

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA – UFU
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS – FACIC
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANDREIA APARECIDA DE OLIVEIRA

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS E COLIGADAS
NO EXTERIOR

UBERLÂNDIA
JUNHO DE 2022

ANDREIA APARECIDA DE OLIVEIRA

**TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS E COLIGADAS
NO EXTERIOR**

Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Lucimar Antônio Cabral de Ávila

**UBERLÂNDIA
JUNHO DE 2022**

ANDREIA APARECIDA DE OLIVEIRA

Tributação de lucros auferidos por Controladas e Coligadas no exterior

Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca de Avaliação:

Prof. Dr. Lucimar Antônio Cabral de Ávila
Orientador

Prof.
Membro

Prof.
Membro

Uberlândia (MG), 28 de junho de 2022

RESUMO

A globalização tem causado um aumento na cooperação entre os países e, com isso, a discussão a respeito de uma possível compatibilização entre os regimes tributários dos diferentes países acaba ganhando espaço. Dessa maneira, o presente estudo teve como objetivo verificar o que está sendo pesquisado sobre a compatibilidade entre o regime de tributação brasileiro quanto à tributação de lucros auferidos por empresas coligadas e controladas no exterior e as recomendações do regime jurídico das *Controlled Foreign Company Rules*, apresentadas no Plano de Ação 3 do *Base erosion and Profit shifting* (BEPS). Para tanto, a pesquisa desenvolveu uma revisão bibliográfica, apresentando um resumo da análise de autores sobre a Lei Federal nº 12.973/2014 e as regras das sociedades controladas no exterior que estão presentes no Plano de Ação 3 do Projeto BEPS da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Além disso, a presente pesquisa se aprofundou na obtenção dos achados de estudos anteriores para elencar as opiniões teóricas relevantes sobre o tema. A partir desse estudo, a respeito do Projeto da OCDE em comparação com a legislação brasileira, foi possível verificar a predominância de pontos de divergência entre os dois regimes, levando à conclusão de que o Brasil ainda não possui um regime compatível com o proposto pela OCDE.

Palavras-chave: Tributação de controladas e coligadas no exterior. *Controlled Foreign Company (CFC)*. Projeto BEPS. OCDE. Plano de Ação 3.

ABSTRACT

Globalization has caused an increase in cooperation between countries and the discussion about possible compatibility between the tax regimes of different countries ends up gaining space. In this way, the present study aimed to verify what is being researched on the compatibility between the Brazilian taxation regime regarding the taxation of profits earned by subsidiaries and controlled companies abroad and the recommendations of the legal regime of the Controlled Foreign Company Rules, presented in Action Plan 3 of Base erosion and Profit shifting (BEPS). To this end, the research developed a bibliographic review, presenting a summary of some authors' analysis on Federal Law No. 12,973/2014 and the rules of controlled companies abroad that are present in Action Plan 3 of The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) BEPS Project. In addition, the present research delved into the findings of previous studies to list the relevant theoretical opinions on the subject. From this study, regarding the OECD Project in comparison with Brazilian legislation, it was possible to verify the predominance of points of divergence between the two regimes, leading to the conclusion that Brazil still does not have a regime compatible with the one proposed by the OECD.

Keywords: Taxation of subsidiaries and controlled companies abroad. Controlled Foreign Company (CFC). BEPS Project. OECD. Action Plan 3.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BEPS: Base erosion and profit shifting

CFC: Controlled Foreign Company

CSLL: Contribuição social sobre o lucro líquido

G20: Grupo dos vinte países com as maiores economias

IRPJ: Imposto de renda da pessoa jurídica

OCDE: Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	1
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	2
2.1 A Lei Federal nº 12.973/2014.....	3
2.2 Plano de Ação 3 do Projeto BEPS e as regras CFC (<i>Controlled Foreign Company</i>).....	4
2.2.1 Regras para definir uma CFC.....	5
2.2.2 Isenções e limites para a aplicação das regras CFC.....	6
2.2.3 Definição da renda de uma CFC.....	7
2.2.4 Regras para calcular o lucro de uma CFC.....	7
2.2.5 Regras para a atribuição de lucros.....	7
2.2.6 Regras para prevenir e eliminar a dupla tributação.....	8
2.3 Considerações gerais sobre o modelo da OCDE.....	8
3 ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	12
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	13
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	15
REFERÊNCIAS.....	17

1 INTRODUÇÃO

Com o aumento do fenômeno da globalização e a internacionalização das relações econômicas, o Estado passa a não conseguir mais responder sozinho pelos seus problemas sociais e econômicos e acaba tendo que adaptar sua estrutura jurídica para se inserir nas melhores condições globais (MAZZA, 2013). Assim, com o crescimento da globalização, surgiu a necessidade de garantir que, quando houver uma interação entre os sistemas fiscais de diferentes países, não sejam produzidos efeitos distorcidos sobre operações e investimentos internacionais, para que, dessa forma, não sejam criados obstáculos ao investimento no comércio transnacional ou não sejam geradas situações de dupla não tributação (XAVIER, 2015).

Nesse contexto, com a expansão das empresas transnacionais, os sistemas tributários precisam acompanhar a evolução do ambiente corporativo das multinacionais, preservando a competitividade internacional de forma que evite não só um planejamento tributário agressivo por parte dos contribuintes, mas também a elisão fiscal (SANTOS, 2017).

