incidente sobre dividendos não sendo mais possível a dedução do imposto corporativo pago no exterior<sup>2</sup>
- Permite-se a compensação ainda que retenção do IRF ocorra em período posterior à disponibilização, desde que respeitados os limites legais<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Art. 19 da IN nº 1.520/14 | <sup>2</sup> Art. 29 da IN nº 1.520/14 | Art. 29, § 1º da IN nº 1.520/14



## 6) Regime de tributação – Coligadas (cont.)

### Regime opcional (Art. 82-A da Lei 12.973 e Art. 19-A da IN 1.520)

Compensação de imposto pago no exterior – IN 1.520/14

*“Art. 25. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite do IRPJ e da CSLL incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.*

*§ 1º Considera-se imposto sobre a renda pago no exterior o imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira”*

*“Art. 26. O imposto sobre a renda pago no país de domicílio da coligada de que trata o art. 19 poderá ser compensado com o que for devido no Brasil.*

*§ 1º Para efeito de compensação, 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.”*



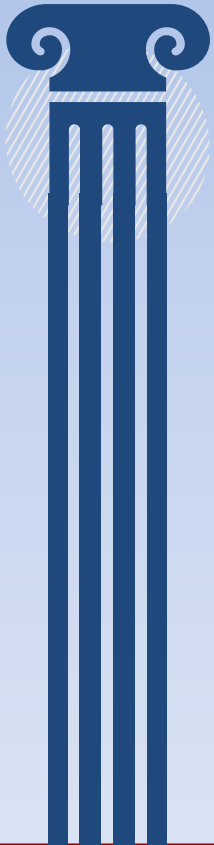
## Anexo

- OCDE/G20 BEPS – Pillars 1 e 2
- Compatibilidade CFC vs. Tratados

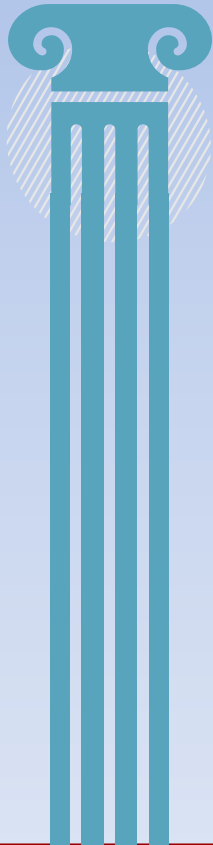


## Desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia

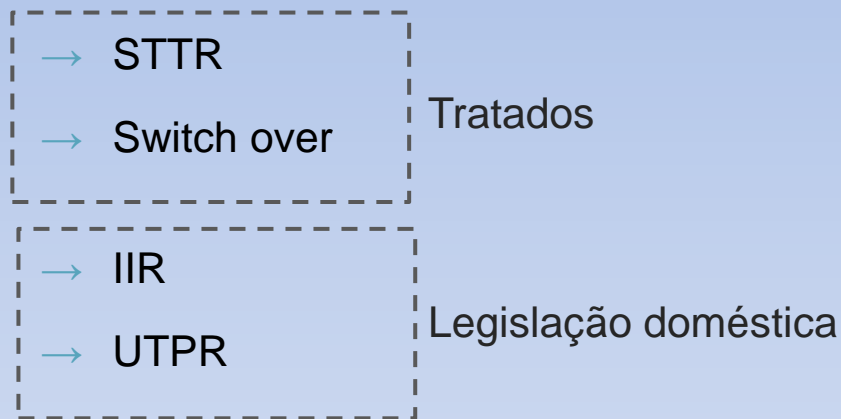
### Pillar 1



### Pillar 2



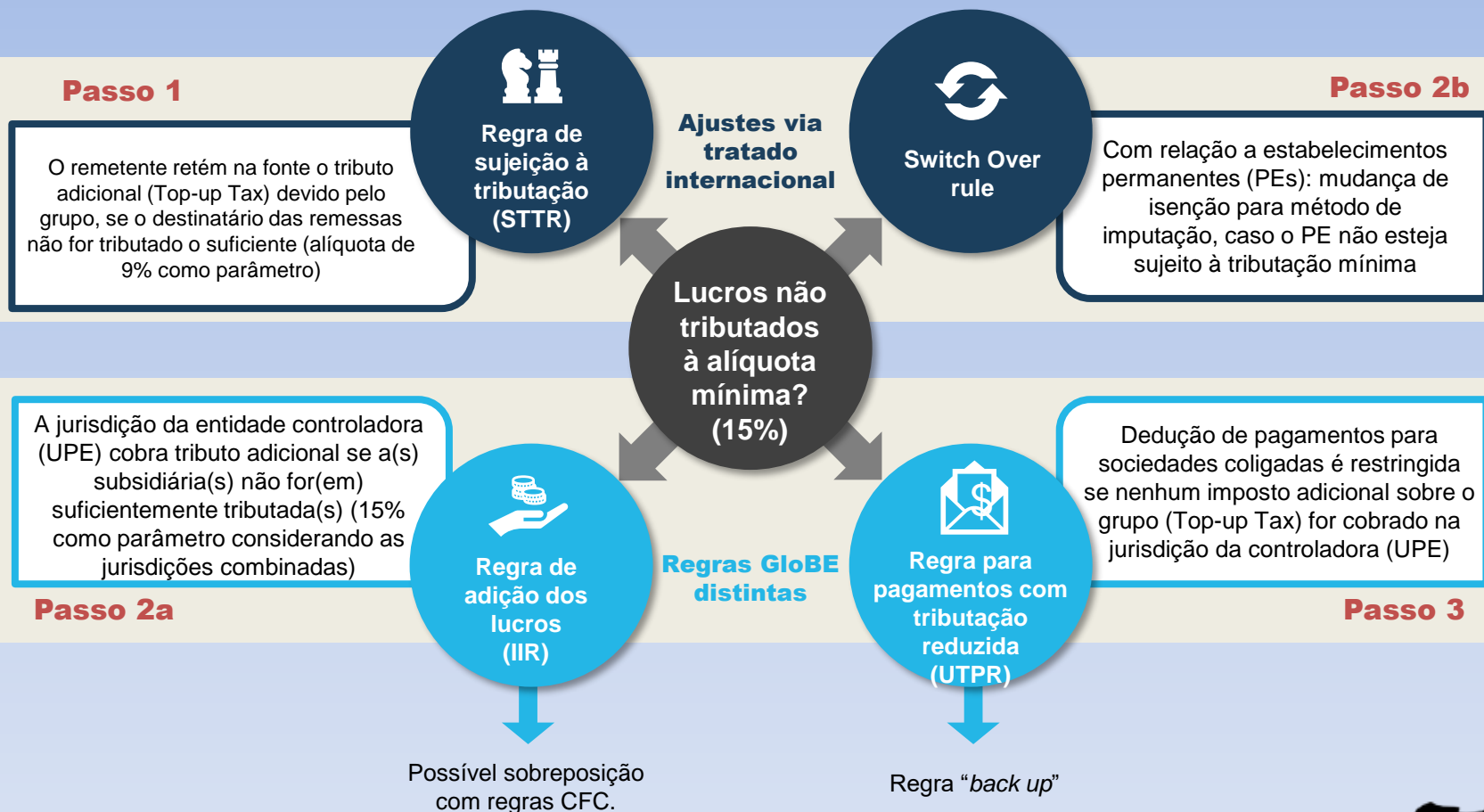
- O foco é estabelecer uma tributação global mínima (15%)
- Anti Global Base Erosion Rules (GloBE)



- Aplicável a grupos multinacionais com receita anual consolidada superior a € 750M
- Possível *overlap* entre *Income Inclusion Rule* (IIR) e CFC



# PILLAR 2



## PILLAR 2 | IIR e CFC

### IIR

- Aplica-se apenas à controladora final (UPE)
- Qualquer tipo de renda (ativa ou passiva), se estiver sujeita à baixa tributação
- Alíquota mínima de 15%

### CFC

- Qualquer controladora no quadro societário.
- Renda passiva de baixa tributação (exceção Subpart F)
- Em alguns casos percentual de alíquota nominal do país de controlada.



