

**BIBLIOTECA**  
RIVITTI E DIAS  
CLASS: 341.39  
R261  
TOMBO: 001210  
ASS: \_\_\_\_\_

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO  
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

R261

Regime especial de regularização cambial e tributária (RERCT) : aspectos práticos / Allan Moraes ... [et. al.] ; coordenação Aldo de Paula Junior, Eduardo Perez Salusse, Heloisa Estellita. - 1. ed. - São Paulo : Noeses, 2016.

576 p. ; 23 cm.  
ISBN 978-85-8310-062-1

1. Direito tributário - Brasil. I. Paula Junior, Aldo de. II. Salusse, Eduardo Perez. III. Estellita, Heloisa.

CDU: 34:351.713(81)

**ALDO DE PAULA JUNIOR**  
**EDUARDO PEREZ SALUSSE**  
**HELOISA ESTELLITA**  
(COORDENAÇÃO)

**REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO  
CAMBIAL E TRIBUTÁRIA (RERCT):  
ASPECTOS PRÁTICOS**

Aldo de Paula Junior	Marcelo Trussardi Paolini
Allan Moraes	Maria Ângela Lopes Paulino Padilha
Ana Cláudia Akie Utumi	Maria Rita Ferragut
Daniel Tregier	Nara Cristina Takeda Taga
Davi Tangerino	Nicole Najjar Prado de Oliveira
Eduardo Perez Salusse	Paulo Ayres Barreto
Elisabeth Lewandowski Libertuci	Paulo Fernando Souto Maior Borges
Eric J. Snyder	Pierpaolo Cruz Bottini
Fabiana Del Padre Tomé	Rafael Cerqueira Boaventura Reis
Felipe Kertesz Renault Pinto	Rafael Palma Bifano
Flávia Rahal	Raphael Assef Lavez
Gisele Barra Bossa	Roberto França de Vasconcellos
Heleno Taveira Torres	Roberto Quiroga Mosquera
Heloisa Estellita	Robson Maia Lins
José Henrique Longo	Rodrigo de Grandis
Karem Jureidini Dias	Sidney Stahl
Lucas Galvão de Britto	Tathiane Piscitelli
Luciana Ibiapina Lira Aguiar	Vanessa Rahal Canado
Ludmila de Vasconcelos Leite Groch	



editora e livraria  
**NOESES**

Rivitti e Dias  
Sociedade de Advogados  
**BIBLIOTECA**

Copyright 2016 By Editora Noeses  
Fundador e Editor-chefe: Paulo de Barros Carvalho  
Gerente de Produção Editorial: Rosângela Santos  
Arte e Diagramação: Renato Castro  
Designer de Capa: Aliá3 - Marcos Duarte  
Revisão: Geórgia Evelyn Franco

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfílmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos, do Código Penal), com pena de prisão e multa, conjuntamente com busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

2016



Editora Noeses Ltda.  
Tel/fax: 55 11 3666 6055  
www.editoranoeses.com.br

## SUMÁRIO

<b>NOTAS SOBRE ESTA EDIÇÃO</b> .....	<b>IX</b>
<b>INTRODUÇÃO – HELENO TAVEIRA TORRES – Programa de regularização de ativos lícitos no exterior e direitos à proteção da propriedade privada</b> .....	<b>XIII</b>
ALDO DE PAULA JUNIOR – A natureza jurídica do RERCT .....	01
ALLAN MORAES – Considerações sobre a regularização de ativos no exterior por pessoa jurídica.....	23
ANA CLÁUDIA AKIE UTUMI – A adesão ao RERCT e os prazos de decadência .....	45
DAVI TANGERINO – Crimes tributários e Anistia: aspectos práticos.....	59
EDUARDO PEREZ SALUSSE – Os ativos passíveis de regularização, os bens inexistentes e as movimentações anteriores.....	77
ELISABETH LEWANDOWSKI LIBERTUCI – Vicissitudes da lei sobre regularização de ativos no exterior e a polêmica quanto à não tributação da variação cambial .....	101

- ✓ Critérios fechados para a apuração do valor de mercado dos ativos objeto de declaração na DERCAT;
- ✓ Taxativamente, os elementos de prova a serem utilizados para a apuração da base de cálculo do imposto devido, minimizando as possibilidades de questionamento que possam ser eventualmente apresentadas pelo Fisco;
- ✓ Às participações societárias que se configurem como Investimento Direto deve ser aplicado sempre o critério que era tido como secundário pelo BACEN, mas que é de prova mais simples de ser produzida, o seu valor de patrimônio líquido. Todavia, deixou em aberto quais princípios contábeis devem ser adotados, sendo que o BACEN faz exigência, para fins de DCBE, que se adotem os IFRS, e que a Receita Federal manifestou seu entendimento no sentido de que podem ser adotados os princípios da jurisdição da pessoa jurídica investida, os IFRS ou os princípios da norma contábil brasileira;
- ✓ A avaliação das participações societárias mantidas em Portfólio, se negociadas em bolsa, deve ser conforme informado pelo agente de custódia em conta de investimento, o que elimina a necessidade de demonstrar os critérios utilizados para elaborar cotações em bolsa ou mercados assemelhados; e
- ✓ Se as participações societárias mantidas em Portfólio não forem negociadas em bolsa de valores, deve-se adotar o seu valor de patrimônio líquido.

