



*cutting through complexity*

# **CEAD – Seminário: A Lei nº 12.973/14 e a Tributação de Lucros Auferidos no Exterior**

04 de Agosto de 2015

# Tributação em Bases Universais

## Contextualização

	Controladas (Art. 77)	Equiparadas a controladas (Art.83)	Coligadas – Regime de Caixa (Art. 81)	Coligadas – Regime de Competência (Art. 82)
O que tributa?	Parcela do ajuste do valor do <b>investimento equivalente aos lucros</b> auferidos pela controlada antes do imposto de renda, excetuando a variação cambial.	Parcela do ajuste do valor do <b>investimento equivalente aos lucros</b> auferidos pela controlada antes do imposto de renda, excetuando a variação cambial.	Lucros auferidos	Parcela do ajuste do valor do <b>investimento equivalente aos lucros</b> auferidos pela coligada antes do imposto de renda.
Quando?	31/12 do ano-calendário em que os <b>lucros</b> tenham sido <b>apurados</b> pela controlada ( <b>Regime de Competência</b> )	31/12 do ano-calendário em que os <b>lucros</b> tenham sido <b>apurados</b> pela controlada ( <b>Regime de Competência</b> )	31/12 do ano-calendário em que os <b>lucros</b> tiverem sido <b>disponibilizados (Regime de Caixa).</b>	31/12 do ano-calendário em que os <b>lucros</b> tenham sido <b>apurados</b> pela controlada ( <b>Regime de Competência</b> )
Consolidação?	Sim	Sim	Não	Não
Subconta?	Sim	Sim	Não	Não

# Prejuízos no Exterior

**IN 213/2002 – Art. 4º §2º**

Prevê a compensação de prejuízos apurados por coligadas ou controladas no exterior, com os lucros da mesma pessoa jurídica.



**IN 1.520/14 - Art. 10**

Prevê a compensação de prejuízos apurados por controladas, diretas ou indiretas, no exterior, com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica.

**IN 1.520/14 - Art. 19, II**

Prevê a compensação de prejuízos apurados por coligadas no exterior, na hipótese em que seja aplicável o regime de competência, com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica.



Não houve alteração substancial no tratamento conferido à compensação de prejuízo fiscal apurado no exterior com a edição da Lei 12.973/14 e da IN 1.520/14:

### A quem se aplica:

- Controladas, diretas e indiretas
- Equiparadas às controladas.

### Prejuízos anteriores a 2015 (ou 2014)

- Podem ser compensados em períodos posteriores, desde que informados em demonstrativo próprio.
- São compensados antes da sua conversão em reais.
- Demonstrativo deverá ser apresentado até 30 de setembro de 2015, sob pena de perda do prejuízo acumulado.
- Não se aplica a trava de 30%.
- Devem ser demonstrados individualmente por cada controlada.
- Podem ser compensados, via de regra, somente pela controlada que os gerou.

### Prejuízos apurados a partir de 2015 (ou 2014)

- Podem ser compensados em períodos posteriores, desde que informados em demonstrativo próprio.
- São compensados antes da sua conversão em reais
- Demonstrativo deverá ser apresentado até 30 de setembro do ano subsequente ao da apuração, sob pena de perda do prejuízo acumulado.
- Não se aplica a trava de 30%.
- Devem ser demonstrados individualmente por cada controlada.
- Podem ser compensados, via de regra, somente pela controlada que os gerou.

# Tributação em Bases Universais

## Prejuízo acumulado anterior a 2015 – Antiga consolidação

### A quem se aplica:

- Controladas, diretas e indiretas
- Equiparadas à controladas

→ Estrutura:



\* Na regra anterior havia a consolidação vertical (i.e. prejuízo de OpCo2 podia compensar lucros de OpCo1). Saldo contábil de prejuízo em OpCo2 pode ser utilizado inteiro no futuro? Ou deve-se descontar o que já foi compensado em OpCo1 no passado?

# Tributação em Bases Universais

## Prejuízo acumulado anterior a 2015 – Antiga consolidação

*O que controlar como prejuízo de períodos anteriores?*

Cenário #1
<u>Prejuízo Acumulado:</u>
• OpCo1 – 200
• OpCo2 - 500

Cenário #2
<u>Prejuízo Acumulado:</u>
• OpCo1 – 200
• OpCo2 - 0

Cenário #3
<u>Prejuízo Acumulado:</u>
• OpCo1 – 0
• OpCo2 - 200

\* Parece ser o que faz sentido em vista ao sistema de compensação de prejuízos.