Nessa conjuntura, a Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento criou o Plano de Ação 3, para servir como um instrumento de harmonização fiscal internacional. Ademais, como mencionado por Rocha (2013), já é antiga a tentativa de países em monopolizar organizações internacionais e que o crescente número de pesquisadores brasileiros a respeito do tema só contribui para o desenvolvimento do sistema tributário brasileiro. O Plano de Ação 3 do Projeto *Base Erosion Profit Shifting* da OCDE é composto de sete capítulos com recomendações para auxiliar os países desenvolverem as regras *Controlled Foreign Company*, que é o regime de transparência fiscal internacional das sociedades controladas e coligadas estabelecidas no exterior (OECD, 2015).

Além disso, o tema tem sido amplamente discutido na OCDE e, somado a isso, o Brasil realizou um pedido de entrada na OCDE em 2017, o que demonstra um interesse do país em alinhar suas políticas para fortalecer e colaborar com o desenvolvimento econômico com os demais países membros (ROCHA, 2020). Com base nesse contexto, a presente pesquisa procurou responder à seguinte pergunta: Como se apresenta o regime brasileiro de tributação de lucros auferidos por empresas coligadas e controladas no exterior com relação às recomendações do regime jurídico das *Controlled Foreign Company Rules*?

Considerando a Legislação Tributária Brasileira, a pesquisa buscou, através de uma revisão bibliográfica, compreender a Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e

Coligadas no Exterior à luz da Lei nº 12.973/2014 sob a perspectiva das *Controlled Foreign Company (CFC) Rules* presentes no Plano de Ação 3 do Projeto BEPS da OCDE por meio de estudos nacionais.

A pesquisa teve como objetivo geral verificar a compatibilidade da legislação brasileira quanto à tributação de lucros auferidos por empresas coligadas e controladas no exterior e as recomendações do regime jurídico das *Controlled Foreign Company Rules*, apresentadas no Plano de Ação 3 do BEPS. Para tanto, foi analisado como os pilares do Plano de Ação foram avaliados pelos autores brasileiros, com relação à legislação tributária brasileira. Quanto aos seus objetivos específicos, a pesquisa buscou identificar quais os pontos em comum, e também os pontos de divergência, da legislação brasileira quanto à tributação de coligadas e controladas no exterior com as regras das *Controlled Foreign Company (CFC)* presentes no Plano de Ação 3 do Projeto BEPS da OCDE.

Levando em consideração o atual cenário internacional, com o aumento da globalização, a cooperação entre países e o aumento das empresas transnacionais, a pesquisa poderá contribuir no estudo e análise das mudanças de paradigma que o projeto BEPS traz para que se possa entender quais os pontos em comum da lei brasileira com as regras internacionais da OCDE e quais são os pontos de divergência, para que, dessa forma, se possa verificar se seria possível uma adequação do sistema tributário brasileiro às regras internacionais.

A realização da pesquisa justifica-se, como já mencionado, pela intensificação da globalização que acaba por gerar um aumento na integração internacional, fazendo com que várias empresas com residência fiscal no Brasil tenham controladas ou coligadas no exterior, fazendo emergir uma discussão a respeito de uma possível harmonização entre os sistemas fiscais dos países.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A pesquisa foi norteada, principalmente, pela Lei Federal nº 12.973 de 2014 e pelo Plano de Ação 3 do Projeto BEPS da OCDE.

Foram analisadas doze pesquisas, nove delas trouxeram reflexões sobre o regime de tributação brasileiro em comparação ao proposto pela OCDE. Apenas o artigo de Xavier (2014) apresentou somente considerações a respeito da lei brasileira, e o livro de Rocha

(2013) realizou considerações sobre os cuidados que se deve ter ao se adotar um modelo internacional. O artigo de Mélo e Pimentel (2016) teve seu foco nas considerações sobre o modelo da OCDE.

O regime de tributação brasileiro de controladas ou coligadas no exterior foi comparado para verificar se existiria conformidade com o modelo das *Controlled Foreign Company (CFC) Rules* do plano de ação da OCDE nos artigos de Santos (2017), de Rosenblatt e Cabral (2017), de Silva (2018) e Lukic e Muniz (2017).

Rosenblatt (2017) discorreu sobre os desafios que o Brasil teria em seguir as recomendações da OCDE, bem como sobre as dificuldades para conseguir compatibilizar o sistema tributário brasileiro com as recomendações.

Importantes considerações sobre a existência, ou inexistência, da necessidade de o Brasil mudar a sua política internacional fiscal para poder ter acesso à OCDE, tendo em vista as inúmeras divergências que a política brasileira possui das recomendadas pela referida organização, foram trazidas por Rocha (2016, 2020).

2.1 A Lei Federal nº 12.973/2014

A Lei Federal nº 12.973 de 2014 estabelece o regime jurídico brasileiro das filiais, sucursais, controladas e coligadas, domiciliadas no exterior, além de trazer alterações na legislação tributária brasileira (BRASIL, 2014).

Essa lei foi aprovada contemplando dois objetivos principais. De acordo com Xavier (2015), o primeiro deles foi para impedir de evitar os prejuízos ocorridos no exterior, sejam eles diretos ou indiretos, erodissem a base de tributação das sociedades investidoras brasileiras. O segundo objetivo foi para dificultar tecnicamente a interferência de entidades domiciliadas em países que são signatários de tratados contra a dupla tributação que contém cláusulas que limitem as pretensões fiscais do país de residência da investidora (XAVIER, 2015).

A publicação de Xavier (2014) buscou apresentar as características essenciais e os objetivos da Lei nº 12.973/2014, no que se refere à tributação de lucros no exterior. Para o autor, a referida lei trouxe um regime jurídico inovador, adaptando as pretensões tributárias do governo em relação à tributação de lucros no exterior com as diretrizes e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (XAVIER, 2014). Esse autor concluiu que a Lei nº 12.973/2014 não incentiva a competitividade fiscal das empresas multinacionais brasileiras, muito pelo

contrário, tratava-se de uma lei rígida e muito mais punitiva que a lei que estava vigente anteriormente.

