

COMISSÃO MISTA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.152, DE 2022

Altera a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoa Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL para dispor sobre as regras de preços de transferência.

EMENDA Nº

Os arts. 42 e 43 da Medida Provisória nº 1.152, de 2022, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 42 A Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 86. Desde que os lucros ou resultados auferidos no exterior tenham sido considerados na respectiva base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, poderão ser deduzidos do lucro real e da base de cálculo da CSLL os valores referentes às adições, decorrentes da aplicação das regras de preços de transferência, previstas nos arts. 1º a art. 38 da Medida Provisória nº 1.152, de 28 de dezembro de 2022.

§1º A dedução de que trata o caput:

I - deve referir-se a operações efetuadas com a respectiva controlada, direta ou indireta, da qual o lucro seja proveniente; e

II - deve ser proporcional à participação na controlada no exterior.

§ 2º. O disposto neste artigo aplica-se à hipótese prevista no art. 82.

§ 3º. Os resultados no exterior de que trata o caput referem-se a prejuízos apurados no exterior.

§ 4º. Os prejuízos a que se referem o caput e o § 3º permanecem sujeitos ao tratamento tributário previsto nos arts. 77 a 80 e 82.’ (NR)

“Art. 43. A Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 24 Os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica, vinculada nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, residente ou domiciliada no exterior, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verificar a constituição de despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo aos seguintes requisitos:

I - no caso de endividamento com parte relacionada no exterior que tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a parte relacionada no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor da participação da parte relacionada no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil;

II - no caso de endividamento com parte relacionada no exterior que não tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a parte relacionada no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil; e



CD/235299.91152-00



* C D 2 3 5 2 9 9 1 1 5 2 0 0 *



III - nas hipóteses previstas nos incisos I e II, o valor do somatório dos endividamentos com partes relacionadas no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor do somatório das participações de todas as partes relacionadas no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 2º. Aplica-se o disposto neste artigo às operações de endividamento de pessoa jurídica residente ou domiciliada no Brasil em que o avalista, fiador, procurador ou qualquer interveniente for parte relacionada.

§ 4º. Os valores do endividamento e da participação da parte relacionada no patrimônio líquido a que se refere este artigo serão apurados pela média ponderada mensal.

§ 5º. O disposto no inciso III do caput não se aplica no caso de endividamento exclusivamente com partes relacionadas no exterior que não tenham participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 6º. Na hipótese prevista no § 5º, o somatório dos valores de endividamento com todas as partes relacionadas sem participação no capital da entidade no Brasil, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não poderá ser superior a 2 (duas) vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 7º. Aplica-se o disposto no art. 86 da Lei nº 12.973, de 2014, ao caput deste artigo.”(NR)

‘Art. 25. Os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à entidade domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, nos termos do disposto nos art. 24 e art. 24-A da Lei nº 9.430, de 1996, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme estabelecido no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, no período de apuração, atendendo cumulativamente o requisito de que o valor total do somatório dos endividamentos com todas as entidades situadas em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado não seja superior a 30% (trinta por cento) do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 6º. Aplica-se o disposto no art. 86 da Lei nº 12.973, de 2014, ao caput deste artigo.”(NR)

JUSTIFICATIVA

O Brasil é um dos únicos países do mundo a tributar os lucros de todas as subsidiárias (integrais ou não, ou seja, controladas e filiais) no exterior de pessoas jurídicas no Brasil, no mesmo momento em que os lucros de suas subsidiárias no exterior são apurados (regime contábil de competência).

Ou seja, o Brasil é um dos únicos países do mundo a tributar imediatamente os lucros de todas as subsidiárias no exterior das pessoas jurídicas brasileiras, mesmo que esses lucros não sejam distribuídos às pessoas jurídicas no Brasil (a tributação pela quase totalidade dos demais países que tributam os lucros de subsidiárias no exterior é prevista quando e na medida em que tais lucros são distribuídos às pessoas jurídicas situadas nesses países). A tributação no Brasil se dá dessa forma, ainda que tais subsidiárias não estejam localizadas em “paraísos fiscais” ou não apurem renda passiva preponderantemente. Aliás, a tendência atual é de não mais se tributarem os lucros (renda) do exterior do país.