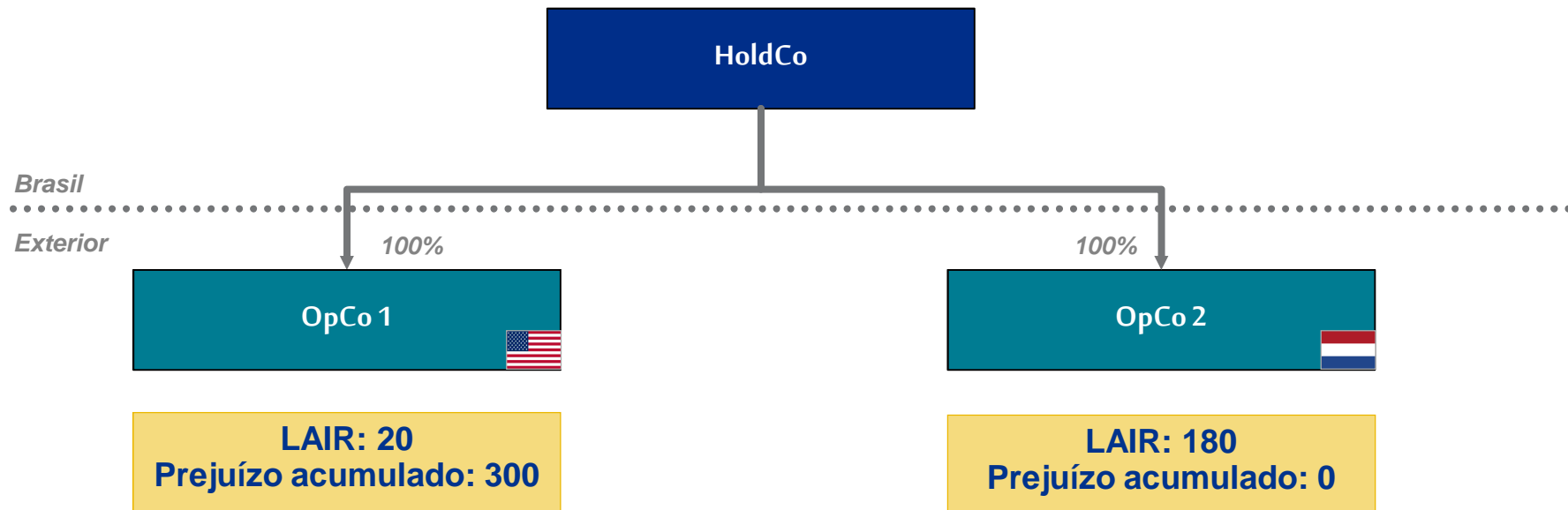
# Tributação em Bases Universais

## Prejuízo acumulado – Consolidação

### A quem se aplica:

- Controladas, diretas e indiretas
- Equiparadas à controladas

→ Estrutura:



\* O prejuízo acumulado de OpCo1 pode ser usado para compensar os lucros de OpCo2 na consolidação? Ou o prejuízo só pode ser usado pelas empresas antes da consolidação?



# Tributação em Bases Universais

## Prejuízo acumulado – Consolidação

*Qual será o resultado da consolidação?*

Cenário #1
<u>Resultado da consolidação:</u>
• 0 (20 + 180 – 200)
<u>Prejuízo Acumulado:</u>
• 100 (300 – 200)

Cenário #2
<u>Resultado da consolidação:</u>
• 180 (20 + 180 – 20)
<u>Prejuízo Acumulado:</u>
• 280 (300 - 20)

\* Nos parece a melhor interpretação do texto da Lei 12.973 e IN 1.515.

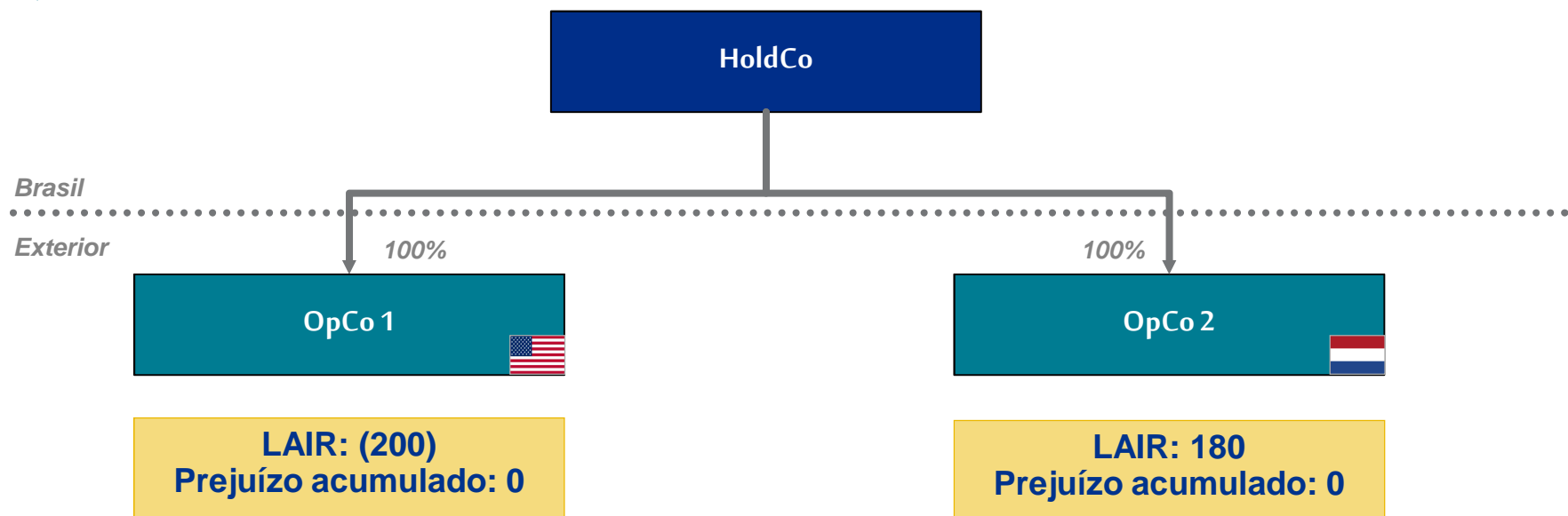
# Tributação em Bases Universais

## Resultado negativo – Consolidação

### A quem se aplica:

- Controladas, diretas e indiretas
- Equiparadas à controladas

→ Estrutura (2015):



\* O resultado negativo apurado após a consolidação pode ser utilizado em futuras compensações? No exemplo, o saldo de (20) pode compensar resultado positivo de futuras consolidações?