A Lei nº 12.973/2014 trouxe a tributação automática dos lucros das controladas diretas e indiretas no exterior e esse regime permite a tributação de lucros inexistentes, pois considera as controladas indiretas como se fossem diretas, desconsiderando os passivos e prejuízos na tributação (XAVIER, 2014).

De acordo com Xavier (2014), a nova lei apresenta a tributação apenas quando houver disponibilização efetiva das sociedades coligadas, que só passará por tributação automática se a coligada estiver sujeita a um regime de subtributação ou estiver em país de tributação favorecida e seja controlada, de forma que, essa restrição surgiu apenas para evitar a dupla não tributação. Santos (2017) chegou à conclusão de que, embora a Lei nº 12.973/2014 seja rígida e inflexível, ela acarretou avanços ao trazer o regime de tributação consolidada dos lucros no exterior e permitir o diferimento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devidos sobre resultados do exterior.

Por fim, assim como Santos (2017), Lukic e Muniz (2017) chegaram à conclusão de que a legislação brasileira não foi feita para evitar situações abusivas produzidas por regras de diferimento de tributo, privilegiando apenas a arrecadação fiscal. Silva (2018) mencionou também o fato de a legislação brasileira tributar indistintamente, sem levar em consideração se estas estão em paraíso fiscal ou não, dessa maneira, ela acaba não atuando para evitar casos específicos de abuso por parte de controladas e coligadas que estão sediadas no exterior.

Segundo Silva (2018), o sistema tributário brasileiro prioriza a arrecadação devido ao fato de a arrecadação ter expressiva contribuição para os cofres públicos, aliado também ao fato de que somente recentemente foram realizados estudos com uma análise científica mais rebuscada sobre o tema. Por fim, a lei brasileira se afasta do modelo internacional de regras das *Controlled Foreign Company*, por trazer a tributação automática dos lucros das controladas e pela lei brasileira se aplicar a toda e qualquer coligada e controlada no exterior, sem diferenciar se esta está presente em países de baixa tributação ou em paraíso fiscal (XAVIER, 2015).

2.2 Plano de Ação 3 do Projeto BEPS e as regras CFC

O Projeto *Base Erosion Profit Shifting* refere-se a um conjunto de estratégias de planejamento fiscal utilizadas para, aproveitando-se das discrepâncias e inconsistências que

existem entre os sistemas tributários nacionais, conseguir transferir artificialmente os benefícios a lugares com baixa ou nenhuma tributação (OCDE, 2014).

Já o Plano de Ação 3 do Projeto BEPS da OCDE traz sete capítulos com recomendações para os países poderem desenvolver as regras *Controlled Foreign Company*, que é o regime de transparência fiscal internacional das sociedades controladas e coligadas estabelecidas no exterior (OECD, 2015). O projeto BEPS propõe o compromisso dos Estados signatários de combaterem os planejamentos tributários agressivos e também de incluírem uma norma geral que seja antielisiva em seu sistema jurídico. Existem diversas críticas a serem feitas a esse tratado, entretanto, os países que pretendem adotá-las podem discuti-las e adaptá-las, representando uma boa oportunidade para a harmonização e a evolução tributária (ROSENBLATT, 2017).

O Plano de Ação 3 do BEPS possui o objetivo de evitar a transferência artificial de lucros e a erosão das bases tributáveis em operações internacionais, de forma que as medidas propostas possam: (i) suprir lacunas presentes em leis internas dos Estados; (ii) abolir oportunidades de redução de carga tributária e de dupla não tributação decorrentes de assimetrias entre os sistemas tributários dos países; (iii) impedir o uso abusivo dos acordos de bitributação; e, por último, (iv) ampliar a transparência e o acesso às informações dos contribuintes pelos Estados, para proporcionar um combate efetivo às operações de planejamento tributário agressivo (SANTOS, 2017).

Em regra, de maneira geral, as recomendações que estão presentes no Plano de Ação 3 atuam em dois níveis: o primeiro deles é composto por sugestões básicas, que tem a intenção de disciplinar o funcionamento das regras CFC, já o segundo é formado por regras complementares, que têm como objetivo o de delimitar regras que dificultem que os contribuintes contornem o âmbito de incidência das regras CFC (SANTOS, 2017).

O Plano de Ação 3 foi dividido em 6 pilares principais, contendo as recomendações para os países: (i) Regras para definir uma CFC; (ii) Isenções e limites para a aplicação das regras CFC; (iii) Definição da renda de uma CFC; (iv) Regras para calcular o lucro de uma CFC; (v) Regras para a atribuição de lucros; e (vi) Regras para prevenir e eliminar a dupla tributação (OECD, 2015).

2.2.1 Regras para definir uma CFC

Para estabelecer se as regras CFC se aplicam, deve-se atentar a duas questões: (i) se a entidade estrangeira é do tipo que poderia ser considerada uma CFC e (ii) se a entidade

controladora tem influência e controle o suficiente sobre essa entidade estrangeira para que ela seja considerada uma CFC (OECD, 2015).

No caso de essa entidade estrangeira ser do tipo que poderia ser considerada uma CFC, a recomendação é a de ampliar a definição de entidades que entrariam nesse escopo para poder incluir, não só as entidades corporativas, mas também as entidades transparentes, estabelecimentos permanentes, fundos de investimentos e outras estruturas aplicáveis. Essas recomendações, segundo a OCDE, servem para evitar que os países burlam as regras CFC através de modificações na natureza jurídica das empresas investidas (OECD, 2015).