Considerando esses aspectos, entendemos que a Lei 13.254/2016 foi bastante objetiva, trazendo segurança ao contribuinte, quando tratou da matéria de avaliação do valor das participações societárias que serão informadas na adesão ao programa. Com a metodologia proposta, limitou divergências e discussões sobre o tema.

## A TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS ADERENTES AO RERCT: LUCROS NO EXTERIOR, DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E CUSTOS DE AQUISIÇÃO

*Karem Jureidini Dias*

Doutora e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Professora do IBET e de Programas de pós-graduação. Ex-Conselheira do CARF e Ex-Membro da CSRF/MF. Advogada.

*Raphael Assef Lavez*

Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo. Especialista em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado.

Sumário: 1. Introdução – 2. Aspectos gerais do RERCT e sua adesão por pessoas jurídicas – 3. Regularização de participações societárias e lucros no exterior: 3.1 Regime de tributação dos lucros no exterior vigente até 31.12.2014; 3.2 Abrangência da remissão tributária conferida pela Lei 13.254/2016 e o tratamento dos frutos anteriores e posteriores a 31.12.2014; 3.3 Avaliação da aplicação da remissão a cenários específicos; 3.4 Impactos dos acordos para evitar a dupla tributação – 4. A necessária escrituração dos ativos regularizados, sua respectiva disciplina contábil e aspectos tributários correlatos – 5. Conclusões.

## 1. Introdução

Inserido num contexto internacional de cooperação entre fiscos, com trocas de informações e restrição ao sigilo bancário, a União criou, no início de 2016, o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), abrindo espaço para que contribuintes pudessem aderir e declarar ativos, bens e direitos mantidos irregularmente no exterior. Do ponto de vista tributário, a declaração significará uma ficção legal de que todo o patrimônio irregular declarado constituirá ganho de capital considerado como auferido em 31.12.2014, sobre o qual incidirá, para pessoas físicas ou jurídicas, o Imposto de Renda à alíquota de 15% (quinze por cento), acrescido de multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto, totalizando uma carga de 30% (trinta por cento).

Em contrapartida, os declarantes se verão anistiados dos crimes arrolados na Lei 13.254/2016, dentre os quais aqueles contra a ordem tributária, lavagem de dinheiro, crimes de falsidade e, principalmente, evasão de divisas e manutenção de depósitos não declarados no exterior, previstos os dois últimos tipos criminais no art. 22 da Lei 7.492/86. Além do benefício criminal, a Lei 13.254/2016 assegurou, em seu art. 6º, §4º, na hipótese de regularização dos bens e direitos,

a remissão dos créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias e a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e dos encargos legais diretamente relacionados a esses bens e direitos em relação a fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014 (...).

A obrigação de declarar bens mantidos no exterior à autoridade monetária competente decorre do Dec.-lei 1.060/69, cujo art. 1º, *caput*, estabelece que

as pessoas físicas ou jurídicas ficam obrigadas, na forma, limites e condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, a declarar ao Banco Central do Brasil, os bens e valores que possuírem no exterior, podendo ser exigida a justificação dos recursos empregados na sua aquisição.

Desde logo, vê-se que não apenas a obrigação de declarar os bens e direitos detidos no exterior, mas também a opção pela adesão ao regime especial abrangem, igualmente, pessoas físicas e jurídicas. Ocorre que, como é sabido, os regimes jurídicos aplicados a contribuintes de uma ou de outra categoria é bastante diverso: de um lado, pessoas físicas submetem-se à tributação, via de regra, condizente com o regime de caixa, enquanto pessoas jurídicas – especialmente aquelas sujeitas ao lucro real, obrigatório para beneficiárias de rendimentos no exterior – não só estão submetidas a uma sistemática que observa o regime de competência, mas, principalmente, estão obrigadas a manter escrituração contábil regular, elaborada de acordo com os princípios contábeis aplicados.