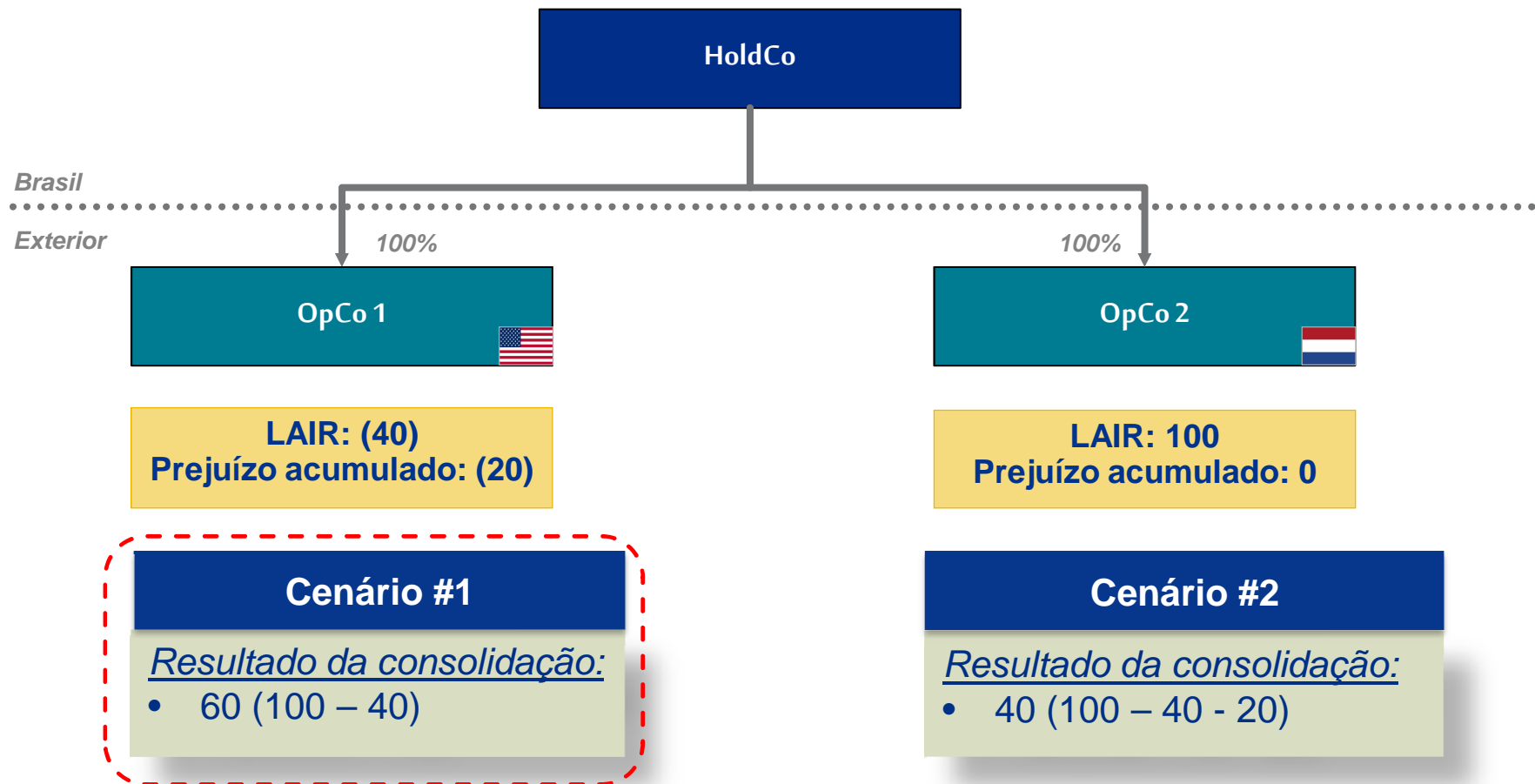
# Tributação em Bases Universais

## Resultado negativo – Consolidação

### A quem se aplica:

- Controladas, diretas e indiretas
- Equiparadas à controladas

→ Estrutura (2016):



### A quem se aplica:

- Coligadas – Regime de Competência

### Prejuízos anteriores a 2015 (ou 2014)

- Não há previsão legal (nem na 12.973, nem na IN 1520) para a sua utilização na compensação de lucros futuros da coligada.
- **Esses prejuízos foram perdidos?**

### Prejuízos apurados a partir de 2015 (ou 2014)

- Podem ser compensados em períodos posteriores, desde que informados em demonstrativo próprio.
- São compensados antes da sua conversão em reais
- Não se aplica a trava de 30%.
- Devem ser demonstrados individualmente por cada controlada.
- Podem ser compensados, via de regra, somente pela controlada que os gerou.

# Tributação em Bases Universais

## Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior

	Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior
A quem aplica?	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Controlada, direta ou indireta;</li><li>▪ Equiparada a controlada; e</li><li>▪ Coligada – Regime de Competência</li></ul>
O que deve conter?	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Identificação da investida;</li><li>▪ País de domicílio da investida; e</li><li>▪ Resultado negativo, em moeda do país de domicílio e em Reais, da investida de períodos anteriores;</li><li>▪ Resultado negativo, <u>em moeda do país de domicílio</u> e em Reais, da investida do período*;</li><li>▪ Resultado negativo, de períodos anteriores e do período, utilizado na compensação ou consolidação na moeda do país de origem;</li><li>▪ Resultado negativo acumulado na moeda do país de origem.</li></ul>
Forma de entrega	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Envio até <u>31 de SETEMBRO</u> do ano-calendário subsequente à apuração do prejuízo.</li></ul>

\* Nos casos em que a moeda funcional da controlada/ coligada no exterior é diferente da moeda do país de domicílio? Devo controlar na moeda funcional ou na moeda oficial do país de domicílio?

