

TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski; KÖCHE, Rafael. A tributação de estabelecimento coligado no exterior e os efeitos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588. **Interesse Público** (Impresso), Belo Horizonte, ano 16, n.86, jul./ago. 2014 . p. 209-226.

*A tributação de estabelecimento coligado no exterior e os efeitos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588*

Anderson Vichinkeski Teixeira\*

Rafael Köche\*\*

**Resumo:** Este ensaio busca descrever as bases da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588, julgada em 2013, que tratava da tributação pelo imposto de renda dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, independentemente da sua efetiva distribuição à controladora ou coligada brasileira. A Suprema Corte definiu que os lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior consideram-se disponibilizados quando efetivamente remetidos à controladora ou coligada no País, sendo inconstitucional sua tributação em momento anterior a esse, a não ser no caso de a controlada estiver domiciliada em países com tributação favorecida (os chamados *paraísos fiscais*).

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Imposto de Renda de Pessoa Jurídica. Sociedades coligadas. Lucros no Exterior. ADI nº 2.588.

**Abstract:** This paper describes the basics of the decision by the Brazilian Supreme Court (STF) in the *Direct Action of Unconstitutionality* (ADI) No. 2588 (*Brazilian judicial review*), decided in 2013, whose object was the Brazilian parent company's taxation of income earned by your controlled or affiliates foreign companies. According to the law, certain types of income of controlled foreign corporations, though undistributed, must be included in the gross income of the Brazilian shareholder in the year the income is earned by the controlled foreign corporations. The Brazilian Supreme Court determined that the profits earned by controlled or affiliates foreign companies

---

\* Doutor em Teoria e História do Direito pela Università degli Studi di Firenze (IT), com estágio de pesquisa doutoral junto à Faculdade de Filosofia da Université Paris Descartes-Sorbonne. Estágio pós-doutoral junto à Università degli Studi di Firenze. Mestre em Direito do Estado pela PUC/RS. Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado/Doutorado) da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Advogado. Outros textos em: [www.andersonteixeira.com](http://www.andersonteixeira.com). Email: [andersonvteixeira@hotmail.com](mailto:andersonvteixeira@hotmail.com)

\*\* Mestrando em Direito Público pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS) com Estágio de Pesquisa no Centre de Philosophie, d'Épistémologie et de Politique (PHILÉPOL) da Sorbonne, Université Paris Descartes, França. Bolsista de Mestrado do CNPq-Brasil. Integrante do Projeto de Pesquisa Direitos Humanos e Transnacionalização do Direito (PPGD/UNISINOS). Membro dos Grupos de Pesquisa Hermenêutica Jurídica (CNPq) e Tributação e Dignidade Humana (CNPq). Advogado. Email: [rafakoche@gmail.com](mailto:rafakoche@gmail.com)

are considered available only when actually remitted to the parent or affiliate in Brazil, except in the case of the controlled company established in Favored Taxation Countries (or *Tax Havens*).

**Keywords:** Tax Law. Income Tax. Controlled foreign corporation. Profits of controlled foreign company. Brazilian ADI No. 2588.

## INTRODUÇÃO

A tributação dos lucros auferidos por empresas coligadas e controladas no exterior costuma ser fonte de dúvidas e incertezas no meio jurídico, mas causa especial inquietação para o meio empresarial, que se encontra sujeito a autuações fiscais por não saber precisar o modo de tributação desses lucros, ou seja, se devem ser considerados disponibilizados na data do balanço da sociedade coligada/controlada ou no momento da realização, distribuição ou remessa do crédito.

Depois de tramitar no Supremo Tribunal Federal por mais de uma década, a decisão da ADI 2.588-DF aponta para importantes referências no que concerne a matéria, permitindo-se fixar alguns parâmetros para a regular apuração do imposto de renda sobre os lucros de sociedade controlada ou coligada no exterior.

Objetivando descrever os fundamentos da decisão do Supremo na ADI 2.588-DF e o contexto normativo em que se encontra inserida a matéria, desenvolvemos o presente estudo. Para tanto, em um primeiro momento, recordaremos brevemente as definições legais e conceituais relativas às sociedades coligadas, dando maior relevo para a forma de coligação entre sociedades, diferenciando-as das extensões do estabelecimento (estabelecimentos secundários). Em seguida, analisaremos a tributação dos lucros das empresas coligadas e controladas no exterior, sobretudo para destacar o momento em que ocorre o fato gerador. Já no terceiro item, examinaremos o chamado Método de Equivalência Patrimonial (MEP), introduzido pela Lei 6.404, de 1.976, e que busca viabilizar o registro dos reflexos das operações da investida no patrimônio da investidora, demonstrando, assim, os vínculos entre empresas de um mesmo grupo. Em um quarto momento, veremos como a chamada Tributação em Bases Universais (*Worldwide Income Taxation*), introduzida na legislação brasileira por meio da Lei nº 9.249, de 1995, aproxima o sistema tributário brasileiro de uma das principais tendências da tributação internacional, pois atribui tratamento isonômico entre empresas que percebem lucros no país e aquelas que também auferem rendimentos no exterior.

Tendo sido feita a devida contextualização histórica da nossa evolução normativa sobre o tema, encerraremos a presente pesquisa com uma análise da decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI 2.588-DF e seus efeitos.