Em relação à segunda questão, a OCDE recomenda que os países tenham ao menos duas definições de controle. Para garantir que os testes de controle não sejam contornados e para abranger todos os casos em que a controladora possa fazer transferência de lucros. Dessa forma, é recomendado que o controle legal ou econômico seja definido de forma que ao menos 50% das ações sejam de titularidade da controladora (OECD, 2015).

2.2.2 Isenções e limites para a aplicação das regras CFC

Nesse pilar, é esclarecido que as recomendações servem para fazer com que as regras possuam limites e exceções que deverão ser aplicados apenas em situações de risco, excluindo-se as entidades que não apresentem riscos, para poder tornar as regras mais direcionadas e eficazes, de forma que, essas normas não devem ser utilizadas como regra geral de tributação e que seu objetivo é eliminar a transferência artificial de lucros e a erosão das bases tributáveis (OECD, 2015). A recomendação é criar uma alíquota de isenção que permita que as empresas que estão sujeitas a uma taxa de imposto efetiva semelhante em seus países de residência não estejam sujeitas à tributação CFC, para que não sejam tributadas duas vezes (OECD, 2015).

Existem três tipos de isenções e limites que devem ser considerados pelos países interessados em aplicar as regras CFC: (i) definir um valor mínimo de rendimentos, para que abaixo dele as regras CFC não sejam aplicáveis; (ii) criar um requisito antievasão, para focar as regras CFC apenas em situações onde houver um motivo ou propósito para a evasão fiscal; e (iii) estabelecer uma alíquota mínima de isenção, para que as regras CFC só se apliquem para residentes de países com uma taxa menor que a empresa-mãe (OECD, 2015).

2.2.3 Definição da renda de uma CFC

Após analisar se a companhia estrangeira é uma CFC, em concordância com os critérios apresentados anteriormente, é necessário definir se a renda auferida por essa CFC levanta preocupações relacionadas à erosão da base tributária e a transferência de lucros (OECD, 2015).

O relatório recomenda que nas regras CFC deverá existir uma definição de renda para garantir que os rendimentos que levantam preocupações sejam atribuídos aos acionistas e controladores no seu país de jurisdição. Entretanto, o relatório reconhece a importância de existir uma flexibilidade para garantir que as jurisdições possam elaborar regras CFC coerentes com a sua estrutura doméstica. As jurisdições estão livres para definir suas regras e uma renda CFC (OECD, 2015).

2.2.4 Regras para calcular o lucro de uma CFC

Após determinar qual é a renda atribuível, é necessário definir como o lucro vai ser calculado. Com base nisso, para calcular o lucro de uma CFC é necessário determinar dois fatores: (i) quais as regras da jurisdição que devem ser aplicadas e (ii) se são necessárias regras específicas para o cálculo do lucro de uma CFC. A princípio recomenda-se que se use as regras da jurisdição-mãe para determinar a receita (OECD, 2015).

Além disso, o relatório recomenda algumas regras que podem ser utilizadas como critério para calcular o lucro que será taxado: (i) a primeira opção é a de utilizar as regras do país da controladora; (ii) a segunda opção é a de utilizar as regras do país da controlada; (iii) a terceira opção é deixar que o contribuinte escolha em qual das jurisdições ele quer ser taxado; e, por fim, (iv) outra opção seria utilizar uma regra internacional padrão (OECD, 2015).

2.2.5 Regras para a atribuição de lucros

O próximo passo é determinar como deverá ser atribuído o lucro de uma CFC. A atribuição deve ser dividida em cinco passos: (i) determinar quais serão os contribuintes que terão rendimentos a eles atribuídos; (ii) determinar quanto de renda deverá ser atribuído; (iii) determinar quando o rendimento deverá ser incluído nas declarações dos contribuintes; (iv) determinar como essa renda deverá ser tratada; e (v) determinar qual a taxa de imposto que deverá ser aplicada a esse rendimento. O relatório deixa claro que os países estão livres para escolher o modelo tributário mais conveniente com a sua legislação interna (OECD, 2015).

2.2.6 Regras para prevenir e eliminar a dupla tributação

Sobre esse pilar são levantadas considerações a respeito de quais políticas podem ser adotadas para evitar que as regras CFC conduzam à dupla tributação, tendo em vista que isso poderia criar um obstáculo para a competitividade e o desenvolvimento econômico (OECD, 2015).

Existem três situações das quais a dupla tributação pode ocorrer: (i) situações em que o lucro da CFC também está sujeito a tributação no exterior, (ii) situações onde as regras CFC são aplicáveis em mais de uma jurisdição e (iii) quando a CFC distribui seus dividendos a partir dos rendimentos que já foram atribuídos aos seus acionistas, rendimentos esses que já foram previamente tributados pelas regras CFC (OECD, 2015).

A recomendação para os dois primeiros casos é que se permita um crédito para o imposto pago no exterior. No terceiro caso, a recomendação é que se conceda a isenção sobre dividendos e ganhos sobre alienação de ações quando essa CFC já tiver sido tributada anteriormente. No entanto, o relatório deixa claro que o tratamento de dividendos e ganhos pode ser deixado para que as jurisdições tenham liberdade de definir aquilo que corresponda com suas leis nacionais (OECD, 2015).