# Dedução de imposto pago

# Tributação em Bases Universais

## Resumo

	Controladas	Equiparadas a controladas	Coligadas – Regime de Caixa	Coligadas – Regime de Competência
O que tributa?	<b>Parcela do ajuste</b> do valor do <b>investimento equivalente aos lucros</b> auferidos pela controlada antes do imposto de renda, excetuando a variação cambial.	<b>Parcela do ajuste</b> do valor do <b>investimento equivalente aos lucros</b> auferidos pela controlada antes do imposto de renda, excetuando a variação cambial.	<b>Lucros</b> auferidos	<b>Parcela do ajuste</b> do valor do <b>investimento equivalente aos lucros</b> auferidos pela coligada antes do imposto de renda.
Imposto a ser deduzido	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Imposto que incida sobre a renda no país de domicílio.</li> <li>▪ IRRF sobre os dividendos distribuídos para a investidora no Brasil.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Imposto que incida sobre a renda no país de domicílio.</li> <li>▪ IRRF sobre os dividendos distribuídos para a investidora no Brasil.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ IRRF sobre os dividendos distribuídos para a investidora no Brasil.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Imposto que incida sobre a renda no país de domicílio.</li> <li>▪ <b>IRRF sobre dividendos não passível de compensação.</b></li> </ul>
Guarda de crédito em caso de prejuízo no Brasil	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Sim</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Sim</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Sim</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Sim</li> </ul>
WHT sobre rendimentos no exterior	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Sim</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Sim</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Não</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Não</b></li> </ul>
Crédito presumido	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Sim</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Sim</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Não</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Não</li> </ul>

# Tributação em Bases Universais

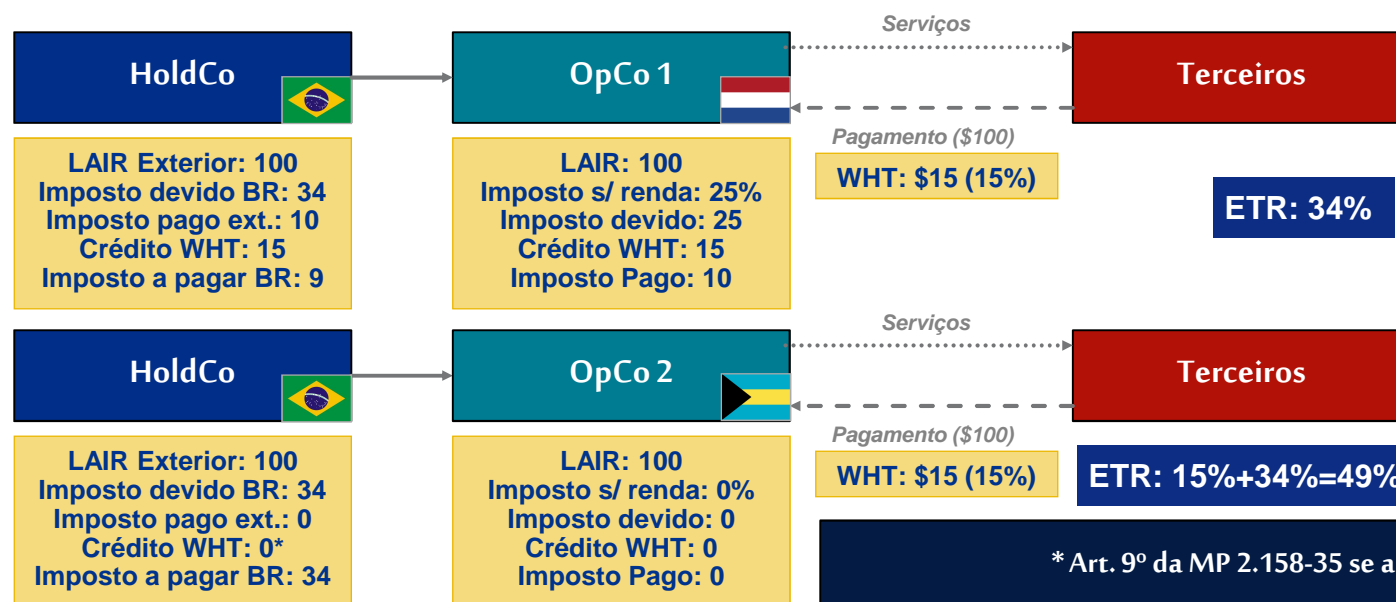
## IRRF sobre rendimentos recebidos (Art. 89 da Lei 12.973/14)

➔ Poderão deduzir o imposto sobre a renda retido na fonte, na proporção de sua participação, decorrentes de rendimentos recebidos pela filial, sucursal, ou controlada (e equiparada a controlada) domiciliada no exterior, desde que:

▶ A receita total auferida seja reconhecida, inclusive o valor do imposto retido, e está limitada ao valor que o país de domicílio do beneficiário do rendimento permite que seja aproveitado na apuração do imposto devido pela controlada.

### A quem se aplica:

- Controladas, diretas e indiretas
- Equiparadas à controladas





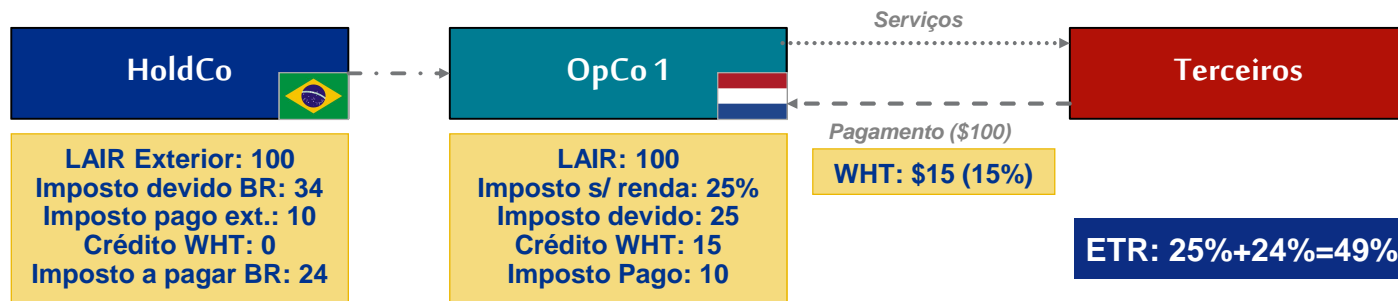
# Tributação em Bases Universais

## IRRF sobre rendimentos recebidos (Art. 89 da Lei 12.973/14)

### A quem se aplica:

- Controladas, diretas e indiretas
- Equiparadas à controladas

➔ Coligadas – Regime de competência não podem deduzir o IRRF sobre rendimentos recebidos, apesar da sistemática de sua tributação ser semelhante à adotada pelas controladas e equiparadas.



