

ALTERAÇÕES PROVOCADAS PELA LEI Nº 12.973 **DE 13 DE MAIO DE 2014.**

A Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (Lei nº 12.973/14) – fruto da conversão da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013 (MP nº 627/13) – encarregou-se de dispor, através de seus enunciados prescritivos, acerca de temas fundamentais nas relações de natureza jurídico-tributária. Dentre estes temas, de maneira geral, destacamos os seguintes:

- Estabilizar os efeitos tributários decorrente da introdução das regras internacionais de contabilidade – *International Financial Reporting Standards* (IFRS) – na legislação brasileira;
- Findar com o denominado Regime Transitório de Tributação (RTT).

A vigência da Lei nº 12.973/14 está enunciada para o dia 1º de janeiro de 2015, com exceção das alterações legais que se fazem vigentes desde sua publicação (art. 119¹), cujos efeitos dão-se nos campos do RTT, da isenção tributária do IRPF e da faculdade do contribuinte se submeter às novas exigências, a partir do exercício financeiro de 2014.

¹ Art. 119. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2015, exceto os arts. 3º, 72 a 75 e 93 a 119, que entram em vigor na data de sua publicação.

Portanto, enunciado no art. 75², reflexo das exceções dispostas no art. 119, ambos da Lei nº 12.973/14, a pessoa jurídica têm o condão de se submeter à nova sistemática para o ano-calendário de 2014, ciente de que sua decisão será irretratável, bem como acarretará observância de uma grande parte das regras enunciadas no referido diploma legal – arts. 1º e 2º e 4º a 70 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117 a partir de 1º de janeiro de 2014 – cabendo a Secretaria da Receita Federal do Brasil definir a forma, o prazo e as condições dessa aplicação legal.

Diante disso, é importante esclarecer que o presente artigo não se compromete a demonstrar todas as alterações enunciadas pela Lei nº 12.973/14, adstringindo-se aos pontos que julgamos mais relevantes, a saber:

- I. Da penalidade pelo descumprimento, omissão ou inexatidão na apresentação do LALUR digital (**Capítulo I, da Lei nº 12.973/14**);
- II. Do investimento em filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior (**Capítulo I, da Lei nº 12.973/14**);
- III. Do conceito de Receita Bruta (**Capítulo I, da Lei nº 12.973/14**);
- IV. Da tributação na operação de permuta imobiliária (**Capítulo I, da Lei nº 12.973/14**);

² Art. 75. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei para o ano-calendário de 2014.

§ 1º A opção será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º e 2º e 4º a 70 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o caput.

- V. Dos custos associados às transações destinadas à obtenção de recursos próprios (**Capítulo I, da Lei nº 12.973/14**);
- VI. Da isenção do IRPF sobre rendimentos obtidos por condomínios residenciais (**Capítulo I, da Lei nº 12.973/14**);
- VII. Dos Juros Sobre Capital Próprio (JCP) e dos valores não dedutíveis na determinação do LUCRO REAL e da base de cálculo do CSLL (**Seção I, do Capítulo I, da Lei nº 12.973/14**);
- VIII. Do valor de patrimônio líquido (**Capítulo I, da Lei nº 12.973/14**);
- IX. Da Incorporação, Fusão ou Cisão – Mais-Valia, Ágio por Rentabilidade Futura (*Goodwill*) e Ganho por Compra Vantajosa (**Subseção III e IV, da Seção VII, e Seção VIII, todas do Capítulo I, da Lei nº 12.973/14**);
- X. Da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS (**Capítulo II, da Lei nº 12.973/14**);
- XI. Da adoção inicial do novo regime (**Capítulo IV, da Lei nº 12.973/14**);
- XII. As disposições relativas ao Regime de Tributação Transitório – Dividendos e Método da Equivalência Patrimonial (**Capítulo VI, da Lei nº 12.973/14**);
- XIII. Da tributação em bases universais – Taxa de Câmbio e Lucros Auferidos no Exterior (**Capítulo VIII, da Lei nº 12.973/14**);
- XIV. Das disposições finais (**Capítulo XI, da Lei nº 12.973/14**).
- XV. Conclusão.

Sendo assim, demonstrados os tópicos que serão objetos de conciso exame, seguimos com alguns comentários a respeito de seus reflexos jurídicos na legislação brasileira, ocasionados por força da Lei nº 12.973/14 na legislação brasileira, especificamente os de natureza fiscal.

DA PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO, OMISSÃO OU INEXATIDÃO NA APRESENTAÇÃO DO LALUR DIGITAL

CAPÍTULO I, DA LEI Nº 12.973/14

Com aplicação do LALUR Digital, cuja obrigação acessória exige o seu envio à Receita Federal do Brasil (RFB), por intermédio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), estipulou-se punições para as hipóteses de descumprimento dessa ação, assim como medidas que atenuariam a penalidade, conforme o enunciado prescritivo do art. 2º da Lei nº 12.973/14, que alterou o art. 8º-A, do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Abaixo explicitaremos as seguintes situações:

- **Por deixar de apresentar ou apresentar em atraso o LALUR:** multa de 0,25%, por mês-calendário ou fração, do lucro líquido antes dos tributos IRPJ/CSLL, limitada a 10%. A multa será limitada em R\$ 100.000,00 (cem mil reais) para as pessoas jurídicas que no ano-calendário anterior tiverem auferido receita bruta total, igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), e em R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), para os demais casos.