2.3 Considerações gerais sobre o modelo da OCDE

Os países que adotam as regras CFC podem ser divididos em dois grupos, o primeiro grupo apenas aplica a legislação CFC quando a sociedade estiver domiciliada em estado de baixa tributação ou paraísos fiscais, o segundo grupo valoriza a natureza dos rendimentos que foram auferidos por essa sociedade, aplicando-se a legislação apenas em alguns tipos de rendimentos (TÓRRES, 2001).

Santos (2017) ressalta que, o projeto da OCDE, que surgiu com o apoio dos países integrantes do G20, despontou para atualizar o regime de tributação internacional ao ambiente corporativo das empresas multinacionais, para que se pudesse preservar a arrecadação tributária, a soberania, a neutralidade e a justiça fiscal. Para esse mesmo autor, a OCDE perdeu a chance de discutir de forma aberta as vantagens e desvantagens na adoção das regras de CFC, em relação à erosão das bases tributáveis e a transferência artificial de lucros, criando apenas um relatório de melhores práticas. Nesse contexto, o regime de tributação adotado pelo Brasil se afasta do regime de CFC, pois o regime brasileiro é inflexível e segue um modelo de tributação que acaba privilegiando apenas a arrecadação fiscal (SANTOS, 2017).

Em conformidade com o que Santos (2017) defendeu, Rosenblatt e Cabral (2017) concluíram a relevância do BEPS para combater não só práticas nocivas de concorrência tributária, mas também práticas abusivas de erosão da base tributável, a transferência artificial de lucros e também a elisão fiscal.

Rosenblatt e Cabral (2017) também consideraram que a legislação brasileira estaria em desacordo com o previsto pela OCDE, justificado pelo motivo de a legislação brasileira não fornecer um regime de transparência fiscal e antielisivo como o modelo internacional. Rosenblatt e Cabral (2017), ao contrário de Santos (2017), não concluíram que a Lei nº 12.973/2014 trouxe avanços para o regime tributário brasileiro.

Lukic e Muniz (2017), assim como Santos (2017) e Rosenblatt e Cabral (2017), concluíram que a legislação brasileira não está de acordo com as recomendações CFC, pois a legislação brasileira não teria caráter excepcional e nem finalidade antielisiva. Além disso, de acordo com Lukic e Muniz (2017), o Brasil não atende nenhum dos dois critérios básicos para a aplicação das regras CFC, que é adotar as regras CFC ou quando a sociedade é localizada em paraíso fiscal ou quando é localizada em país de baixa tributação.

Rübinguer-Betti (2020) utilizou uma abordagem diferente e se limitou a analisar apenas os tratados contra dupla tributação. Rübinguer-Betti (2020) concluiu que os Planos de Ação da OCDE, embora tenham apenas um papel simbólico, tiveram grandes contribuições ao apresentar medidas inovadoras. Esse mesmo autor, também questionou se a adoção do *standard* mínimo seria capaz de combater a erosão tributária e a transferência artificial de lucros.

Além disso, Rübinguer-Betti (2020), ao contrário dos outros autores, criticou a flexibilidade na escolha das disposições aplicáveis dos projetos da OCDE. Segundo o autor, ao menos no caso da bitributação, é provável que aumente a complexidade dos tratados contra a dupla tributação, desincentivando trocas econômicas transnacionais.

Rocha (2020), ao contrário dos outros autores, concluiu que existe um alinhamento entre as políticas brasileiras e as recomendações da OCDE em vários campos, especialmente na transparência fiscal. A pesquisa desse autor está em desacordo com Rosenblatt e Cabral (2017) e Lukic e Muniz (2017), pois para eles a legislação brasileira não fornece um sistema antielisivo e de transparência fiscal como o proposto pela OCDE.

A Receita Federal do Brasil e a OCDE deram início em 2018 a um trabalho para revisar as regras brasileiras de preços de transferência. Para Rocha (2020), por essa ser a política fiscal brasileira com maior tendência a sofrer mudanças, poderá representar um trampolim para a acessão brasileira à OCDE. Na opinião de Rocha (2020), para ocorrer a

acessão brasileira à OCDE, seria necessário que apenas a regra dos preços de transferência fosse modificada, pois ele não considera que outras regras da política fiscal brasileira devam ser modificadas para garantir tal acesso.

Silva (2018) está de acordo com Santos (2017) e Lukic e Muniz (2017) ao concluir que o regime de tributação brasileiro prioriza a arrecadação sem levar em consideração a capacidade contributiva, afetando a competitividade das multinacionais brasileiras, o que acaba não atraindo riquezas do exterior para o Brasil.

Assim como Lukic e Muniz (2017), Santos (2017) e Rosenblatt e Cabral (2017), Silva (2018) chegaram à conclusão de que a legislação brasileira não pode ser considerada uma legislação de *Controlled Foreign Corporation*, pois sua aplicação não tem caráter excepcional como é recomendado pela OCDE.

Mélo e Pimentel (2016) trouxeram considerações sobre as mudanças de paradigmas da tributação internacional que o plano de ação BEPS busca trazer para os países. Em consonância com os autores Lukic e Muniz (2017), Santos (2017) e Rosenblatt e Cabral (2017), Mélo e Pimentel (2016) também afirmam a importância do projeto BEPS da OCDE para inspirar mudanças na legislação dos países a fim de evitar o planejamento tributário agressivo e a erosão das bases tributáveis.

Para Mélo e Pimentel (2016), para o projeto BEPS atingir o sucesso, é essencial que o maior número possível de países se comprometa a introduzir suas recomendações em suas regras jurídicas internas, tendo em vista que o projeto não possui força normativa. Ademais, Mélo e Pimentel (2016) concluíram que o programa da OCDE funciona como um recurso para introduzir a justiça fiscal nas relações tributárias entre os países, para evitar que os contribuintes obtenham benefícios indevidos e que não estejam de acordo com a realidade econômica do seu país.