A quem se aplica:

- Controladas, diretas e indiretas
- Equiparadas à controladas

**Lei 12.973/14 – Art. 87 *Caput* –  
Regra Geral**

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.

**Lei 12.973/14 – Art. 87 §2<sup>a</sup>**

Art. 87 §2<sup>o</sup>: No caso de consolidação, deverá ser considerado para efeito da dedução prevista no caput o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiverem sido consolidados.

**Lei 12.973/14 – Art. 87 §3<sup>o</sup>**

Art. 87 § 3<sup>o</sup>. No caso de não haver consolidação, a dedução de que trata o caput será efetuada de forma individualizada por controlada, direta ou indireta.

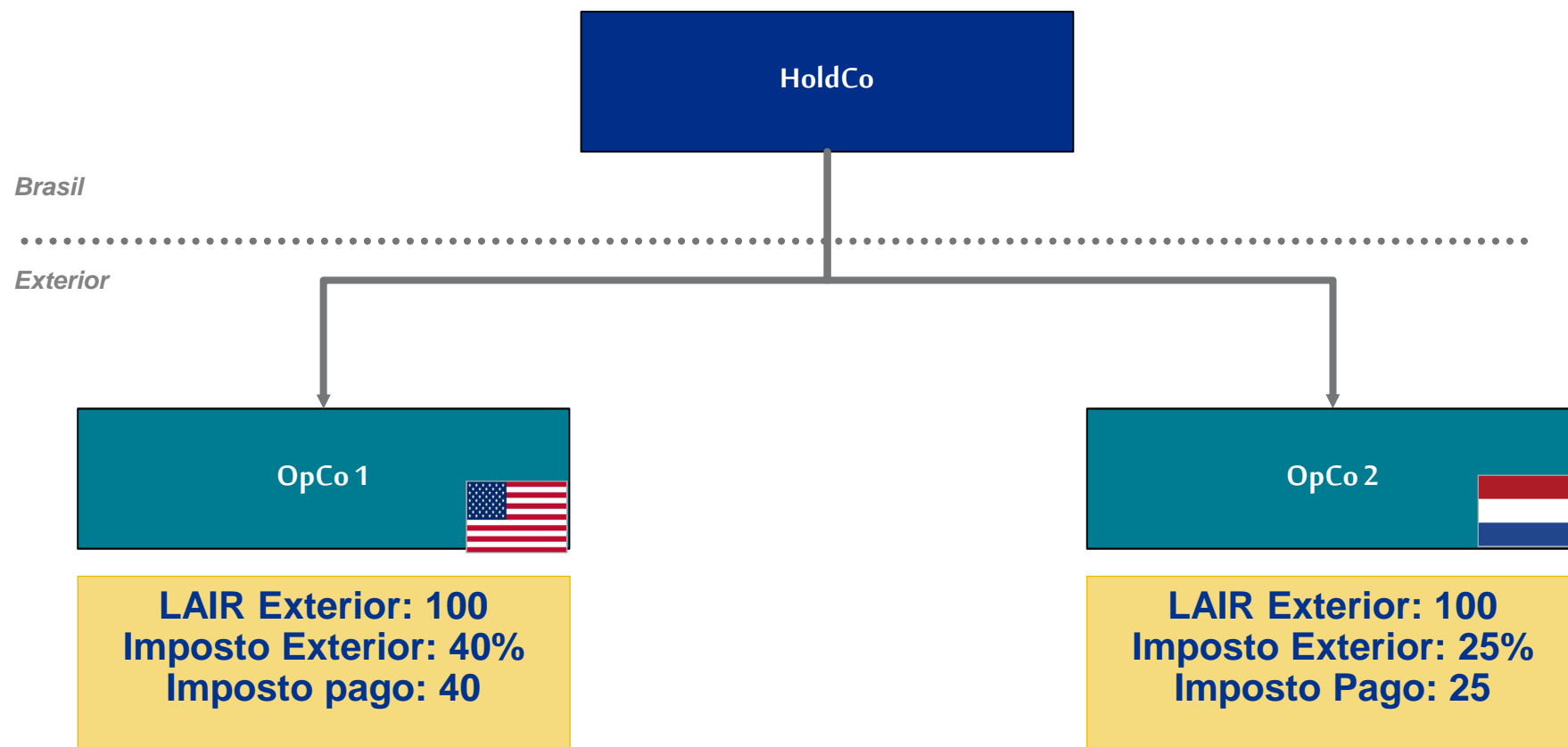
# Tributação em Bases Universais

## Consolidação e crédito de imposto – Alíquota exterior superior a 34%

### A quem se aplica:

- Controladas, diretas e indiretas
- Equiparadas à controladas

➔ Estrutura:



## Tributação em Bases Universais

# Consolidação e crédito de imposto – Alíquota exterior superior a 34%

### A quem se aplica:

- Controladas, diretas e indiretas
- Equiparadas à controladas

### Sem complementação de alíquotas

	Calculo	Resultado
Resultado	=100+100	200
Imposto pago no exterior compensável	=Min(100*34%;40)+Min(100*34%;25)	59
Imposto devido no Brasil	=200*34%	68
Imposto a pagar depois da compensação	=68-59	9
<b>Imposto pago sobre lucros (BR + Ext.)</b>	<b>=40+25+9</b>	<b>74</b>
<b>Imposto perdido</b>	<b>=40+25-Min(59;68)</b>	<b>6</b>