A multa poderá ser reduzida:

- em **90%** quando o livro for apresentado em até 30 (trinta) dias após o prazo de entrega;
- em **75%** quando o livro for apresentado 60 (sessenta) dias após o prazo de entrega;
- em **50%** quando o livro for apresentado depois do prazo de entrega, mas anteriormente a qualquer procedimento de ofício;
- em **25%** caso apresente o livro no prazo estipulado em intimação.

- **Por omissão ou apresentação incorreta dos valores:** multa de 3% do valor da informação omitida ou errada, não inferior a R\$ 100,00, do valor omitido, inexato ou incorreto.

A multa não será devida na situação em que o contribuinte corrigir as inexatidões ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício, ou então reduzida:

- em **50%** se for corrigida no prazo fixado em intimação.

DO INVESTIMENTO EM FILIAIS, SUCURSAIS, CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR

CAPÍTULO I, DA LEI Nº 12.973/14

A respeito deste tópico, destacamos a nova redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973/14, que inseriu um novo inciso (inciso VI³), no artigo 21 do Decreto-Lei nº 1.598/77, cujo enunciado prescritivo se refere aos investimentos em filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior, no sentido de que ficarão submetidas às normas da legislação contábil correspondente ao país de domicílio do investimento.

DO CONCEITO DE RECEITA BRUTA

CAPÍTULO I, DA LEI Nº 12.973/14

O conceito de receita bruta introduzido pela Lei nº 12.973/14, art. 2º⁴, permite um alcance sobre as mais diversas receitas que são adquiridas pela pessoa jurídica. Isso porque, com a redação dada ao art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, a receita bruta alcança toda receita advinda da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, além da receita adquirida como produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, bem como o resultado auferido nas operações de conta alheia.

³ Art. 2º O Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 21. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da investida, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e com as seguintes normas:

[...]

VI - no caso de filiais, sucursais, controladas e coligadas, domiciliadas no exterior, aplicam-se as normas da legislação correspondente do país de domicílio.”

⁴ Art. 2º O Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”

O alcance semântico da proposição jurídica “a receita bruta compreende toda receita advinda da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica” permite suscitar interpretações que naturalmente promoverão ainda mais discussões a respeito dos limites legais deste signo presuntivo de riqueza tributável: **receita bruta**.

DA TRIBUTAÇÃO NA OPERAÇÃO DE PERMUTA IMOBILIÁRIA

CAPÍTULO I, DA LEI Nº 12.973/14

No que tange a tributação sobre operação de permuta envolvendo unidades imobiliárias, importante destacar a modificação enunciada pelo art. 2º da Lei nº 12.973/14, sobre a determinação do custo e apuração do lucro bruto, na atividade imobiliária.

Conforme a modificação feita sobre o §3º, do art. 27, do Decreto-Lei nº 1.598/77, a parcela do lucro bruto decorrente da avaliação a valor justo das unidades permutadas será computada na determinação do lucro real pelas pessoas jurídicas permutantes, quando o imóvel recebido em permuta for alienado, ou quando, a qualquer tempo, for classificada no ativo não-circulante investimentos ou imobilizado⁵.

⁵ Art. 2º O Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 27.....

.....

§ 3o Na hipótese de operações de permuta envolvendo unidades imobiliárias, a parcela do lucro bruto decorrente da avaliação a valor justo das unidades permutadas será computada na determinação do lucro real pelas pessoas jurídicas permutantes, quando o imóvel recebido em permuta for alienado, inclusive como parte integrante do custo de outras unidades imobiliárias

Aparece aqui, nesse tópico, outro tema que pode vir a ser objeto de discussões judiciais, ao passo que a reclassificação contábil – ativo não-circulante/imobilizado – configuraria em renda para fins fiscais.

DOS CUSTOS ASSOCIADOS ÀS TRANSAÇÕES DESTINADAS À OBTENÇÃO DE RECURSOS PRÓPRIOS

CAPÍTULO I, DA LEI Nº 12.973/14

Dentre as mudanças ocasionadas no Decreto-Lei nº 1.598/77, pelo art. 2º, da Lei nº 12.973/14, destacamos também a inclusão do art. 38-B⁶, que dispõe sobre despesa com emissão de ações.

A remuneração, os encargos, as despesas e demais custos referentes a instrumentos de capital ou de dívida subordinada, ainda que contabilizados no patrimônio líquido, emitidos pela pessoa jurídica, poderão ser excluídos na

ou realizado a qualquer título, ou quando, a qualquer tempo, for classificada no ativo não circulante investimentos ou imobilizado.”

⁶ Art. 2º O Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 38-B. A remuneração, os encargos, as despesas e demais custos, ainda que contabilizados no patrimônio líquido, referentes a instrumentos de capital ou de dívida subordinada, emitidos pela pessoa jurídica, exceto na forma de ações, poderão ser excluídos na determinação do lucro real e da base de cálculo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido quando incorridos.