Por fim, Mélo e Pimentel (2016) concluíram que o projeto da OCDE deixa a desejar pois não possui autoexecutoriedade, servindo apenas como um conjunto de recomendações multilaterais, estando em sintonia com o que Santos (2017) deduziu, ao dizer que o projeto é apenas um relatório de melhores práticas.

Em relação ao Modelo da OCDE, Rocha (2013) destaca as diferenças em relação aos benefícios que o modelo pode trazer para diferentes países, levando em consideração que o critério de residência é uma pauta importante na tributação entre os países signatários, tendo em vista que, enquanto a adoção de um critério de fonte traz maior poder tributário para países em desenvolvimento como o Brasil, o critério de residência é mais vantajoso para países desenvolvidos.

Segundo Rocha (2013), a tentativa de países em monopolizar organizações internacionais não é algo novo, já que existem cada vez mais pesquisadores brasileiros desenvolvendo trabalhos no exterior e que esse intercâmbio de informações é positivo para o desenvolvimento do sistema tributário brasileiro.

Entretanto, embora as medidas internacionais devam ser levadas em consideração, é importante que essa importação de doutrinas estrangeiras seja feita com senso crítico, sem que haja uma incorporação à doutrina nacional, sendo necessário que se analise o contexto brasileiro, para se tomar as medidas que sejam mais positivas e adequadas para a nossa realidade (ROCHA, 2013).

Quanto à possibilidade de o Brasil vir a ser membro da OCDE, Rosenblatt (2017) destaca que o desenvolvimento do projeto BEPS é uma oportunidade para o Brasil reexaminar a sua política internacional tributária para poder conseguir vir a ser membro.

Rosenblatt (2017) também destacou a importância de o Brasil considerar as recomendações do Plano que são voltadas para evitar a dupla tributação, a dupla não tributação ou a baixa tributação da renda propostos por esse organismo, tendo em vista que esse é considerado um dos maiores problemas tributários mundiais.

O Brasil possui uma tributação em bases universais e a maioria de seus tratados foram criados enquanto o país ainda tinha uma tributação em bases territoriais, dessa forma, não existem muitos tratados com a finalidade de evitar a dupla tributação da renda, a evasão fiscal e o planejamento tributário agressivo (ROCHA, 2017 apud ROSENBLATT, 2017).

Cabe ressaltar também, como foi lembrado por Rocha (2013), os cuidados que devem ser tomados ao se adotar um modelo como o da OCDE em um país em desenvolvimento como o Brasil, para não correr o risco de cair em um “imperialismo fiscal”, tendo em vista que países desenvolvidos utilizam a tributação para aumentar o seu poder tributário nas relações com países em desenvolvimento, causando uma dominação jurídico-formal e também uma dominação cultural sobre esses países.

Atualmente, não existe uma norma geral antielisiva para assuntos internos, sabendo que essas regras dependem de tratados e convenções internacionais das quais o Brasil for signatário. Entretanto, com a globalização, acaba havendo uma tendência maior de existirem movimentos lineares para haver uma harmonização entre os regimes tributários dos países. Dessa forma, para aprovar uma norma geral antielisiva, essa norma não é restrita ao plano interno, sua aplicabilidade depende de tratados internacionais (ROSENBLATT, 2017).

Não existe um consenso de opinião entre os autores, sendo necessário destacar que nenhum deles considera que o sistema jurídico brasileiro esteja em compatibilidade com o

regime das *Controlled Foreign Company*, principalmente por não possuir finalidade antielisiva.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Gil (1999), o estudo exploratório tem o intuito de promover uma visão geral do tema abordado. Ainda segundo Gil (2009), esse tipo de pesquisa é realizado, principalmente, quando o tema escolhido foi pouco explorado, de forma que acaba sendo difícil formular hipóteses precisas.

Fundamentado nisso, este artigo, quanto ao objetivo, tem cunho exploratório ao desenvolver uma revisão bibliográfica sobre as características essenciais da legislação brasileira quanto à tributação em bases universais na Lei nº 12.973/2014 e quanto à compatibilidade do sistema jurídico brasileiro com o regime das *Controlled Foreign Company Rules*.

Quanto a sua natureza, para dar melhor entendimento ao assunto, a pesquisa possui característica aplicada. Uma vez que, segundo Turrioni e Mello (2012), a pesquisa aplicada tem como característica o seu interesse prático, de forma que seus resultados possam ser aplicados imediatamente em problemas que ocorrem na realidade.

Ademais, a pesquisa bibliográfica, segundo Lakatos e Marconi (2001), abrange a bibliografia que já foi publicada sobre um tema, incluindo publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, materiais cartográficos, entre outros. O seu intuito é colocar o pesquisador em contato direto com determinado assunto.