O escopo do presente artigo, portanto, será verificar em que medida as particularidades do regime jurídico a que se submetem pessoas jurídicas podem ser compatibilizados com as linhas gerais do RERCT. Para tanto, três aspectos centrais serão avaliados: a interação entre as regras aplicáveis para a tributação de lucros auferidos no exterior e a regularização de investimentos diretos mantidos por pessoas jurídicas; a necessidade de escrituração contábil dos bens e direitos que tenham sido objeto da regularização e os respectivos reflexos do ponto de vista tributário e contábil, considerando os princípios vigentes para a elaboração de demonstrações financeiras; e, por fim, o custo de aquisição para fins fiscais de bens e direitos que tenham sido regularizados, para fins de apuração de ganho de capital em razão de alienações posteriores a 31.12.2014.

## 2. Aspectos gerais do RERCT e sua adesão por pessoas jurídicas

Três aspectos devem ser avaliados com cautela. O primeiro deles diz respeito ao fato de que, dentre os ativos passíveis de regularização encontram-se os “*recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, integralizados em empresas estrangeiras*”

sob a forma de ações, integralização de capital ou qualquer outra forma de participação societária ou direito de participação no capital de pessoas jurídicas com ou sem personalidade jurídica”, o que se justifica pelo fato de que a Resolução CMN 3.854/2010,<sup>1</sup> que regula a obrigação de declarar bens e ativos no exterior, exige a declaração de investimentos detidos fora do país por pessoas físicas e jurídicas.

Segundo a Lei 13.254/2016, para tais ativos, o valor a ser declarado (e sobre o qual incidirá o Imposto de Renda) deverá corresponder ao “valor de patrimônio líquido apurado em 31 de dezembro de 2014, conforme balanço patrimonial levantado nessa data” (art. 4º, §8º, III). Naturalmente, computados nesse valor patrimonial estarão os lucros que referida sociedade tenha auferido, o que suscita a questão quanto à interação entre o RERCT e o regime de tributação dos lucros auferidos no exterior que, até 31.12.2014, encontrava-se disciplinado pelo art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, bem como a avaliação de eventual impacto dos acordos internacionais firmados pelo Brasil.

Outro aspecto relevante diz respeito aos reflexos da adesão ao RERCT nos deveres instrumentais relacionados. Isso porque o art. 4º, §2º, da Lei 13.254/2016 estabelece que os recursos, bens e direitos constantes da declaração de adesão deverão também ser informados na:

- (i) declaração retificadora de ajuste anual do Imposto de Renda relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, no caso de pessoa física;
- (ii) declaração retificadora da declaração de bens e capitais no exterior relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, no caso de pessoa física e jurídica, se a ela estiver obrigada; e
- (iii) escrituração contábil societária relativa ao ano-calendário da adesão e posteriores, no caso de pessoa jurídica.

1. Resolução 3.854/2010 do CMN – Disponível em: <<http://goo.gl/tw6hpT>>. Acesso em: 05 jun. 2016.

Embora o item (ii) seja comum a pessoas físicas ou jurídicas, no caso de pessoas jurídicas, ao contrário das físicas, para as quais se trata de mero ajuste em dever instrumental fiscal, há norma contábil específica para tanto, qual seja, o Pronunciamento Técnico CPC 23, devendo ser cuidadosamente avaliados os possíveis reflexos de tais lançamentos contábeis na tributação sobre a renda, considerado o contexto do RERCT.

Por fim, o terceiro aspecto a ser avaliado, de alguma forma relacionado com o anterior, diz respeito ao custo de aquisição dos bens ou direitos que tenham sido objeto do RERCT, para fins de apuração do ganho de capital na hipótese de eventual alienação posterior a 31.12.2014.

### 3. Regularização de participações societárias e lucros no exterior

Tratando-se da regularização de participações societárias detidas no exterior, deve ser avaliado o tratamento tributário destinado aos lucros ali auferidos. Isso porque, se o valor de tais ativos, para fins de RERCT, corresponderá ao valor patrimonial de tal participação em 31.12.2014, é evidente que nesse montante estarão incluídos os lucros acumulados pela sociedade.

Nesse tocante, algumas questões devem ser enfrentadas. A primeira delas diz respeito à abrangência da remissão concedida no art. 6º, §4º, da Lei 13.254/2016, isto é, ficam remitidos créditos tributários relativos a lucros auferidos pela sociedade estrangeira até 31.12.2014, que eventualmente não tenham sido apurados, declarados e recolhidos, pela acionista brasileira, conforme regime jurídico aplicável à época?

Outra questão, relacionada e essa, diz respeito ao valor a ser atribuído à participação da sociedade brasileira para fins de inclusão do RERCT, considerando eventuais variações no patrimônio líquido da sociedade estrangeira ao longo dos

anos, levando-se em conta não apenas diminuições relativas a prejuízos apurados, mas também a eventuais recursos irregularmente disponibilizados à declarante.