§ 1º No caso das entidades de que trata o § 1o do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, a remuneração e os encargos mencionados no caput poderão, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, ser excluídos ou deduzidos como despesas de operações de intermediação financeira.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos instrumentos previstos no art. 15 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 3º Na hipótese de estorno por qualquer razão, em contrapartida de conta de patrimônio líquido, os valores mencionados no caput e anteriormente deduzidos deverão ser adicionados nas respectivas bases de cálculo.”

determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL quando incorridos, exceto na forma de ações - ordinárias, preferenciais, ou de fruição (art. 15 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976⁷).

Estas mesmas remunerações e encargos, no caso das entidades enunciadas no §1º, do art. 22, da Lei nº 8.212/91 – os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas – poderão, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, ser excluídos ou deduzidos como despesas de operações de intermediação financeira.

DA ISENÇÃO DO IRPF SOBRE RENDIMENTOS OBTIDOS POR CONDOMÍNIOS RESIDENCIAIS

CAPÍTULO I, DA LEI Nº 12.973/14

Na seara da pessoa física, o art. 3º da Lei nº 12.973/14⁸ concedeu isenção de IRPF sobre os rendimentos recebidos pelos condomínios residenciais

⁷ Art. 15. As ações, conforme a natureza dos direitos ou vantagens que confirmam a seus titulares, são ordinárias, preferenciais, ou de fruição.

– constituídos nos termos da Lei nº 4.591/64 – limitado a R\$ 24.000,00 por ano calendário, desde que sejam revertidos em benefício do condomínio para cobertura de despesas de custeio e de despesas extraordinárias, assim como previstos e autorizados na convenção condominial e não sejam distribuídos aos condôminos.

O art. 3º, da Lei 12.973/14, exige, ainda, que os rendimentos, objeto de isenção, sejam aqueles decorrentes das seguintes situações jurídicas: (i) de uso, aluguel ou locação de partes comuns do condomínio; (ii) de multas e penalidades aplicadas em decorrência de inobservância das regras previstas na convenção condominial; ou (iii) de alienação de ativos detidos pelo condomínio.

DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP) E DOS VALORES NÃO DEDUTÍVEIS NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DO CSLL

SEÇÃO I, DO CAPÍTULO I, DA LEI Nº 12.973/14

⁸ Art. 3º Ficam isentos do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas os rendimentos recebidos pelos condomínios residenciais constituídos nos termos da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, limitado a R\$ 24.000,00 (vinte e quatro mil reais) por ano-calendário, e desde que sejam revertidos em benefício do condomínio para cobertura de despesas de custeio e de despesas extraordinárias, estejam previstos e autorizados na convenção condominial, não sejam distribuídos aos condôminos e decorram:

I - de uso, aluguel ou locação de partes comuns do condomínio;

II - de multas e penalidades aplicadas em decorrência de inobservância das regras previstas na convenção condominial; ou

III - de alienação de ativos detidos pelo condomínio.,

Outra mudança significativa é enunciada no art. 9º, da Lei 12.973/14º, alterando o corpo do enunciado prescritivo do art. 9º e 10º, da Lei nº 9.249/95, cujo objeto de prescrição é voltado para o pagamento de juros sobre capital próprio (JCP), bem como dos valores dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo do CSLL.

Na nova sistemática, a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualmente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre

9 Art. 9º A Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações:
“Art. 9º

§ 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido:

- I - capital social;
- II - reservas de capital;
- III - reservas de lucros;
- IV - ações em tesouraria; e
- V - prejuízos acumulados.

[...]

§ 12. Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, a conta capital social, prevista no inciso I do § 8º deste artigo, inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial.”

Art. 10.

§ 1º No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados, a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

§ 2º A não incidência prevista no caput inclui os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial.

§ 3º Não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de qualquer espécie de ação prevista no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificados como despesa financeira na escrituração comercial.”

as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata die*, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

Com a nova redação, para fins de cálculo da remuneração, a conta capital social – conta do patrimônio líquido enunciada no I do §8º do art. 9 da Lei nº 9.249/95 – inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404/76 – ações ordinárias, preferenciais, ou de fruição – ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial.

Além disso, na nova sistemática, os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do IR do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior. Isso inclui, no campo de não incidência do referido imposto, os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações – ordinárias, preferenciais, ou de fruição – ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial.

Por fim, a partir de 2015, não serão dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de qualquer espécie de ação, ainda que classificados como despesa financeira na escrituração comercial.

DO VALOR DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO

CAPÍTULO I, DA LEI Nº 12.973/14

O art. 2º, da Lei nº 9.713/14, agindo sobre o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, dispõe que o custo de aquisição de participação societária, avaliada pelo valor de patrimônio líquido, ou seja, pela aplicação do método da equivalência patrimonial (art. 248, da Lei nº 6.404/76¹⁰), será desdobrado, para seu registro em subcontas distintas, na seguinte forma:

- Valor de patrimônio líquido na época da aquisição;
- Mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor do patrimônio líquido;

¹⁰ Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

- Ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores tratados nas subcontas acima.

Importante destacar que os valores referentes a mais ou menos-valia e patrimônio líquido deverão ser baseados em laudo elaborado por perito independente, bem como deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do 13º(décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação.

Além disso, a respeito do mencionado laudo, sua desconsideração dependerá da apresentação comprovada de vícios ou incorreções de caráter relevante, pela autoridade administrativa, acerca dos dados nele constantes.