**OCDE:** IIR foi desenhado para complementar, não substituir as regras CFC de um país.

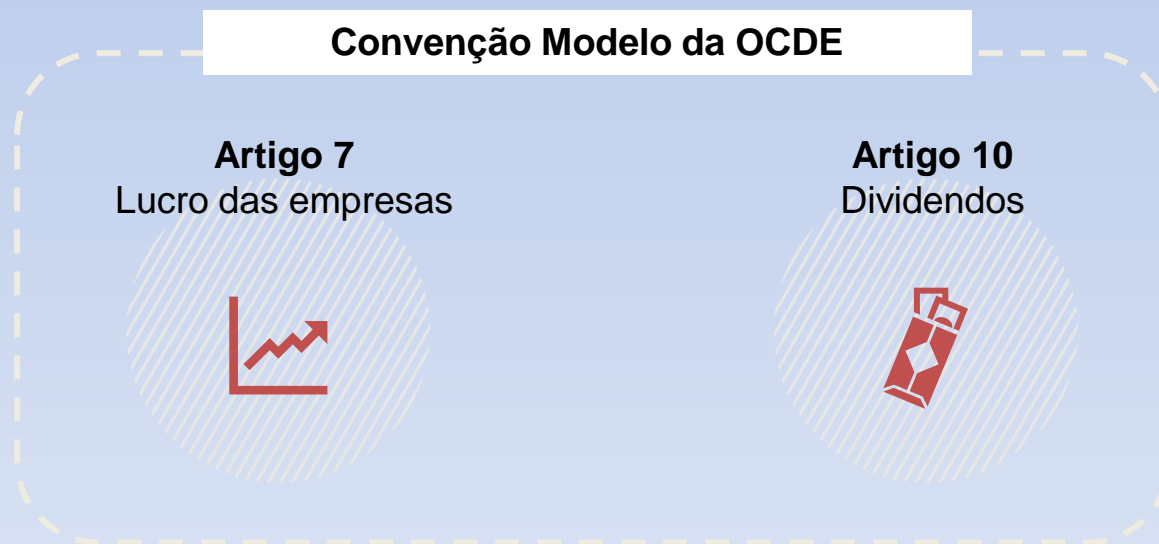


# Compatibilidade CFC vs. Tratados

## Discussão

- Regras de CFC normalmente eram aplicáveis somente para países de baixa tributação, que em geral não celebram DTTs
- Com o tempo passaram a abranger regimes fiscais privilegiados de países que usualmente assinam DTTs

## Maiores pontos de contato/ conflito:



## Compatibilidade CFC vs. Tratados

O que dizem os comentários da OCDE:

Comm. Art. 7, par. 13 (adição feita em 2017): *“The purpose of paragraph 1 is to provide limits to the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises of the other Contracting State. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents’ participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits.”*



## Compatibilidade CFC vs. Tratados

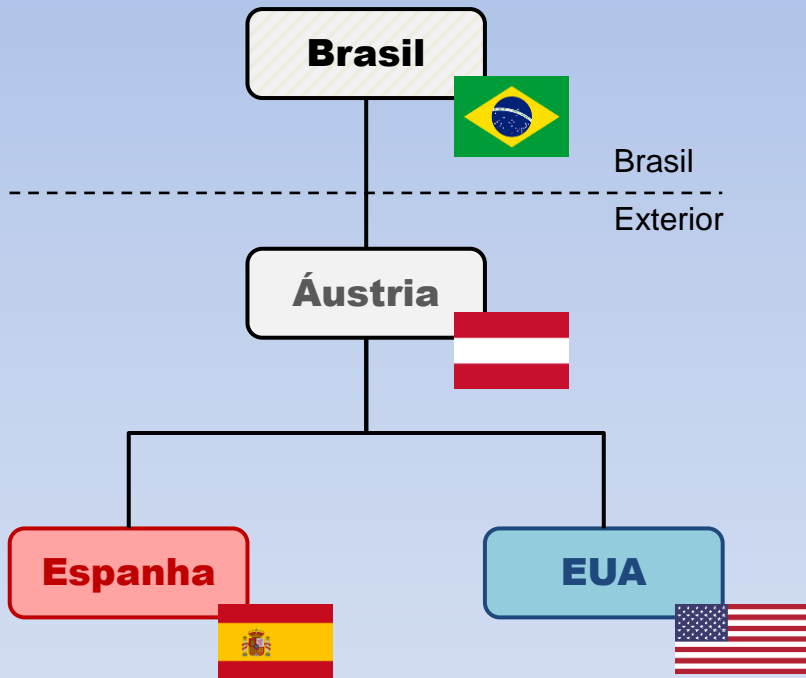
O que dizem os comentários da OCDE:

*Comm. Art. 10, par 37 (adição feita em 2017): “As confirmed by paragraph 3 of Article 1, paragraph 5 cannot be interpreted as preventing the State of residence of a taxpayer from taxing that taxpayer, pursuant to its controlled foreign companies legislation or other rules with similar effect, on profits which have not been distributed by a foreign company. Moreover, it should be noted that the taxpayer is confined to taxation at source and, this, has no bearing on the taxation at residence under such legislation or rules. In addition, the paragraph concerns only the taxation of the company and not that of the shareholder.”*



# Tributação em Bases Universais e Acordos de Bitributação

No âmbito da MP 2158-35/01:



Tratado Brasil-Áustria:

*“Art. 7.1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.”*

*“Art. 10.1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado. 2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.*

*“Art. 23.2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Áustria a uma sociedade residente do Brasil que possua no mínimo 25% das ações do capital da sociedade que paga os dividendos serão isentos do imposto de sociedade no Brasil.”*



## Tributação em Bases Universais e Acordos de Bitributação (cont.)

- As disposições do Tratado Brasil-Áustria impediriam a tributação automática dos lucros auferidos no exterior da cadeia inteira?
- Se não, aplica-se o Tratado Brasil-Espanha em relação aos lucros auferidos pela subsidiária lá localizada?