Finalmente, considerando que se trata da tributação, no Brasil, de lucros apurados por sociedades estrangeiras, válido avaliar o impacto, no RERCT, dos acordos para evitar a dupla tributação, celebrados pelo Brasil.

### **3.1. Regime de tributação dos lucros no exterior vigente até 31.12.2014**

A legislação brasileira referente à tributação de lucros auferidos no exterior é fruto de uma longa evolução, com a sucessão de diversos regimes com características próprias, cuja análise detida foge do escopo do presente artigo. De toda forma, importa aqui destacar que, para os períodos submetidos ao RERCT, vale dizer, anteriores a 31.12.2014 (e que não tenham sido abrangidos pela decadência), o regime vigente era aquele disciplinado pelo art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Referido regime consubstanciou-se em verdadeira regra antidiferimento, de acordo com a qual o momento da disponibilização dos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior seria a data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Referido dispositivo teve sua constitucionalidade questionada, particularmente, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 2.588,<sup>2</sup> em que, após mais de dez anos de julgamento, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade da tributação imediata do lucro auferido por coligadas não situadas em paraíso fiscal. De outro lado, nos mesmos autos, decidiu-se pela constitucionalidade da medida tratando-se de controladas situadas em paraíso fiscal. Ainda, embora sem repercussão geral e, portanto, com eficácia relativa entre as partes, o Supremo Tribunal

2. Disponível em: < <http://goo.gl/5BvgDj>>. Acesso em: 06 jun. 2016.

Federal declarou a constitucionalidade do regime quando aplicado a controladas ainda que situadas em jurisdição que não seja considerada paraíso fiscal ou que não esteja submetida a regime tributário favorecido (Recurso Extraordinário – RE 541.090).<sup>3</sup> Seja como for, a constitucionalidade do regime extrapola o objeto da presente análise, sendo que o escopo se verá limitado para situações em que não há, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, declaração de inconstitucionalidade – isto é, hipóteses em que o investimento direto no exterior está sujeito à regularização.

Em suma, é relevante que se tenha em consideração que a tributação dos lucros auferidos pelas controladas, no regime vigente em 31.12.2014, era imediata, isto é, o período em que se considerava disponibilizado aquele lucro à controladora brasileira era, justamente, o período em que apurado no balanço da controlada, independentemente da efetiva disponibilização.

### **3.2. Abrangência da remissão tributária conferida pela Lei 13.254/2016 e o tratamento dos frutos anteriores e posteriores a 31.12.2014**

Ao confrontar-se o RERCT e o regime de tributação de lucros no exterior vigente em 31.12.2014, surge a questão fundamental quanto à extensão da remissão conferida pelo art. 6º, §4º, da Lei 13.254/2016, segundo o qual

a regularização dos bens e direitos e o pagamento dos tributos [...] e da multa [...] implicarão a remissão dos créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias e a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e dos encargos legais diretamente relacionados a esses bens e direitos em relação a fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014 [...].

3. Disponível em: < <http://goo.gl/pCEMDS>>. Acesso em: 07 jun. 2016.

O princípio orientador da remissão é singelo: uma vez regularizado o patrimônio do aderente, ficarão remidos todos os créditos tributários que atendam a duas condições essenciais, a saber:

- (i) que se refiram a fatos geradores ocorridos até 31.12.2014; e
- (ii) que sejam diretamente relacionados aos bens e direitos que tenham sido objeto de regularização e cujo imposto e multa respectivos tenham sido devidamente recolhidos.

A Receita Federal, ao regulamentar a matéria por meio da Instrução Normativa RFB 1.627/2016,<sup>4</sup> inseriu limitação à remissão não prevista, ao menos literalmente, na lei em comento, como se verifica de seu art. 13, §4º, o qual estabelece que “os efeitos da Lei 13.254, de 2016, [aqui incluídos a remissão] somente alcançam o valor declarado que foi base de cálculo do imposto previsto no art. 24”.

Ocorre que, como é sabido, o valor patrimonial da participação (e que servirá de base de cálculo para o imposto referido acima) está sujeito à oscilação ao longo dos anos, sendo que a Lei 13.254/2016 fixou o valor patrimonial em 31.12.2014 como referência para fins de sua regularização. Esse valor-base para a declaração, em parâmetro reconhecido pela própria Receita Federal em seu “Perguntas e Respostas”<sup>5</sup> (Resposta 25), pode ser superior a posições patrimoniais anteriores em razão do acúmulo de lucros ao longo dos diversos exercícios (ou de eventuais novas conferências ao capital), mas também pode ser inferior a posições anteriores, seja em razão de prejuízos apurados em exercícios passados, seja por força de distribuições realizadas à controladora.