DA INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO – MAIS-VALIA, ÁGIO POR RENTABILIDADE FUTURA (*GOODWILL*) E GANHO POR COMPRA VANTAJOSA

SUBSEÇÃO III E IV, DA SEÇÃO VII, E SEÇÃO VIII, TODAS DO CAPÍTULO I, DA LEI Nº 12.973/14

Com relação à empresa que absorve o patrimônio de outra, mediante ação de incorporação, fusão ou cisão, as seguintes regras jurídicas foram estabelecidas nessas operações, concernentes a: MAIS-VALIA, *GOODWILL* e

GANHO POR COMPRA VANTAJOSA.

MAIS-VALIA

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, o saldo existente na contabilidade, na data da aquisição, referente à mais-valia, conforme o art. 20, da Lei nº 12.973/14, poderá ser considerado como integrante do custo do bem ou direito, para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão, ou seja, despesas dedutíveis.

A mencionada dedutibilidade fica condicionada ao relacionamento intrínseco com a produção ou comercialização dos bens e serviços, caso contrário, são vedadas, conforme o §2º, do art. 20, da Lei nº 12.973/14, que faz alusão aos termos estabelecidos pelo inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249/95¹¹.

Para fins do acima exposto, consideram-se partes dependentes quando:

- (i) o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;
- (ii) existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;
- (iii) o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;
- (iv) o alienante for parente ou afim até o terceiro

¹¹ Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no item iii; ou (v) em decorrência de outras relações não descritas neste parágrafo, em que fique comprovada a dependência societária.

Importante apontar a exigência do parágrafo único, do art. 25, da novel lei, que no caso de participação societária adquirida em estágios, a relação de dependência entre o(s) alienante(s) e o(s) adquirente(s) deve ser verificada no ato da primeira aquisição, desde que as condições do negócio estejam previstas no instrumento negocial.

Outro destaque é a expressão utilizada no enunciado prescritivo do inciso V, do art. 25, da Lei nº 12.973/14, que diz respeito à COMPROVAÇÃO da relação de dependência societária, não bastando, para tanto, a inferência desta relação, conforme trazia o inciso V, do art. 24, da MP nº 627/13.

Por fim, outra questão importante diz respeito à temporalidade, posto que, conforme o §5º, do art. 20, as vedações legais quanto à utilização das despesas dedutíveis não alcançam as participações societárias adquiridas até 31 de dezembro de 2013, no caso dos optantes pela vigência da Lei nº 12.973/14 no ano-calendário de 2014, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes.

ÁGIO POR RENTABILIDADE FUTURA (GOODWILL)

A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, por incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por

rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes independentes, poderá excluir, para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes, o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

Contudo, seguindo o comando do §1º, do art. 22, da Lei 12.973/14, o contribuinte não poderá se utilizar dessa sistemática quando: (i) o laudo de demonstração dos lançamentos do ágio e deságio, arquivado como comprovante da escrituração, nos termos do §3º, do art. 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77, não for elaborado e tempestivamente protocolado ou registrado; ou (ii) os valores que compõe o saldo do ágio por rentabilidade futura (goodwill) não puderem ser identificados, em decorrência da não observância do disposto no § 3º, do art. 37¹² ou no §1º, do art. 39¹³, da Lei nº 12.973/14.

¹² Art. 37. No caso de aquisição de controle de outra empresa na qual se detinha participação societária anterior, o contribuinte deve observar as seguintes disposições:

[...]

§ 3º Deverão ser contabilizadas em subcontas distintas:

I - a mais ou menos-valia e o ágio por rentabilidade futura (goodwill) relativos à participação societária anterior, existente antes da aquisição do controle; e

II - as variações nos valores a que se refere o inciso I, em decorrência da aquisição do controle.

¹³ Art. 39. Nas incorporações, fusões ou cisões de empresa não controlada na qual se detinha participação societária anterior que não se enquadrem nas situações previstas nos arts. 37 e 38, não terá efeito na apuração do lucro real:

[...]

§ 1º Deverão ser contabilizadas em subcontas distintas:

I - a mais ou menos-valia e o ágio por rentabilidade futura (goodwill) relativos à participação societária anterior, existentes antes da incorporação, fusão ou cisão; e

II - as variações nos valores a que se refere o inciso I, em decorrência da incorporação, fusão ou cisão.

GANHO POR COMPRA VANTAJOSA

A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, por incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária com ganho proveniente de compra vantajosa, deverá computar o referido ganho na determinação do lucro real dos períodos de apuração subsequentes à data do evento, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração, conforme o art. 23, da Lei nº 12.973/14.

DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

Capítulo II, da Lei nº 12.973/14

As alterações trazidas pela Lei 12.973/14 para as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS, tanto no seu regime **CUMULATIVO**, enunciado pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (Lei nº 9.718/98), como no seu regime **NÃO-CUMULATIVO**, enunciados pelas Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (Lei nº 10.637/02) e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (Lei nº 10.833/03), foram significativas para as relações tributárias: pessoa jurídica x Receita Federal.