CD/23529.91152-00



* C D 2 3 5 2 9 9 1 1 5 2 0 0 *



Em face dessa peculiaridade da tributação no Brasil dos lucros das subsidiárias no exterior de pessoa jurídica no Brasil, não há o menor sentido para que as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que possuam controladas ou filiais no exterior procedam aos ajustes (adições ao lucro líquido da pessoa jurídica no Brasil) de que tratam os arts. 1º a 38 da Medida Provisória nº 1.159/23, pois os valores desses ajustes já são oferecidos à tributação no Brasil, no mesmo período em que ocorreriam tais ajustes. Isso porque os valores de tais ajustes compõem os lucros da contraparte (controladas ou filiais no exterior), os quais são oferecidos à tributação no Brasil no momento em que esses lucros são apurados, isto é, no mesmo momento período em que os ajustes são feitos.

Veja-se.

Imagine-se uma transação controlada (objeto desta Medida Provisória), em que uma filial no exterior preste um serviço para sua matriz no Brasil. Suponha-se que o preço da importação do serviço pela matriz demande um ajuste de 100, porque esse preço é supostamente mais caro em 100 em comparação com transações entre partes independentes. Isso quer dizer que a matriz brasileira não poderá deduzir como despesa o custo integral da importação de serviços: a matriz só poderá deduzir o preço menos 100 (é o ajuste em comentário e que corresponde à adição de 100 ao lucro líquido). Muito justo.

Por outro lado, isso significa que a filial no exterior auferiu uma receita maior em 100 por exportação de serviço à sua matriz (o que é óbvio). Como o lucro da filial no exterior é tributado no País por regime de competência pela matriz brasileira, esta irá oferecer à tributação no Brasil 100 a mais. Ou seja, a matriz brasileira irá oferecer à tributação no Brasil exatamente o mesmo valor que do ajuste (a dedução a menor do custo da importação de serviços em 100), no mesmo período.

É evidente, portanto, que o ajuste é descabido, pois o lucro da filial no exterior a ser oferecido à tributação no Brasil já contém o valor do ajuste. Numa palavra: esse ajuste já é tributado, por conta do nosso regime de tributação brasileiro de lucros do exterior. O mesmo vale para controlada no exterior que seja 100% possuída pela controladora no Brasil.

Evidentemente, essa lógica é proporcional ao percentual de participação da pessoa jurídica brasileira na controlada no exterior. Assim, no exemplo posto, se a controladora possuir 60% da controlada no exterior, o que não faz nenhum sentido é aplicar o ajuste de que trata os arts. 1º a 38 desta Medida Provisória, em relação a 60% do valor do ajuste.

Neste caso, há sentido de haver o ajuste de 40%: no exemplo, há sentido na dedução a menor do custo da importação de serviços em 40 (= adição de 40 ao lucro líquido). Os 60 a mais serão oferecidos à tributação no Brasil, no mesmo período em que se incorre despesa (o custo da importação de serviços) da controladora brasileira, pois nesse mesmo período o valor do lucro da controlada a ser oferecido à tributação no Brasil será maior em 60 (por possuir a controladora, 60% da controlada).

Essas razões ilustram com clareza a necessidade da alteração feita na redação do art. 86, *caput*, da Lei 12.973/14, objeto do art. 42 desta Medida Provisória, por meio da redação da presente emenda.

Ainda, não há o menor sentido em condicionar a dedução dos ajustes (adição ao lucro líquido), ao recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre os lucros (que já contém os valores dos referidos ajustes como receita) da subsidiária no exterior.

Esclarece-se.

Como já dito, os lucros das subsidiárias no exterior de pessoas jurídicas brasileiras são tributados imediatamente quando apurados, como se fossem lucros da própria pessoa jurídica brasileira, ou seja, por regime de competência, mesmo sem a disponibilização de tais lucros para a investidora brasileira.



CD/23529.91152-00



* C D 2 3 5 2 9 9 1 1 5 2 0 0 *



Ora, apesar de o valor dos ajustes em comentário corresponder a receita (= receita maior) da subsidiária no exterior, existe a possibilidade de ela vir a apurar prejuízo. Em tal hipótese, não haverá, logicamente, recolhimento de IRPJ e de CSLL sobre os lucros da subsidiária no exterior. Isto, porém, não significa que os lucros não tenham sido considerados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Simplesmente esses lucros (negativos) não poderão ser compensados com lucros da controladora ou matriz brasileira – além da peculiaridade já referida da lei tributária brasileira, esta não permite compensar os prejuízos das subsidiárias do exterior com lucros apurados no Brasil.