A revisão bibliográfica, segundo Gil (2009), é realizada através de material que já foi elaborado, majoritariamente de livros e artigos científicos. Sendo assim, quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa obteve dados através da revisão bibliográfica. À vista disso, para a coleta de dados, foi utilizada a coleta bibliográfica ao utilizar-se de autores que abordam os temas estudados, conforme Quadro 1:

Quadro 1 – Descrição dos artigos selecionados para a pesquisa

Autor(es)	Ano	Periódico	Título
TÔRRES, H.T.	2001	Revista dos Tribunais, São Paulo, p.126.	Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais
ROCHA	2013	Quartier Latin, São Paulo, cap.	Tributação Internacional

		4, p.90-102.	
XAVIER	2014	Grandes questões atuais do direito tributário, Dialética, São Paulo.	A Lei nº 12.973, de 3 de maio de 2014, em matéria de lucros no exterior: objetivos e características essenciais
XAVIER	2015	Forense, São Paulo, 8.ed, p. 445-496.	Direito Tributário Internacional do Brasil
MÉLO; PIMENTEL	2016	Revista Acadêmica Faculdade de Direito do Recife. Recife, v. 88, n. 2, p.82-101, jul./dez.	O Plano de Ação BEPS e as mudanças de paradigmas na tributação
ROCHA	2016	Quartier Latin, São Paulo, 2. edição, p.249.	Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior
LUKIC; MUNIZ	2017	Revista de Direito Internacional, Brasília, v. 14, n. 2, p.464-488.	As Regras Brasileiras de Tributação de Controladas e Coligadas no Exterior: verdadeiras Controlled Foreign Company (CFC) Rules?
ROSENBLATT	2017	Revista Direito Tributário Internacional Atual, São Paulo, n. 2, p.211-233.	Normas gerais antielisivas como princípio de direito internacional: os desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS
ROSENBLATT; CABRAL	2017	Revista de Direito Internacional, Brasília, v. 14, n. 2, p.449-463.	Regime de transparência fiscal na tributação dos lucros auferidos no exterior (CFC Rules): lacunas e conflitos no direito brasileiro
SANTOS	2017	Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 15, n. 88, p.99-115, jul./ago.	A Ação 3 do Projeto BEPS e o regime brasileiro de tributação em bases universais na Lei no 12.973/2014
SILVA	2018	Revista Internacional Academia Paulista de Direito, São Paulo, n.1, p.344-268,	Critério Espacial do IRPJ: Universalidade na tributação dos lucros auferidos no exterior por Coligadas e Controladas
ROCHA	2020	Boletim de Economia e Política Internacional – BEPI, Brasília, n.28, p.29-50, set./dez.	Acessão do Brasil à OCDE e a Política Fiscal Internacional Brasileira
RÜBINGUER- BETTI	2020	Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 146, n. 3, p.79-93.	O Instrumento Multilateral da OCDE: estrutura e interface com os tratados contra a dupla tributação

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O objetivo do presente artigo foi o de, através de uma pesquisa bibliográfica, verificar a compatibilidade da Lei nº 12.973/14 e as recomendações do regime jurídico das *Controlled Foreign Company Rules*, apresentadas no Plano de Ação 3 do BEPS. Para tanto, anteriormente foi apresentado um resumo da análise de autores sobre a legislação brasileira e dos 6 pilares do plano de ação da OCDE, a seguir deu-se continuidade com uma análise comparativa entre cada um dos pilares e a lei brasileira.

Em relação ao primeiro pilar, que trata a respeito das regras para se definir uma CFC, conforme mencionado por Santos (2017), as regras da OCDE são mais abrangentes que a Lei

nº 12.973/2014, pois a lei brasileira apenas abrange as sociedades controladas, coligadas desenquadradas, subsidiárias, filiais, sucursais e agências no exterior. Quanto à definição de controle proposta pela OCDE, a Lei nº 12.973/2014 até prevê o conceito jurídico de controle, porém, de forma menos abrangente que a proposta pelo BEPS.

Quanto ao segundo pilar, que apresenta isenções e limites para a aplicação das regras CFC, conforme foi explicado por Rocha (2016), essa recomendação se afasta totalmente da legislação brasileira, que não prevê um lucro mínimo, limite antielisivo ou uma alíquota de isenção, de forma que a Lei nº 12.973/2014 não está preocupada em evitar a erosão de bases tributáveis e a transferência artificial de lucros, visando apenas a arrecadação fiscal.

O terceiro pilar traz recomendações sobre como se definir a renda de uma CFC, a recomendação do projeto da OCDE (2015), é que se defina uma renda tributável, entretanto, como foi defendido por Xavier (2015), a lei brasileira não se enquadra nas regras CFC exatamente por trazer a tributação automática dos lucros das controladas e se aplicar a toda e qualquer coligada ou controlada estrangeira.

No quarto pilar, são dadas recomendações para se calcular o lucro de uma CFC, conforme Santos (2017), a Lei nº 12.973/2014 traz como regra geral que os lucros no exterior devem ser calculados conforme a legislação do país de domicílio da empresa, ao contrário do projeto BEPS, que recomenda que o lucro seja calculado conforme o país da controladora.

Com relação ao quinto pilar, que trata sobre as regras para a atribuição do lucro, como já dito anteriormente, de acordo com o projeto da OCDE (2015), o relatório deixa aberto para que os países escolham o modelo tributário mais conveniente com a sua legislação interna.

Por fim, o sexto pilar trouxe recomendações para se prevenir e eliminar a dupla tributação, de acordo com Santos (2017), a Lei nº 12.973/2014 está de acordo com as recomendações da OCDE, pois, além da referida lei trazer alívios à dupla tributação, ela concede a utilização do crédito de imposto de renda pago no exterior e não tributa os dividendos que já foram tributados no Brasil.

Em conclusão, ao explorar a bibliografia sobre o tema, dos 6 pilares essenciais do Plano de Ação 3 do Projeto BEPS da OCDE, o primeiro pilar está parcialmente de acordo com a lei brasileira, o segundo, terceiro e quarto pilar está em desacordo com a Lei nº 12.973/2014, o quinto pilar dá uma liberdade maior para os países definirem suas regras de acordo com sua legislação nacional, dessa forma, poderá ser considerado como parcialmente de acordo, por fim, o sexto pilar está em acordo com as recomendações.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa foi verificar como se apresenta o regime brasileiro de tributação de lucros auferidos por empresas coligadas e controladas no exterior com relação às recomendações do regime jurídico das *Controlled Foreign Company Rules*, para tanto, foi apresentado um resumo da análise de autores sobre o tema, para verificar a compatibilidade do sistema brasileiro com o regime das CFC.