No regime **CUMULATIVO**, o art. 52, da Lei 12.973/14¹⁴ alterou o enunciado prescritivo do inciso II, §2º, da Lei 9.718/98, assim como modificou a

¹⁴ Art. 52. A Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa a vigorar com as seguintes alterações:

redação dada pela MP 627/13, estabelecendo que, para fins de mensuração da base de cálculo, incidente sobre a receita bruta da pessoa jurídica, excluem-se do seu *quantum debeat* tributário:

- As vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;
- As reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representam ingressos de novas receitas;
- O resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido, assim como os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;
- A receita decorrente da venda de bens classificados no ativo não circulante que tenha sido computada como receita bruta;
- A receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.

“Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 2º

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;

IV - a receita decorrente da venda de bens classificados no ativo não circulante que tenha sido computada como receita bruta;

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.

Para o regime **NÃO-CUMULATIVO** das contribuições, o art. 54 e art. 55, da Lei nº 12.973/14 acrescentou às leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, respectivamente, que, para fins de mensuração da base de cálculo das contribuições PIS/PASEP e COFINS, incidentes sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, excluem-se do seu *quantum debeat* tributário, as receitas:

- Decorrentes de saídas isentas da contribuição (**e também não alcançadas pela incidência da contribuição, no caso da COFINS**), ou sujeitas à alíquota zero;
- Auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- Referentes à: (i) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; (ii) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;
- De que tratam a demonstração do resultado do exercício financeiro, no que diz respeito ao lucro ou prejuízo operacional as outras receitas e as outras despesas, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;
- Decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e

Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos deste imposto originados de operações de exportação, nos termos do inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87/96¹⁵;

- Financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/76¹⁶, referentes a receitas excluídas da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS;
- Relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;
- De subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;
- Reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo

¹⁵ Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

[...]

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

¹⁶ Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

VIII - os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

- Relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1o do art. 19 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e
- Relativas ao prêmio na emissão de debêntures.

Chama atenção a Lei nº 12.973/14 fazer alusão as subvenção de investimento, sem trazer à baila as subvenções de custeio, como se estas pudessem ser tributadas.

A tributação sobre subvenções governamentais tem sido palco para exaustivos debates, seja na esfera administrativa ou na judicial, lembrando que nesta última a manifestação jurisprudencial vem se alinhando no sentido de não tributá-las - Precedentes: AgRg no REsp 1229134-SC, AgRg no REsp 1165316-SC, REsp 1025833-RS e AgRg no REsp 1319102/RS.

Sendo assim, uma vez que a nova redação cuidou de tratar das subvenções para investimento, sem apontar o tratamento tributário dado às subvenções para custeio, remanesce concluir que o debate perdurará entre as empresas e a administração fazendária.

Ainda no campo de reverberação da Lei nº 12.973/14 sobre o regime NÃO-CUMULATIVO das contribuições em questão, do valor apurado da receita bruta, na forma acima apresentada, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados, além daqueles já em vigência pela Lei nº 10.637/02 e Lei nº

10.833/03, também em relação a amortização de bens incorporados ao ativo intangível¹⁷, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Sob essa lógica jurídica, oportuno lembrar que, a respeito da não-cumulatividade conferida às contribuições PIS e COFINS, existem decisões administrativas (CARF) e judiciais, no sentido de expandir o rol de hipóteses sujeitas a esse direito subjetivo da empresa ao creditamento. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, através do ministro Benedito Gonçalves, no Resp nº 1.215.773/RS, firmou seu posicionamento em favor do contribuinte, aduzindo que se “deve abrir precedentes para diversas empresas, [...], e dar mais força para a discussão sobre o aproveitamento dos créditos, reiteradamente restrito pela Receita Federal”.

Ainda se destaca que, conforme as adições feitas pelo art. 54 e 55, da Lei nº 12.973/14 – acrescentando o §22 no art. 3º, da Lei nº 10.673/02 e o §30 no art. 3º, da Lei 10.833/03 – esses créditos não se aplicam ao ativo intangível representativo de direito de exploração, pela execução de contratos de concessão de serviços públicos.

Além disso, importante apontar que, para o cálculo dos créditos das contribuições PIS/PASEP e COFINS, ainda poderão ser considerados os valores

¹⁷ Não se aplica ao ativo intangível representativo de direito de exploração, na execução de contratos de concessão de serviços públicos.

decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III, do caput do art. 184, da Lei nº 6.404/76¹⁸.

DA ADOÇÃO INICIAL DO NOVO REGIME

Capítulo IV, da Lei nº 12.973/14

Com relação à adoção inicial do novo regime tributário, a Lei 12.973/14 diferencia o lapso temporal de sua vigência, apontando para a data 01 de janeiro de 2014, para aqueles optantes, conforme o art. 75, da referida lei, ou 01 de janeiro de 2015, para os não optantes, permanecendo a neutralidade tributária, anteriormente as datas citadas, respectivamente aos casos citados, conforme os arts. 15 e 16, da Lei no 11.941/09.

Sob a vigência dos efeitos do novo regime, a pessoa jurídica deverá proceder aos respectivos ajustes nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS, com vistas a conciliar os valores contábeis dos passivos e dos ativos existentes na contabilidade das empresas, nos seguintes termos:

- **Diferença positiva entre os saldos mantidos pelos padrões contábeis antigos com os padrões contábeis internacionais:** havendo diferença positiva entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de

¹⁸ Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

[...]