Seja como for, a lei é expressa no sentido de que a inclusão de determinada participação societária pelo seu valor patrimonial em 31.12.2014 remirá todos os créditos tributários

4. Instrução Normativa RFB 1.627/2016 – Disponível em: <<http://goo.gl/dWwJUK>>. Acesso em: 05 jun. 2016.

5. Disponível em: <<http://goo.gl/T7tHKD>>. Acesso em: 06 jun. 2016.

diretamente relacionados a ela, inclusive tributos incidentes sobre lucros auferidos no exterior por essa mesma controlada em exercícios anteriores a 2014 e que, eventualmente, não tenham sido apurados, declarados e recolhidos.

Isso porque, como visto acima, o regime jurídico aplicável a tais exercícios anteriores a 2014 é justamente aquele da Medida Provisória 2.158-35/2001, cujo art. 74 encerrava em si autêntica regra antidiferimento. Vale dizer: os lucros apurados por uma controlada em determinado ano-calendário se reputavam distribuídos à controladora, independentemente de qualquer circunstância, no encerramento desse mesmo exercício – ou seja, o fato gerador dos tributos eventualmente não recolhidos remonta ao último dia do exercício em que apurado, logo, a datas anteriores a 31.12.2014. Satisfazem-se, assim, ambos requisitos para a remissão exigidos pela lei: de um lado, trata-se de créditos cujos fatos geradores são anteriores a 31.12.2014; e, de outro, são indiscutivelmente relacionados de forma direta com o ativo regularizado.

A reforçar tal entendimento, tanto a lei (art. 4º, §7º), quanto a sua regulamentação (arts. 15 e 22) e o próprio “Perguntas e Respostas” (Resposta 28) são taxativos de que apenas estarão sujeitos à tributação regular, inclusive sendo necessárias as respectivas retificações, os rendimentos, frutos e acessórios decorrentes dos recursos, bens ou direitos regularizados que forem auferidos a partir de 31.12.2014. No caso, como é evidente, os lucros apurados pelas controladas em exercícios anteriores eram considerados frutos auferidos pela controladora no momento em que apurados, isto é, no encerramento de cada ano-calendário – o que leva à conclusão inevitável de que foram, portanto, auferidos antes de 31.12.2014, abrigados pela remissão.

### 3.3. Avaliação da aplicação da remissão a cenários específicos

As conclusões da seção anterior podem ser testadas a partir de três cenários específicos.

O primeiro deles diz respeito a uma controlada que, ao longo dos últimos anos, veio acumulando lucros em todos os exercícios:

Cenário 1		
Ano	Lucro	Valor Patrimonial (1)
2010		100.000,00
2011	35.000,00	135.000,00
2012	20.000,00	155.000,00
2013	93.000,00	248.000,00
2014	73.000,00	321.000,00



Nesse caso, desconsiderando-se questões cambiais, o valor de referência para regularização deverá ser 321.000,00 unidades monetárias (linha tracejada) e, portanto, todos tributos incidentes sobre os lucros auferidos pela controlada nos anos-calandário de 2011, 2012, 2013 e 2014, que eventualmente não tenham sido recolhidos, deverão estar remidos, nos termos da legislação analisada acima.

O segundo cenário traz consigo a particularidade de que o valor patrimonial da controlada oscila ao longo dos anos, em razão da apuração de prejuízos:

Cenário 2		
Ano	Lucro/Prejuízo	Valor Patrimonial (2)
2010		100.000,00
2011	100.000,00	200.000,00
2012	- 35.000,00	165.000,00
2013	75.000,00	240.000,00
2014	- 100.000,00	140.000,00



Nessa hipótese, o valor de referência (140.000,00 unidades monetárias) é inferior a picos verificados em 2011 e 2013, uma vez que houve prejuízos em 2012 e 2014. Semelhante ao caso anterior, deve-se perquirir se os tributos incidentes sobre os lucros apurados em 2011 e 2013 estão abrangidos pela remissão, para o que se deve aplicar o duplo teste do art. 6º, §4º, da Lei 13.254/2016. Acreditamos que a resposta deve ser afirmativa, uma vez que (i) tratam-se de fatos geradores (apuração de lucros) anteriores a 31.12.2014; (ii) indiscutivelmente relacionados ao ativo regularizado; e (ii) não haveria, ao cabo e de qualquer forma, tributação



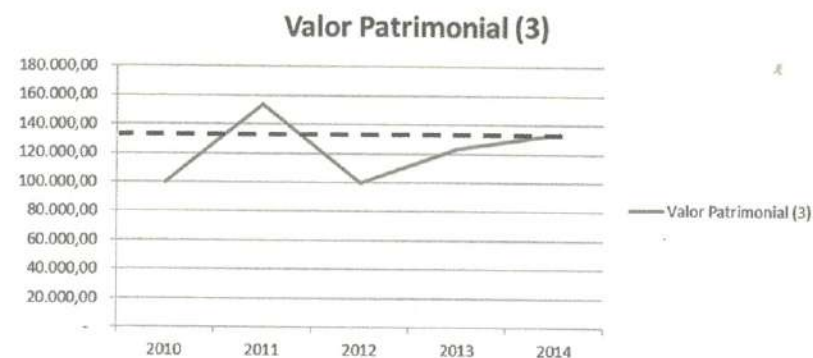
acima desse patamar, dado o aproveitamento fiscal dos prejuízos de uma mesma controlada no regime vigente à época.