### Com complementação de alíquotas

	Calculo	Resultado
Resultado	=100+100	200
Imposto pago no exterior compensável	=Min((100+100)*34%;40+25)	65
Imposto devido no Brasil	=200*34%	68
Imposto a pagar depois da compensação	=68-65	3
<b>Imposto pago sobre lucros (BR + Ext.)</b>	<b>=40+25+3</b>	<b>68</b>
<b>Imposto perdido</b>	<b>=40+25-Min(65;68)</b>	<b>0</b>

# Tributação em Bases Universais

## Consolidação e crédito de imposto – Lucros e prejuízos no exterior

### A quem se aplica:

- Controladas, diretas e indiretas
- Equiparadas à controladas

➔ Dedução do imposto pago no exterior nos casos em que há consolidação:

### MP 627

Art. 83 §2º: No caso de consolidação, deverá ser considerado para efeito da dedução prevista no caput o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas, cujos resultados positivos tiverem sido consolidados, na proporção entre o resultado positivo da consolidação e o somatório das parcelas positivas consolidadas.

X

### Lei 12.973/14

Art. 87 §2º: No caso de consolidação, deverá ser considerado para efeito da dedução prevista no caput o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiverem sido consolidados.

X

### IN 1.520/14

Art. 30, §5º: O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

**A mudança de redação na Lei 12.973/14 foi suficiente para eliminar a possibilidade de aplicação da proporcionalidade?**

# Tributação em Bases Universais

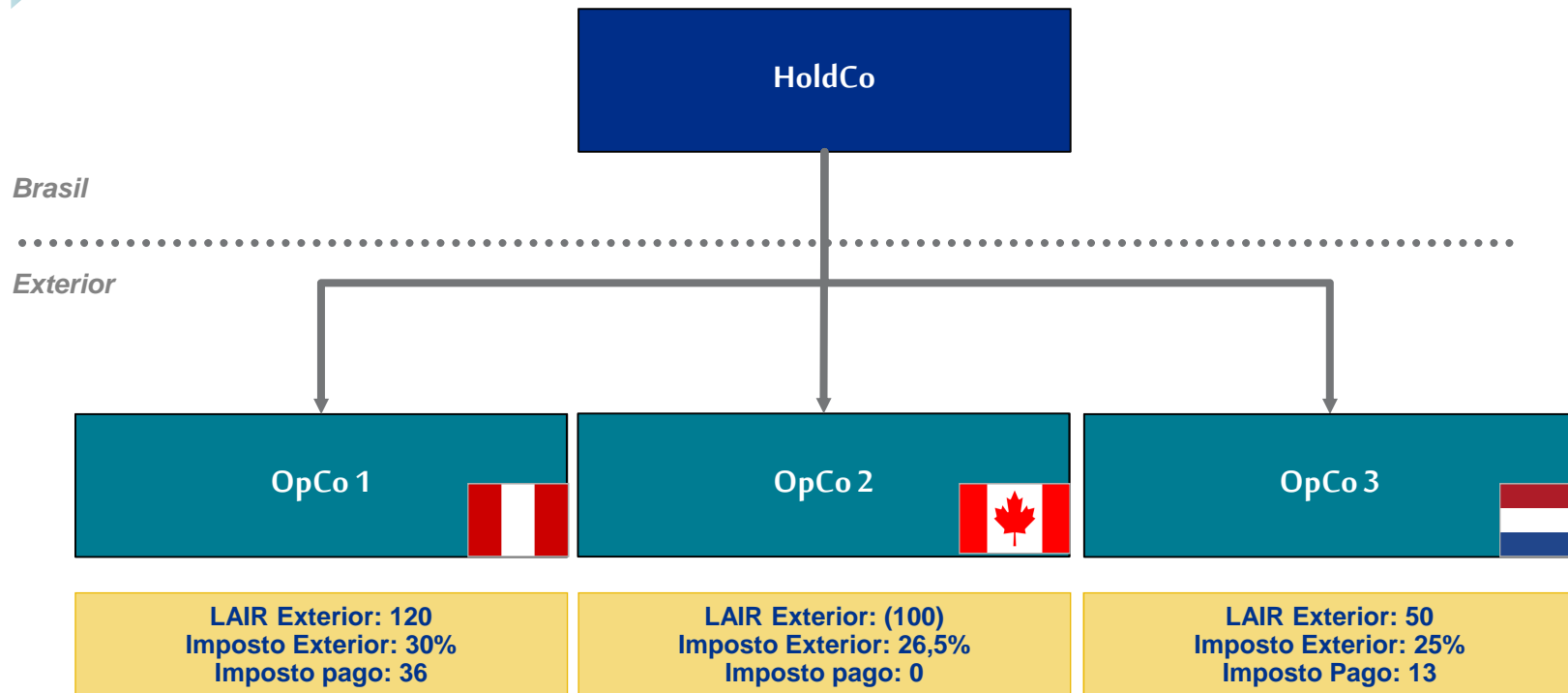
## Consolidação e crédito de imposto – Lucros e prejuízos no exterior

### A quem se aplica:

- Controladas, diretas e indiretas
- Equiparadas à controladas

➔ Importância da questão da proporcionalidade:

▶ Estrutura:



# Tributação em Bases Universais

## Consolidação e crédito de imposto – Lucros e prejuízos no exterior

### A quem se aplica:

- Controladas, diretas e indiretas
- Equiparadas à controladas

➔ Importância da questão da proporcionalidade:

➤ Consolidação (com proporção vs. sem proporção):