*“Art. 7.1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.”*

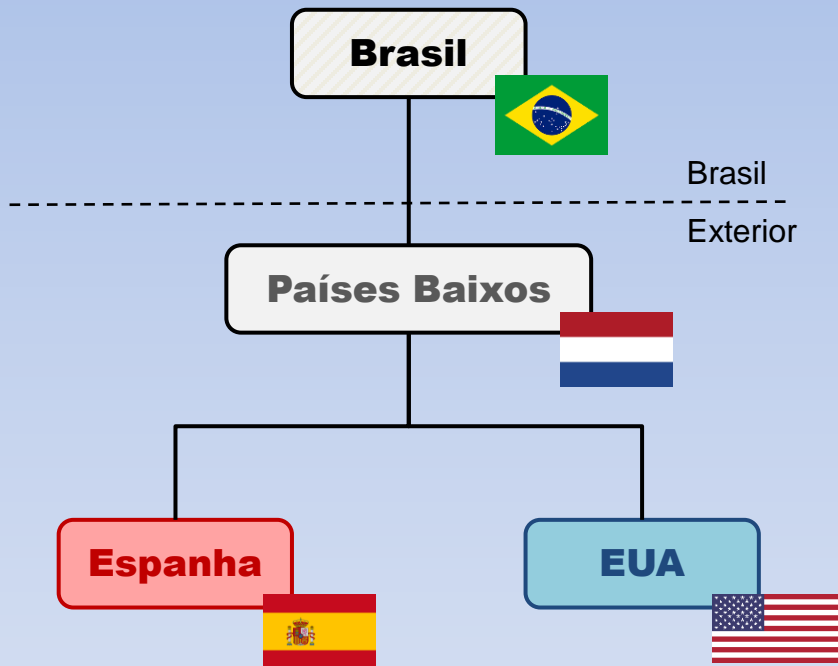
*“Art. 10.1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado. 2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.*

*“Art. 23.4. Quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos.”*



# Tributação em Bases Universais e Acordos de Bitributação (cont.)

No âmbito da Lei 12.973/14:



Tratado Brasil-Países Baixos:

*“Art. 7.1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.”*

*“Art. 10.6. Quando uma sociedade residente em um Estado Contratante recebe lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto se tais dividendos forem pagos a residente desse outro Estado, ou se a participação em virtude da qual os dividendos são pagos, relacionar-se efetivamente a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado; **nem poderá sujeitar os lucros não distribuídos**, ainda que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, no total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.”*



## Tributação em Bases Universais e Acordos de Bitributação (cont.)

- As disposições do Tratado Brasil-Países Baixos se aplicam?
- Em razão da tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas indiretas, as disposições do Tratado Brasil-Espanha seriam aplicáveis? (Vide SC Cosit 400/2017 acerca da antiga redação do tratado Brasil-Argentina)

*“Art. 7.1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.”*

*“Art. 10.1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado. 2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.*

*“Art. 23.4. Quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos.”*



## Tributação em Bases Universais e Acordos de Bitributação (cont.)

O que dizem os comentários da OCDE:

Comm. Art. 7, par. 13 (adições feitas em 2017): *“The purpose of paragraph 1 is to provide limits to the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises of the other Contracting State. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents’ participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits.”*

Comm. Art. 10, par 37 (adições feitas em 2017): *“As confirmed by paragraph 3 of Article 1, paragraph 5 cannot be interpreted as preventing the State of residence of a taxpayer from taxing that taxpayer, pursuant to its controlled foreign companies legislation or other rules with similar effect, on profits which have not been distributed by a foreign company. Moreover, it should be noted that the taxpayer is confined to taxation at source and, this, has no bearing on the taxation at residence under such legislation or rules. In addition, the paragraph concerns only the taxation of the company and not that of the shareholder.”*



## Tributação em Bases Universais e Acordos de Bitributação (cont.)

Algumas recentes decisões do CARF (no âmbito da Lei 12.973)

Caso	Acórdão	Sessão	Tratados
BRASKEM	1301-006.861	09.04.2024	Brasil – Holanda
JBS	1301-006.773	22.02.2024	Brasil – Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, França, Holanda, Itália e Luxemburgo
WEG	1302-006.963	17.10.2023	Brasil – Áustria



## Tributação em Bases Universais e Acordos de Bitributação (cont.)

### Decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) – Caso Vale

“RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. (...) IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. **DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.** RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE. (...) 8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados. (...) 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 vigente 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.”

(Resp 1.325.709/RJ, julgado em 22 de outubro de 2013, que versa sobre os Tratados Brasil-Bélgica, Brasil-Dinamarca e Brasil-Luxemburgo).



## Curso de Especialização da APET

O Direito Tributário Internacional na Prática:  
dos fundamentos às novas regras

*Obrigado*

Contato: [gustavo.haddad@lefosse.com](mailto:gustavo.haddad@lefosse.com)