III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007 (Lei nº 11.638/07, Lei nº 11.941/09 e pronunciamentos do CPC¹⁹), devem ser adicionados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no momento da adesão, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo, para ser adicionada à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa (art. 66 da Lei 12.973/14²⁰).

→ **Diferença negativa entre os saldos mantidos pelos padrões contábeis antigos com os padrões contábeis internacionais:** havendo diferença negativa entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007 (Lei nº 11.638/07, Lei nº 11.941/09 e pronunciamentos do CPC), não poderá ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, salvo se o contribuinte

¹⁹ Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

²⁰ Art. 66. Para fins do disposto no art. 64, a diferença positiva, verificada em 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou em 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007, deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou em janeiro de 2015, para os não optantes, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo, para ser adicionada à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se à diferença negativa do valor de passivo e deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em janeiro de 2014, para os optantes conforme o art. 75, ou em janeiro de 2015, para os não optantes, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo para ser adicionada à medida da baixa ou liquidação.

evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo para ser excluída à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa (art. 67 da Lei 12.973/14²¹).

Importante destacar que, conforme o art. 116²², a Secretaria da Receita Federal do Brasil fica incumbida de editar os atos necessários à regulamentação das exigências da Lei nº 12.973/14.

A respeito da regulamentação do ágio, continua-se a aplicar as regras jurídicas anteriores à vigência da publicação da MP 627/13, nas operações de incorporação, fusão e cisão, ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014.

No caso de aquisições de participações societárias que dependam da aprovação de órgãos reguladores e fiscalizadores para a sua efetivação, o prazo

²¹ Art. 67. Para fins do disposto no art. 64, a diferença negativa, verificada em 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou em 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007 não poderá ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao ativo para ser excluída à medida de sua realização, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se à diferença positiva no valor do passivo e não pode ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, salvo se o contribuinte evidenciar contabilmente essa diferença em subconta vinculada ao passivo para ser excluída à medida da baixa ou liquidação.

²² Art. 116. A Secretaria da Receita Federal do Brasil editará os atos necessários à aplicação do disposto nesta Lei.

para incorporação poderá ser de até 12 (doze) meses da data da aprovação da operação, nos ditames do art. 65, da Lei 12.973/14²³.

**AS DISPOSIÇÕES RELATIVAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO
TRANSITÓRIO – DIVIDENDOS E MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA
PATRIMONIAL**

CAPÍTULO VI, DA LEI Nº 12.973/14

DIVIDENDOS

Na vigência da MP 627/13, somente os valores dos lucros pagos até sua publicação estariam alcançados pela isenção, condicionado as pessoas jurídicas que optarem pela aplicação do referido diploma no exercício financeiro de 2014.

Contudo, de acordo com o art. 72, da Lei 12.973/14²⁴, ainda que não se tenha feito a mencionada opção, os lucros ou dividendos calculados com base

²³ Art. 65. As disposições contidas nos arts. 7º e 8º da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nos arts. 35 e 37 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, continuam a ser aplicadas somente às operações de incorporação, fusão e cisão, ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014.

Parágrafo único. No caso de aquisições de participações societárias que dependam da aprovação de órgãos reguladores e fiscalizadores para a sua efetivação, o prazo para incorporação de que trata o caput poderá ser até 12 (doze) meses da data da aprovação da operação.

²⁴ Art. 72. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013 pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, em valores superiores aos apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no País ou no exterior.

nos resultados apurados entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013, em valores superiores àqueles apurados com observância nas antigas regras contábeis (métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007), estarão isentos das hipóteses tributárias.

Agora, na distribuição dos lucros ou dividendos produzidos a partir de 1º de janeiro de 2014, para a pessoa jurídica optante pela aplicação da Lei nº 12.973/14 no ano-calendário de 2014 (art. 75 da Lei nº 12.973/14), e a partir de 1º de janeiro de 2015, para a pessoa jurídica não optante pela aplicação da Lei nº 12.973/14 no ano-calendário de 2014, estarão completamente isentos.

Ou seja, diante deste cenário jurídico, é natural que se levantem discussões acerca dos lucros ou dividendos distribuídos no ano-calendário de 2014, para a empresa que não foi optante pela aplicação da Lei nº 12.973/14 no referido ano.

MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP)

Segundo o art. 69, da MP nº 627/13, a empresa poderia avaliar, para os anos-calendário de 2008 a 2013, o investimento pelo valor de patrimônio líquido

Art. 73. Para os anos-calendário de 2008 a 2014, para fins do cálculo do limite previsto no art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a pessoa jurídica poderá utilizar as contas do patrimônio líquido mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 1º No cálculo da parcela a deduzir prevista no caput, não serão considerados os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º No ano-calendário de 2014, a opção ficará restrita aos não optantes das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei.

da coligada ou controlada, determinado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/76, isto é, pelo denominado método da equivalência patrimonial.

Agora, conforme dispõe o art. 74, da Lei nº 12.973/14²⁵, estende-se a validade dessa opção para o ano-calendário de 2014 para àquelas empresas não optantes pela aplicação da lei em questão antecipadamente (art. 75). A partir de 1º de janeiro de 2015, o MEP terá sua apuração submetida às regras internacionais de contabilidade (International Financial Reporting Standards - IFRS).