Ainda há outra hipótese. Os lucros das subsidiárias no exterior que não estejam em “paraíso fiscal” e os lucros que não tenham renda ativa inferior a 80% podem ser oferecidos à tributação no Brasil de forma consolidada, considerando os resultados de todas as subsidiárias no exterior que preencham os requisitos mencionados. Isso significa que uma subsidiária pode ter apurado prejuízo e outro lucro, de modo que o resultado consolidado seja, por ex., um lucro.

Nesta situação, por óbvio, não há que se falar em recolhimento de IRPJ e CSLL sobre o resultado da subsidiária que apurou prejuízo ou sobre o valor do lucro apurado por outra subsidiária (o recolhimento será sobre o valor líquido do lucro consolidado).

Ainda, pode ser que a subsidiária no exterior apure lucro, que é oferecido à tributação no Brasil imediatamente, mas a controladora ou matriz no Brasil apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL (sem considerar o lucro do exterior). Numa tal hipótese, se o resultado final (após a inclusão do lucro da subsidiária no exterior nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL) for de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, não haverá recolhimento de IRPJ e de CSLL no Brasil. E, mesmo que o citado resultado final seja de lucro real e de base positiva de CSLL, haverá possibilidade de não haver recolhimento de IRPJ e de CSLL, pois o imposto de renda pago no exterior (sobre o lucro da subsidiária no exterior) é compensável no Brasil (no limite do lucro do exterior e da alíquota de IRPJ e de CSLL no Brasil).

Reitere-se o seguinte aspecto negativo para o contribuinte, em face da lei tributária brasileira. Os prejuízos apurados por subsidiária no exterior de controladora ou matriz brasileira não são compensáveis com lucros apurados no Brasil. Tais prejuízos só são compensáveis com lucros futuros apurados pela mesma subsidiária no exterior (só os prejuízos correntes são compensáveis com lucros correntes de outras subsidiárias no exterior, quando a tributação dos lucros do exterior for consolidada – mas, restando prejuízo, este só será compensável com lucros futuros da mesma subsidiária que apurou o prejuízo).

Por tudo isso, se diz que não há o menor sentido em condicionar a dedução dos ajustes (adição ao lucro líquido), ao recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre os lucros (que já contêm os valores dos referidos ajustes como receita) da subsidiária no exterior. Essas são as razões, também, para a inclusão do § 3º ao art. 86 da Lei 12.973/14. E a inclusão do § 4º do referido art. 86 se presta a não gerar prejuízo ao Erário, mantendo-se o tratamento atual da compensação de prejuízo de subsidiária no exterior, conforme exposto.

Os incisos III e IV do § 1º do art. 86 da Lei 12.973/14 limitam a dedução de que trata o *caput* do art. 86 ao valor do lucro auferido pela controlada no exterior e ao imposto devido no Brasil, em razão dos ajustes referidos no *caput* do art. 86.

Pelas razões já expostas, fica evidenciado não haver nenhuma coerência lógica, econômica, nem jurídica para os incisos III e IV do § 1º do art. 86 da Lei 12.973/14, objeto de supressão na presente emenda.

O § 2º do art. 86 da Lei 12.973/14 mantém-se como se encontra atualmente.



CD/23529.91152-00



* C D 2 3 5 2 9 9 1 1 5 2 0 0 *



Por identidade total de razões, fica explícito não haver nenhum sentido para a parte inicial do caput dos arts. 24 e 25 da Lei 12.249/10, objeto do art. 43 desta Medida Provisória, nas operações com subsidiárias no exterior (controladas e filiais).

Por isso, com a presente emenda, suprime-se essa parte inicial do *caput* dos arts. 24 e 25 da Lei 12.249/10, e se incluem o § 7º ao art. 24 e o § 6º ao art. 25, prevendo a aplicação do disposto no art. 86 da Lei 12.973/14, conforme a redação desta emenda, ao caput dos arts. 24 e 25 da Lei 12.249/10. Os parágrafos e os incisos do caput do art. 24 da Lei 12.249/10 alterados pelo art. 43 desta Medida Provisória não são modificados por esta emenda.

Em face de todo o exposto, e que se demonstra não gerar prejuízo ao Erário, a presente emenda deve ser aprovada, aprimorando nossa lei tributária, e eliminando insegurança jurídica, que dá azo a contencioso.

Sala das Comissões, de fevereiro de 2023.

Deputado Vinicius Carvalho
Republicanos/SP



CD/23529.91152-00



* CD 23529.9115200 *