Consolidação com proporção		
	Cálculo	Resultado
Resultado consolidado	=120-100+50	70
Proporção parcelas positivas	=70/(120+50)	41%
Imposto pago no exterior compensável	=Min(36*41%;120*34%)+Min(13*41%;50*34%)	20
Imposto devido no Brasil	=70*34%	24
Imposto a pagar depois da compensação	=24-Min(20;24)	4
<b>Imposto pago sobre lucros (BR + Ext.)</b>	<b>=(36+13+4)</b>	<b>52</b>
<b>Imposto "perdido"</b>	<b>=36+13-Min(20;24)</b>	<b>29</b>

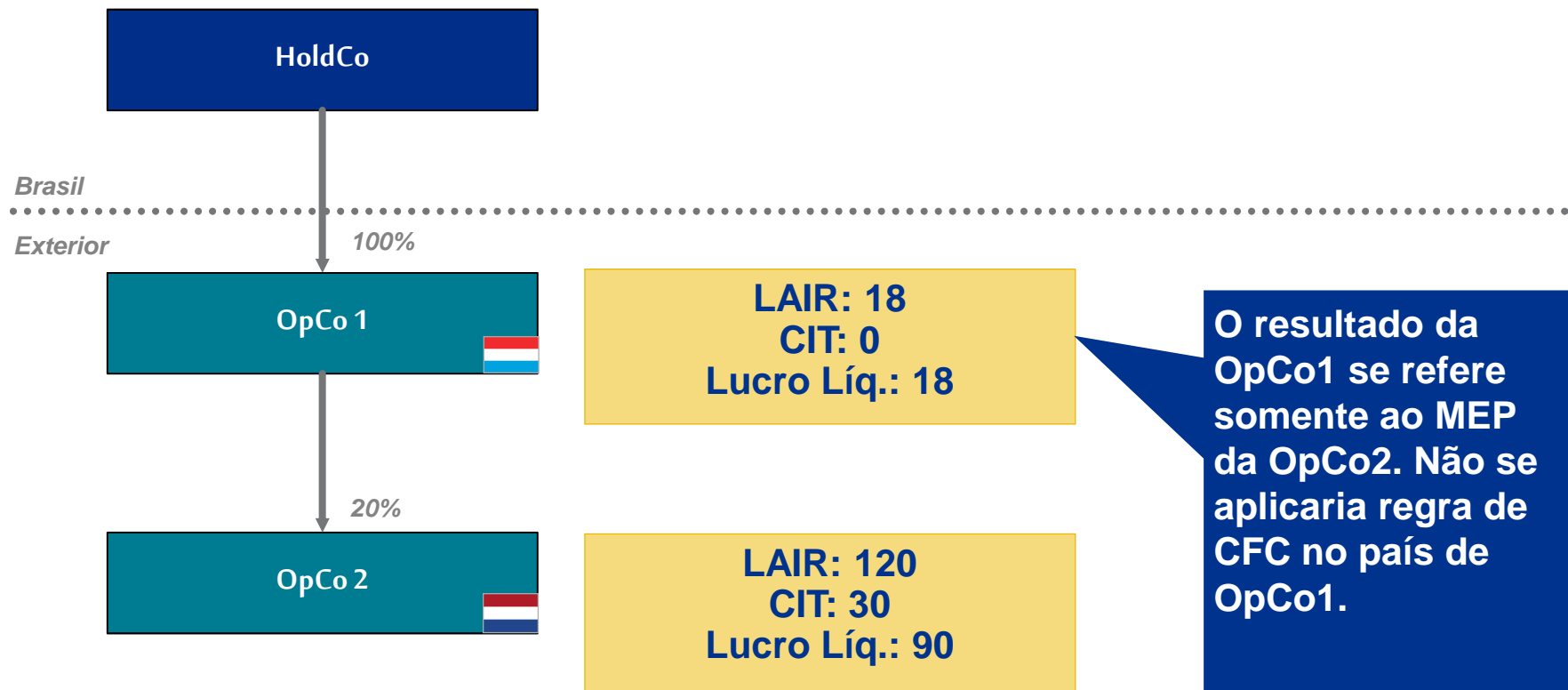
  

Consolidação sem proporção		
	Calculo	Resultado
Resultado	=120-100+50	70
Imposto pago no exterior compensável	=Min(36;120*34%)+Min(13;50*34%)	49
Imposto devido no Brasil	=70*34%	24
Imposto a pagar depois da compensação	=24-Min(49;24)	0
<b>Imposto pago sobre lucros (BR + Ext.)</b>	<b>=36+13+0</b>	<b>49</b>
<b>Imposto perdido</b>	<b>=36+13-Min(49;24)</b>	<b>25</b>

# Tributação em Bases Universais

## Dedução de imposto pago no exterior – Coligada “Indireta”

→ Estrutura:





## Tributação em Bases Universais

# Dedução de imposto pago no exterior – Coligada “Indireta”

### ➔ Comentários:

O resultado da coligada “indireta” é incorporado ao resultado da controlada para fins de TBU no Brasil. Como não há hipótese de compensação do imposto pago no país da coligada, o seu lucro líquido será novamente tributado no Brasil, sem qualquer crédito, gerando uma hipótese de bitributação.

Coligada Indireta		
	Calculo	Resultado
LAIR Coligada Indireta	=120	120
Imposto pago no exterior	=120*25%	30
Lucro Líquido Coligada Indireta	=120-30	90
Participação na Coligada		20%
Lucro Líquido Atribuível ao Brasil	=90*20%	18
Imposto devido no Brasil	=18*34%	6
<b>Imposto pago sobre lucros (BR + Ext.)</b>	<b>=30+6</b>	<b>36</b>
<b>"Tax Burden"</b>	<b>=(30+6)/90</b>	<b>40,13%</b>

### A quem se aplica:

- Controladas, diretas e indiretas
- Equiparadas à controladas
- Coligadas por competência

- ➔ Artigo 10 da 1.520 – 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.
- ➔ O termo “poderá” denota faculdade do contribuinte, incluindo a possibilidade de utilização total, parcial ou não utilização do prejuízo a critério do contribuinte.
- ➔ O contribuinte deve preceder a compensação de prejuízos de cuidadoso estudo, de forma a otimizar a carga fiscal e a preservação de estoque de prejuízos para futuras compensações.