DA TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS – TAXA DE CÂMBIO E LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

CAPÍTULO VIII, DA LEI Nº 12.973/14

TAXA DE CÂMBIO

Concernente à tributação do resultado de sociedades controladas e coligadas domiciliadas no exterior, destacamos o disposto no §2º, do art. 76, da Lei nº 12.973/14²⁶, que trata da TAXA DE CÂMBIO.

²⁵ Art. 74. Para os anos-calendário de 2008 a 2014, o contribuinte poderá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, determinado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Parágrafo único. No ano-calendário de 2014, a opção ficará restrita aos não optantes das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei.

²⁶ Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento

Isso porque, na contabilização do resultado contábil do valor do investimento equivalente ao lucro ou prejuízo auferido no exterior, para apuração da base de cálculo do IR e da CSLL, deverá ser convertida em reais com base na TAXA DE CÂMBIO da moeda do país de origem fixada para venda. Mas, não havendo cotação no Brasil, então o valor da moeda do país de origem do tributo será convertido em dólares e, em seguida, em reais.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Outro ponto de destaque diz respeito aos LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR, disposto no art. 77, da Lei nº 12.973/14²⁷.

equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.

§ 1º Dos resultados das controladas diretas ou indiretas não deverão constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto.

§ 2º A variação do valor do investimento equivalente ao lucro ou prejuízo auferido no exterior será convertida em reais, para efeito da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, com base na taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do levantamento de balanço da controlada direta ou indireta.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais.

²⁷ Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.

[...]

Isso porque, somente os lucros auferidos por controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, antes do IR, salvo a variação cambial, serão computados na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora nacional ou a coligada a ela equiparada, nos termos do inciso II, parágrafo único, do art. 83, da Lei nº 12.973/14²⁸.

Além disso, os prejuízos acumulados da controlada domiciliada no exterior referente aos anos-calendário anteriores à produção de efeitos da Lei nº 12.973/14, poderão ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, devendo, apenas, que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Receita Federal do Brasil.

A respeito da exceção à tributação, o §3º da Lei nº 12.973/14 dispõe que a parcela dos lucros auferidos no exterior, correspondente às atividades de afretamento por tempo ou casco nu, arrendamento mercantil operacional, aluguel, empréstimo de bens ou prestação de serviços diretamente relacionados à prospecção e exploração de petróleo e gás, em território brasileiro, não serão computadas na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.

²⁸ Art. 83. Para fins do disposto nesta Lei, equipara-se à condição de controladora a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detenha participação em coligada no exterior e que, em conjunto com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, consideradas a ela vinculadas, possua mais de 50% (cinquenta por cento) do capital votante da coligada no exterior.

Parágrafo único. Para efeitos do disposto no caput, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

[...]

II - a pessoa jurídica que seja caracterizada como sua controlada, direta ou indireta, ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

O suso enunciado prescritivo se aplica somente nos casos de controlada sob as situações de: (i) detentora de concessão ou autorização nos termos da Lei nº 9.478/97, ou sob o regime de partilha de produção de que trata a Lei nº 12.351/10, ou sob o regime de cessão onerosa previsto na Lei nº 12.276/10; ou (ii) contratada pela pessoa jurídica de que tratam as situações do item “i”.

Por fim, superando o limite temporal apresentado pela MP nº 627/13, o inciso IV, do art. 78, da Lei nº 12.973/14, estendeu até o ano-calendário de 2022 para serem consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, as parcelas do ajuste do valor do investimento em controlada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos. Exceção é dada as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que:

- Estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;
- Estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou seja, 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, ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III, do caput, do art. 84, da presente Lei;
- Sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso II do caput; ou
- Tenham renda ativa própria – aquela obtida diretamente pela pessoa

jurídica mediante a exploração de atividade econômica própria (art. 84²⁹) – inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total.

Através do art. 81, fica disposto que os resultados auferidos por coligadas domiciliadas no exterior continuarão a ser computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, desde que se verifiquem específicas condições cumulativamente, relativas à investida, que já eram tratadas pela MP 627/13.

²⁹ Art. 84. Para fins do disposto nesta Lei, considera-se:

I - renda ativa própria - aquela obtida diretamente pela pessoa jurídica mediante a exploração de atividade econômica própria, excluídas as receitas decorrentes de:

- a) royalties;
- b) juros;
- c) dividendos;
- d) participações societárias;
- e) aluguéis;
- f) ganhos de capital, salvo na alienação de participações societárias ou ativos de caráter permanente adquiridos há mais de 2 (dois) anos;
- g) aplicações financeiras; e
- h) intermediação financeira.

II - renda total - somatório das receitas operacionais e não operacionais, conforme definido na legislação comercial do país de domicílio da investida; e

III - regime de subtributação - aquele que tributa os lucros da pessoa jurídica domiciliada no exterior a alíquota nominal inferior a 20% (vinte por cento)

§ 1º As alíneas “b”, “g” e “h” do inciso I não se aplicam às instituições financeiras reconhecidas e autorizadas a funcionar pela autoridade monetária do país em que estejam situadas.