Contudo, se essa premissa é verdadeira, a sociedade brasileira deve atentar para o fato de que, consumido esse prejuízo até 2014, tal não deve impactar a apuração dos lucros que foram auferidos pela controlada no exterior a partir de 01.01.2015, os quais deverão ser objeto de tributação conforme regime regular vigente à época, sendo objeto, inclusive, de retificações nas respectivas Declarações de Créditos Tributários Federais (DCTF) de referência.

Uma última consideração há de ser feita, a qual parte do pressuposto de que tal premissa da tributação estanque em 2014 pode não ser acolhida pelo Fisco Federal, especialmente em vista da redação do art. 13, §4º, da Instrução Normativa RFB 1.627/2016, que limita a remissão ao valor efetivamente tributado por ocasião do RERCT, apesar de nossa discordância quanto à aderência de tal entendimento ao duplo exame exigido pela lei. Na hipótese de aplicação desse possível entendimento da Receita Federal, ter-se-ia a tributação, conforme o gráfico, dos lucros apurados em 2011 e 2013, compensando-se, no segundo caso, o prejuízo apurado em 2012 – isto é, tributando-se normalmente valores que excederam a base de cálculo do imposto recolhido por ocasião do RERCT.

Finalmente, o terceiro cenário diz respeito a uma redução do valor patrimonial em razão de uma disponibilização igualmente irregular, isto é, disponibilização de recursos à margem da escrituração contábil e/ou do reconhecimento fiscal pela controladora no Brasil:

Cenário 3		
Ano	Lucro/Distribuição	Valor Patrimonial (3)
2010		100.000,00
2011	53.400,00	153.400,00
2012	- 53.400,00	100.000,00
2013	23.500,00	123.500,00
2014	10.000,00	133.500,00



Nesse último cenário, há posição doutrinária segundo a qual se pode sustentar que a constatação de ter havido uma distribuição efetiva à margem da legislação cambial e, especialmente, da escrituração contábil não altera o fato de que os tributos incidentes sobre os lucros apurados em 2011, 2013 e 2014 e que eventualmente não tenham sido declarados e recolhidos encontram-se remidos com a regularização da participação societária no RERCT.

Contudo, recentes posicionamentos da Administração Fiscal Federal exigem alguma cautela quanto à hipótese examinada no gráfico. Isso porque, com a distribuição de lucros (ou redução do capital), pode-se entender que essa parcela (53.400,00 unidades monetárias) não mais estaria, de fato, abrigada pelos efeitos da declaração, no RERCT, do valor patrimonial em 31.12.2014 (133.500,00 unidades monetárias) em razão da possibilidade de se enquadrar como “saldo de recursos não mais existentes em 31.12.2014”, isto é, uma parcela do patrimônio que tenha sido consumido antes da data-base do RERCT e cuja inclusão no regime dependerá, segundo a Receita Federal do Brasil, de sua específica inclusão na declaração e do recolhimento do imposto e respectiva multa incidente sobre tal parcela.

A conclusão de tal análise revela o quão desafiadora é a interpretação do art. 13, §4º, da Instrução Normativa RFB 1.627/2016, que limita os efeitos da Lei 13.254/2016 (dentre os

quais, a remissão) aos valores declarados que compuseram a base de cálculo do imposto devido. Isso porque, na premissa de que, enquanto ato regulamentar, não pode extrapolar o disposto na lei ordinária, apenas é possível compreendê-lo no sentido de limitar a remissão aos créditos tributários decorrentes de fatos geradores anteriores a 31.12.2014 e diretamente relacionados ao “valor declarado que foi base de cálculo do imposto previsto”. Tal valor, por sua vez, não poderá ser outro senão o patrimônio líquido da controlada em 31.12.2014, inclusive sob pena de desqualificação da adesão e exclusão do regime por falsidade das informações.