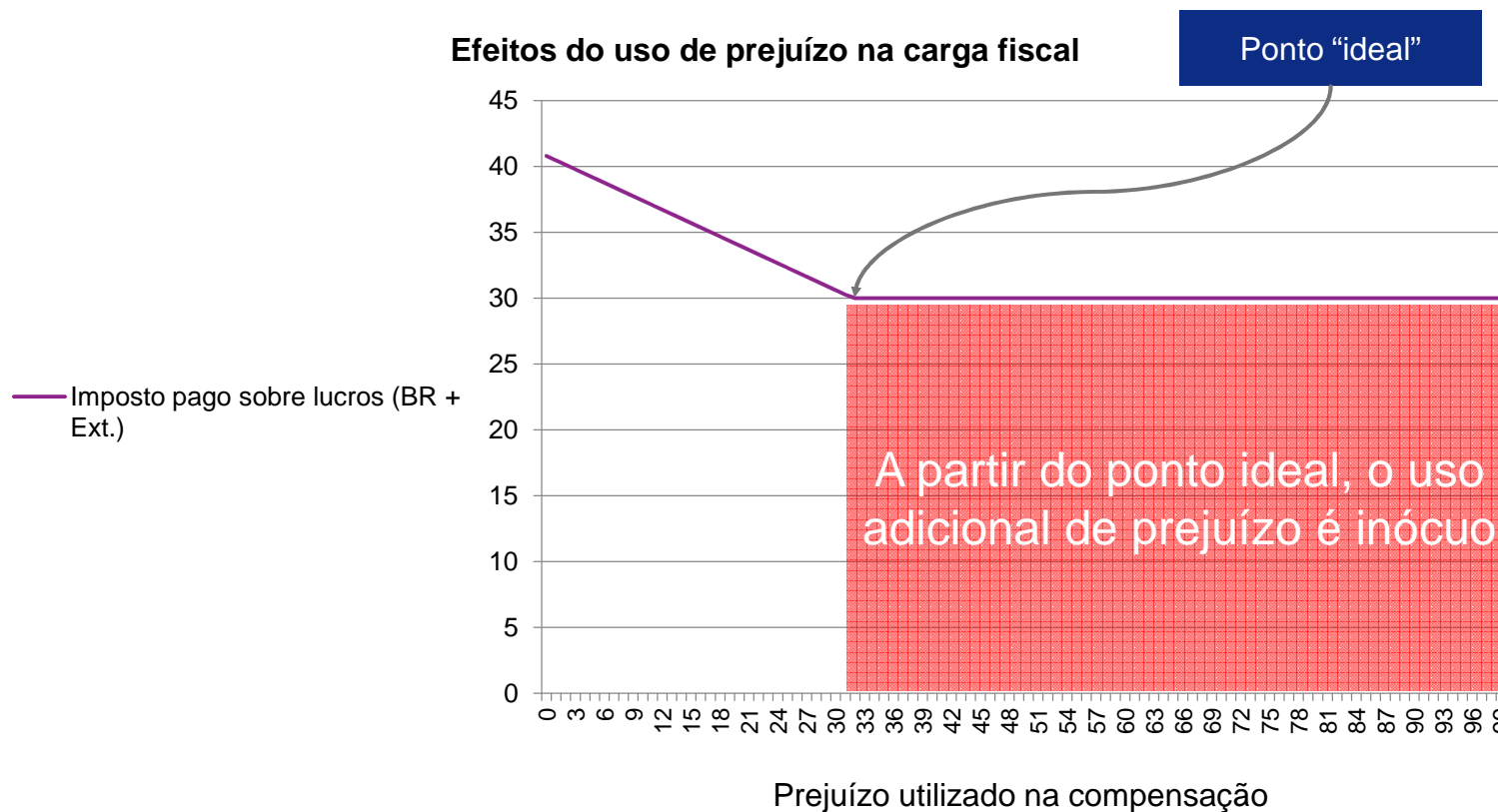
**O mesmo estudo deve ser realizado nos casos de consolidação. A legislação permite a consolidação apenas parcial (Art. 11, §7º, II da IN 1.520/14).**

## Compensação de prej. anteriores vs. crédito de imposto pago

- **Compensação de prejuízos anteriores e dos créditos de impostos pago no exterior**

### A quem se aplica:

- Controladas, diretas e indiretas
- Equiparadas à controladas
- Coligadas por competência



# Obrigado

Apresentação por

**Julio Cepeda**  
**Sócio**

Contato:  
+55 (21) 3515-9133  
[jcepeda@kpmg.com.br](mailto:jcepeda@kpmg.com.br)



*cutting through complexity*

© 2015 KPMG Assessores Tributários Ltda., uma sociedade brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. KPMG e o logotipo da KPMG são marcas registradas da KPMG International, uma cooperativa suíça.

Todas as informações apresentadas neste documento são de natureza genérica e não têm por finalidade abordar as circunstâncias de nenhum indivíduo específico ou entidade. Embora tenhamos nos empenhado para prestar informações precisas e atualizadas, não há nenhuma garantia de sua exatidão na data em que forem recebidas nem de que tal exatidão permanecerá no futuro. Essas informações não devem servir de base para se empreender qualquer ação sem orientação profissional qualificada, precedida de um exame minucioso da situação em pauta.