Destarte, nenhum dos autores estudados considerou que o sistema jurídico brasileiro esteja em compatibilidade com o regime das *Controlled Foreign Company Rules*, principalmente pelo fato do modelo brasileiro não possuir uma finalidade antielisiva.

Ao partir para a análise de cada um dos seis pilares do Plano de Ação 3 do BEPS, três estão em desacordo com a lei brasileira, dois estão parcialmente de acordo e apenas um está de acordo, a partir disso, não parece pertinente concluir que o sistema jurídico brasileiro possui compatibilidade com o regime CFC.

Existem duas situações nas quais os países adotam as regras CFC, os que apenas aplicam a legislação CFC quando a sociedade estiver domiciliada em estado de baixa tributação ou paraísos fiscais e o segundo grupo que apura a natureza dos rendimentos que foram auferidos por essa sociedade, de forma a aplicar a legislação apenas a rendimentos específicos.

Partindo desse pressuposto, como foi constatado por Xavier (2015) e Silva (2018), o Brasil adota a tributação automática dos lucros das controladas, tributando indistintamente, sem levar em consideração a natureza desses rendimentos ou se estas companhias estão em paraíso fiscal ou não.

Logo, levando em consideração que a legislação brasileira está em desacordo com a maioria dos pilares do Plano de Ação 3 do BEPS, que o sistema tributário brasileiro adota a tributação automática, tributando indistintamente, de forma a priorizar apenas a arrecadação em detrimento do combate a erosão de bases tributáveis e a transferência artificial de lucros, pode-se concluir que a legislação brasileira não se enquadra em nenhum dos dois grupos de países que aplicam a legislação CFC, sendo assim, não dispõe de normas compatíveis com as de uma CFC.

A partir da pesquisa, nota-se a crescente necessidade de que os sistemas tributários dos países se comuniquem, de forma a evitar situações abusivas, como a erosão das bases tributáveis e a transferência artificial de lucros, diante da relevância da discussão desse tema,

recomenda-se que, para pesquisas futuras, o tema seja aprofundado, fazendo um estudo comparativo entre os sistemas tributários de diferentes países, para verificar se estes países estão alinhados com o regime jurídico das *CFC*.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 13 maio. 2014.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos metodologia científica**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LUKIC, Melina de Souza Rocha; MUNIZ, Amanda Almeida. As Regras Brasileiras de Tributação de Controladas e Coligadas no Exterior: verdadeiras Controlled Foreign Company (CFC) Rules?. **Revista de Direito Internacional**, Brasília, v. 14, n. 2, p.464-488, 2017.

MAZZA, Willame Parente. **Globalização, neoliberalismo e nova ordem tributária**. [s. l., s.n.]. [2013]. Disponível em:
<<http://www.publicadireito.com.br/artigos/cod=034e2db715b4e796>>. Acesso em: 25 ago. 2021.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa; PIMENTEL, João Otávio Martins. O Plano de Ação BEPS e as mudanças de paradigmas na tributação. **Revista Acadêmica Faculdade de Direito do Recife**. Recife, v. 88, n. 2, p.82-101, jul./dez. 2016.

OCDE, **El Proyecto BEPS y los países em desarrollo: de las consultas a la**

participation, Novembro 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>>. Acesso em: 13 nov. 2021.

OECD. **Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: < <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>>.

ROCHA, Sergio André. Acesso do Brasil à OCDE e a Política Fiscal Internacional Brasileira. **Boletim de Economia e Política Internacional – BEPI**, Brasília, n.28, p.29-50, set./dez.2020.

ROCHA, Sergio André. **Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior**. 2. edição. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 249.

ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. cap. 4, p. 90-102.

ROSENBLATT, Paulo; CABRAL, Rodrigo Torres Pimenta. Regime de transparência fiscal na tributação dos lucros auferidos no exterior (CFC Rules): lacunas e conflitos no direito brasileiro. **Revista de Direito Internacional**, Brasília, v. 14, n. 2, p.449-463, 2017.

ROSENBLATT, Paulo. Normas gerais antielisivas como princípio de direito internacional: os desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, n. 2, p.211-233, 2017.

RÜBINGUER-BETTI, Gabriel. O Instrumento Multilateral da OCDE: estrutura e interface com os tratados contra a dupla tributação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 146, n. 3, p.79-93, 2020.

SANTOS, Ramon Tomazela. A Ação 3 do Projeto BEPS e o regime brasileiro de tributação em bases universais na Lei no 12.973/2014. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 15, n. 88, p.99-115, jul./ago.2017.

SILVA, Nathália Ayres Queiroz da. Critério Espacial do IRPJ: Universalidade na tributação dos lucros auferidos no exterior por Coligadas e Controladas. **Revista Internacional Academia Paulista de Direito**, São Paulo, n.1, p.344-268, 2018.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 126.

TURRIONI, J. B.; MELLO, C. H. P. Metodologia de pesquisa em engenharia de produção. **Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Itajubá**. Itajubá: UNIFEI, 2012.

XAVIER, Alberto. A Lei nº 12.973, de 3 de maio de 2014, em matéria de lucros no exterior: objetivos e características essenciais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2014.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. São Paulo: Forense, 2015. p. 445-496.