### 3.4. Impactos dos acordos para evitar a dupla tributação

Ainda no tocante à regularização de investimentos diretos no exterior, há de se verificar em que medida os efeitos tributários decorrentes de tal adesão são impactados pelos acordos. A questão da relação entre acordos internacionais e a legislação doméstica, crucial para a avaliação de tais impactos, bem como a interpretação do art. 98 do CTN, são temas cuja avaliação detida e contraponto das diversas posições fogem ao escopo do presente artigo, razão pela qual se pode firmar como premissa o entendimento exarado pela Receita Federal do Brasil, em sua Solução de Consulta Interna 18, de 08.08.2013, segundo a qual

[...] as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos podem ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

Independentemente do debate teórico que tal posição pode ensejar, essa perspectiva do Fisco Federal permite concluir que, via de regra, a Lei 13.254/2016 não poderia dispor

contrariamente ou fixar tributação além daquela determinada pelos acordos de dupla tributação brasileiros. Decorrem de tal constatação duas conclusões: em primeiro lugar, deve-se avaliar a possibilidade de que os lucros acumulados da controlada, inseridos em sua base de cálculo, serem tributados pelo Brasil, ainda que não distribuídos; e, em segundo lugar, caso se admita tal possibilidade, eventuais mecanismos para evitar a dupla tributação assegurados pelos tratados aos contribuintes.

A primeira das questões é fruto da polêmica aplicação da sistemática de tributação dos lucros de controladas independentemente de sua disponibilização e o art. 7º dos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil. Tratando-se do regime normal de tributação aplicável até 31.12.2014, disciplinado pelo art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, a Receita Federal possui o entendimento de que não haveria óbice à aplicação do regime frente aos tratados, já que se trata da tributação da própria empresa brasileira quanto ao reflexo patrimonial, (variação positiva do valor patrimonial do investimento), decorrente do resultado apurado por sua controlada, como se verificou na Solução de Consulta Interna 18. Por outro lado, há precedente do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.325.709/RJ) em que se entendeu tal sistemática incompatível com os acordos de dupla tributação, na medida em que objetiva a incidência do imposto brasileiro sobre lucros de controlada residente no outro país, sem que haja, no Brasil, qualquer tipo de estabelecimento permanente dessa controlada, hipótese objetivamente protegida pelo art. 7º dos tratados de dupla tributação firmados pelo Brasil.

Ocorre que, seja na sistemática da Medida Provisória 2.158-35/2001, seja no RERCT, não há a tributação de um resultado específico da sociedade brasileira, mas a adição à sua base de cálculo de resultados de outra sociedade, residente no exterior. Isso significa que as mesmas restrições que se imporiam à tributação imediata dos lucros auferidos no exterior, reconhecidas pelo Superior Tribunal de Justiça, também

seriam aplicáveis ao RERCT. Resta aguardar, portanto, se a Receita Federal do Brasil acatará a exclusão de tais lucros ou, ao contrário, se acabará por excluir, do regime, a pessoa jurídica que não os incluir, por suposta falsidade na informação do valor do investimento em 31.12.2014.

Em segundo lugar, ainda que se admita a viabilidade dessa sistemática de tributação frente aos acordos de dupla tributação, não se pode deixar de lado o fato de que alguns acordos firmados pelo Brasil asseguram o chamado crédito "indireto", como método para evitar a dupla tributação, no caso, econômica.

O crédito indireto consiste no direito da controladora de compensar, no país de sua residência, além de eventuais impostos incidentes na fonte (que não seria o caso), o imposto estrangeiro incidente sobre os lucros da controlada que foram tributados pela controladora.<sup>6</sup> No caso da rede brasileira de tratados, contudo, verifica-se tal método de imputação indireta apenas nos acordos firmados com a China, Coreia, Filipinas, Hungria e Portugal.

#### 4. A necessária escrituração dos ativos regularizados, sua respectiva disciplina contábil e aspectos tributários correlatos

Além da questão dos lucros auferidos no exterior, há outra peculiaridade relevante da Lei 13.254/2016 quanto à adesão por pessoas jurídicas, pois lhes impõe a obrigação de fazer constar na escrituração contábil, para o ano-calendário da adesão e posteriores, informações relativas aos recursos, bens e direitos que tenham sido objeto da regularização.

Ao contrário do aplicável às pessoas físicas, às quais bastará a retificação da Declaração de Bens e Direitos (de

6. Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 758.

natureza puramente fiscal), as pessoas jurídicas deverão observar orientações contábeis específicas para a prestação destas informações, que serão reputadas como retificação de erros decorrentes da falta de uso de informação disponível ou que pudesse ser obtida quando da elaboração das demonstrações pretéritas.<sup>7</sup>

Do ponto de vista contábil, o art. 186, inciso I e §1º, da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) determina que o lançamento relativo a essa retificação deva ser realizado a crédito em conta patrimonial de lucros acumulados, pelo que não haverá efeitos dela decorrentes no resultado do período em que o erro foi descoberto,<sup>8</sup> não constando da Declaração de Resultados do Exercício (DRE), como preconiza o Pronunciamento Técnico CPC 23 em seu item 46.