§ 2º Poderão ser considerados como renda ativa própria os valores recebidos a título de dividendos ou a receita decorrente de participações societárias relativos a investimentos efetuados até 31 de dezembro de 2013 em pessoa jurídica cuja receita ativa própria seja igual ou superior a 80% (oitenta por cento)

§ 3º O Poder Executivo poderá reduzir a alíquota nominal de que trata o inciso III do caput para até 15% (quinze por cento), ou a restabelecer, total ou parcialmente.

Contudo, importante destacar que, dentre as condições elencadas pela MP nº 627/13, a Lei nº 12.973/14 excluiu a seguinte: existência de renda ativa própria igual ou superior a 80% da sua renda total.

Arrematando o tema das coligadas, cumpre esclarecer que o §5º, do art. 81, equipara à condição de coligada, para fins dos enunciados prescritivos apresentados, os empreendimentos controlados em conjunto com partes não vinculadas.

Agora, tratando das deduções, o §10 e §11, do art. 87, estabelece que, para esta finalidade, até o ano-calendário de 2022, a controladora no Brasil poderá deduzir até 9% (nove por cento), a título de crédito presumido sobre a renda incidente em cima da parcela positiva computada no lucro real, relativo 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, observados o disposto no § 2º do art. 87³⁰ e as condições previstas nos incisos I e IV do art. 91, todos da Lei 12.973/14.

O Poder Executivo ainda poderá ampliar o rol de atividades com investimento em pessoas jurídicas no exterior, tratadas acima, desde que não resulte em prejuízo aos investimentos no País; o que revela a preocupação e

³⁰ 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.

[...]

§ 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.

incentivo do Governo, diante do fato que as empresas nacionais estão se internacionalizando.

Encerrando esse tópico, a respeito dos procedimentos de pagamentos (art. 90, da Lei nº 12.973/14³¹), ao arbítrio da empresa, o IRPJ e a CSLL, estes devidos decorrentes dos resultados auferidos no exterior, poderão ser pagos na proporção dos lucros distribuídos nos anos subsequentes ao encerramento do período de apuração a que corresponder, observado o 8º ano subsequente ao período de apuração para a distribuição do saldo remanescente dos lucros ainda não oferecidos à tributação, assim como a distribuição mínima de 12,50% no 1º ano subsequente.

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

CAPÍTULO XI, DA LEI Nº 12.973/14

A Lei nº 12.973/14 ainda faz alusão à isenção do IR sobre os rendimentos, incluindo ganhos de capital, pagos, creditados, entregues ou remetidos ao beneficiário no exterior, exceto em país com tributação favorecida,

³¹ Art. 90. À opção da pessoa jurídica, o imposto sobre a renda e a CSLL devidos decorrentes do resultado considerado na apuração da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, nos termos dos arts. 77 a 80 e 82, poderão ser pagos na proporção dos lucros distribuídos nos anos subsequentes ao encerramento do período de apuração a que corresponder, observado o 8º (oitavo) ano subsequente ao período de apuração para a distribuição do saldo remanescente dos lucros ainda não oferecidos à tributação, assim como a distribuição mínima de 12,50% (doze inteiros e cinquenta centésimos por cento) no 1º (primeiro) ano subsequente.

nos termos do art. 24, da Lei nº 9.430/96³², produzidos por fundos de investimentos, cujos cotistas sejam exclusivamente investidores estrangeiros.

A mencionada isenção é condicionada, exigindo que o regulamento do fundo de investimento preveja que a aplicação de seus recursos seja realizada exclusivamente em depósito à vista, ou em ativos sujeitos a isenção do IR, ou tributados à alíquota 0 (zero), nas hipóteses em que o beneficiário dos rendimentos produzidos por esses ativos seja residente ou domiciliado no exterior, exceto em país com tributação favorecida.

Por fim, segundo o enunciado prescritivo do art. 109, as pessoas jurídicas que se encontrem inativas desde o ano-calendário de 2009 ou que estejam em regime de liquidação ordinária, judicial ou extrajudicial, ou em regime de falência, poderão apurar o Imposto de Renda e a CSLL relativos ao ganho de capital resultante da alienação de bens ou direitos, ou qualquer ato que enseje a realização de ganho de capital, sem a aplicação dos limites de 30% da Lei nº 9.065/95, desde que o produto da venda seja utilizado para pagar débitos de qualquer natureza com a União.

CONCLUSÃO

³² Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

Os reflexos jurídicos ocasionados pelos enunciados prescritivos da Lei nº 12.973/14 são inúmeros, não se limitando a ordem de comando das relações jurídico-tributárias, uma vez que atingem diversos campos concernentes a atividade empresarial.

Contudo, não há dúvidas que tais comandos trarão consigo inúmeras discussões judiciais, lembrando que as sistemáticas apresentadas trazem consigo conceitos jurídicos, já objetos de exame pelo Poder Judiciário, *e.g.*, o alcance semântico do termo “receita bruta”, bem como os signos de riqueza revelados, que se subsumem a tributação.

Florianópolis, 13 de maio de 2014.

Equipe de Direito Tributário da Lobo & Vaz Advogados Associados.

Acesse o site: <http://www.lzadv.com.br>

É permitida a reprodução do artigo, desde que seja dado o crédito ao site/blog da Lobo Vaz Advogados Associados e que não seja para fins comerciais.