Disso decorrem duas consequências: em primeiro lugar, o valor informado na escrituração, referente aos ajustes, não comporá o lucro líquido e, por conseguinte, não impactará a apuração do lucro real no exercício em que realizada, isto é, o ano-calendário 2016. Semelhantemente, não há que se falar em receita passível de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, entendimento já manifestado na jurisprudência administrativa, mais recentemente no acórdão 2201-002.504 do CARE.<sup>9</sup>

O segundo aspecto é a possibilidade de distribuição, já que lançada à conta de lucros acumulados, na forma de dividendos, para os quotistas ou acionistas da pessoa jurídica aderente, livres da incidência de qualquer tributação na fonte, conforme o art. 10 da Lei 9.249/95. Isso porque o conceito de dividendo presente na referida regra de isenção, já que

7. Cf. IUDÍCIBUS, S. et al. *Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 469.

8. Idem, p. 472.

9. Acórdão de sessão realizada em 09 de setembro de 2014. No mesmo sentido, os acórdãos 1101-00.756, de 03.07.2012, 107-09.403, de 29.05.2008, 107-09.575, de 16.12.2008, e 105-16.104, de 08.11.2006.

ausente qualquer ressalva, é justamente aquele veiculado na legislação societária, por se tratar de “situação de direito” na dicção do art. 116 do CTN. Dessa forma, considerando que tal crédito, na conta de lucros acumulados, decorreu da rigorosa observação da legislação societária e da norma contábil aplicável.

Válido mencionar, a esse respeito, que o valor a ser reconhecido na contabilidade do bem ou direito, em contrapartida à conta de lucros acumulados, deverá ser o exato valor que compôs a base de cálculo do imposto recolhido por ocasião da adesão ao RERCT. Isso reforça a constatação de que esse resultado que poderá ser distribuído já terá sido tributado, ainda que de maneira não convencional por força das disposições especiais atinentes ao RERCT, como condição para adesão ao regime.

Finalmente, ao contrário das pessoas físicas, cujo custo de aquisição decorre diretamente do próprio valor indicado na Declaração de Bens e Direitos, é imprescindível que se considere o valor de referência do ativo regularizado e que foi debitado em conta ativa como seu custo de aquisição para fins de apuração de ganho de capital em eventual alienação futura, assim como para cálculo de despesas de depreciação ou amortização fiscal, conforme o caso.

Isso porque, uma vez que a lei se baseia na ficção de que se trata de ganho de capital auferido em 2014 e que sofreu a incidência do Imposto de Renda por ocasião da adesão ao RERCT, apenas haverá de se cogitar em ganho de capital na hipótese de alienação por valor superior àquele já tributado nesse momento.

## 5. Conclusões

Das análises apresentadas, procurou-se demonstrar a existência de particularidades no tocante à adesão ao RERCT por pessoas jurídicas. Em linhas gerais, a principal polêmica

que se verifica nessa questão, cujos reflexos também se fazem sentir quanto à integração entre o RERCT e o regime de tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior, é justamente a perspectiva com base na qual a situação patrimonial de 31.12.2014 deve ser encarada para fins de apuração do imposto devido no momento de adesão: “foto” ou “filme”.

A Lei 13.254/2016, nos dispositivos mencionados acima, pareceu evidenciar uma abordagem estática – “foto” – da situação patrimonial em 31.12.2014, na medida em que condicionou a regularização de bens e direitos ao recolhimento de imposto incidente sobre o valor de tais bens ou direitos naquela data, remindo-se os demais tributos diretamente relacionados a tais bens e direitos. A Receita Federal, por sua vez, seja pelo art. 13, §4º, da Instrução Normativa RFB 1.627/2016, seja pela Resposta 39 de seu “Perguntas e Respostas”, vem expressamente aderindo a uma interpretação da lei que privilegia uma abordagem dinâmica do patrimônio – “filme” –, buscando restringir a remissão tributária ao limite do valor incluído na declaração, haverá risco de não se considerar remidos os créditos tributários decorrentes de picos patrimoniais anteriores.

O mais relevante é que todos esses conflitos interpretativos sejam sanados com brevidade, idealmente por meio de alterações legislativas que visem a eliminar, à maior medida possível, as restrições à calculabilidade dos efeitos da norma pelos pretensos aderentes, de modo a reforçar o clima de cooperação entre fisco e contribuinte que deve reger esse tipo de propositura. Busca-se, assim, a regularização cambial e tributária dos cidadãos, sem que isso implique uma excessiva tributação de seu patrimônio – evitando-se duplas incidências e assegurando-se custos de aquisição –, de modo que o Brasil possa se ver efetivamente preparado para o ingresso nesses tempos de transparência fiscal internacional.