### **1. Necessárias definições legais e conceituais: das sociedades coligadas**

Ao disciplinar as extensões dos estabelecimentos empresariais (ou estabelecimentos secundários), o Código Civil não faz distinção conceitual entre sucursais, filiais e agências. Apenas afirma, em seu art. 969, que elas também devem ser inscritas no Registro Público competente, senão vejamos: “O empresário que instituir sucursal, filial ou agência, em lugar sujeito à jurisdição de outro Registro Público de Empresas Mercantis, neste deverá também inscrevê-la, com a prova da inscrição originária”.

Desse modo, é possível afirmar que é lícita a abertura de estabelecimentos secundários, como filiais e sucursais, e que há, entre eles, diferenças referentes ao grau de autonomia e, em geral, à importância de que se revestem para a empresa.

Segundo Luiz Tzirulnik:

*Filial* é definida como sociedade empresarial que, embora atue sob a direção e a administração de outra, a matriz, mantém a sua personalidade jurídica e o seu patrimônio, porém preservando a sua autonomia diante da lei e do público, motivo pelo qual não há de ser confundida com sucursal nem com agência;

*Agência*, em essência, refere-se à empresa especializada em prestação de serviços, cuja função é eminentemente a de intermediária;

*Sucursal*, por sua vez, refere-se a estabelecimento empresarial acessório e distinto do estabelecimento principal, cuja atividade inclui tratar dos negócios do estabelecimento principal, a cuja administração está ligada, sem contudo constituir em filial nem agência<sup>1</sup>.

Conforme se verifica acima, os chamados estabelecimentos secundários são extensões dos estabelecimentos empresariais, isto é, constituem a mesma sociedade. A coligação, por sua vez, na perspectiva civilista, não diz respeito propriamente a esses estabelecimentos secundários, mas sim em relação às sociedades que possuem relevante

---

<sup>1</sup> TZIRULNIK, Luiz. *Empresas & empresários no novo Código Civil*: Lei 10.406, de 10.01.2002. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 27.

influência de outra sociedade. O Código Civil reserva um capítulo especial para tratar das chamadas “sociedades coligadas”, o Capítulo VIII, que compreende os arts. 1.097 a 1.101, os quais serão reproduzidos e brevemente comentados abaixo.

Assim dispõe o art. 1.097: “Consideram-se coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, ou de simples participação, na forma dos artigos seguintes”. O referido dispositivo legal considera a categoria genérica da coligação, especificando as espécies: sociedade controlada, filiada ou de simples participação. Nesse sentido, a teor do artigo 243 da Lei nº 6.404, de 1976, a lei civil parece ter efetuado a classificação tendo como gênero a coligação *lato sensu* e como espécies o controle e a coligação *stricto sensu*<sup>2</sup>.

Se o artigo 1.097 estabelece a classificação em termos de gênero, as espécies são disciplinadas, uma a uma, nos artigos subsequentes. O artigo 1.098 trata das sociedades controladas; o artigo 1.099, as filiadas; e o art. 1.100, as de simples participação, conforme disposições a seguir transcritas:

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

O artigo 1.098 conceitua a *sociedade controlada*, prevendo a ocorrência do fenômeno de duas formas: pelo controle direto (inciso I) ou pelo controle indireto (inciso II). Para fins do disposto no inciso I, ocorre o controle direto quando a sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos cotistas e o poder de eleger a maioria dos administradores. Ela segue a redação do parágrafo 2º, do artigo 243, da Lei nº 6.404, de 1976.

Conforme se verifica no art. 1.099, ao dispor sobre as filiadas, tratou-se como sinônimas as filiadas e as coligadas (*stricto sensu*). Pela disposição literal, para fins de determinação do controle da coligação, haveria a necessidade da cumulação dos dois

---

<sup>2</sup> WALD, Arnaldo. *Comentários ao Novo Código Civil*. Vol. XIV. Livro II. Do Direito de Empresa. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 628-642.

requisitos. Entretanto, na prática, o controle pode se dar de fato ou por direito estatutário.

Nesse contexto:

Parece-nos, pois, interessante uma definição mais clara de empresa coligadas, controladas e controladora, que atenda não só às determinações legais, mas ainda às normas estatutárias e às situações de fato, que o direito não pode desconhecer. Não pensamos que exista motivo para excluir a responsabilidade de empresa controladora, titular do poder de eleger a maioria dos diretores, embora sem preponderância nas deliberações sociais da empresa controlada, especialmente nos casos em que os atos da controlada tenham sido praticados pela sua diretoria<sup>3</sup>.

Para fins do disposto no inciso II, ocorre o controle indireto por meio de participações sucessivas, isto é, pelo sistema piramidal. Nesses casos, uma sociedade (*holding-mãe*) controla outras *holdings*, que, por sua vez, controlam sociedade operacionais. Verifica-se, portanto, que o inciso II cuida da relação estabelecida entre a *holding-mãe* e a sociedade operacional, uma vez que a relação entre a *holding-mãe* e a intermediária, assim como desta com a sociedade operacional regem-se pelo inciso I.

Em relação à *sociedade filiada*, dispõe o art. 1.099: “Diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la”. Conforme se verifica no art. 1.099, tratou-se como sinônimas as filiadas e as coligadas (*stricto sensu*). Pode-se afirmar que, no caso do artigo em tela, ocorre uma relação horizontal, isto é, não há uma necessária relação de controle e subordinação entre as coligadas.

A exemplo do antigo parágrafo 1º (atual parágrafo 5º), do artigo 243, da Lei nº 6.404, de 1976, o dispositivo estabeleceu um critério quantitativo de participação no capital social e um critério funcional. Quantitativamente, para ser considerada coligada, a lei exige que a sociedade participe com dez por cento ou mais no capital da coligada; funcionalmente, exige-se a ausência de controle (se houver o controle, pela classificação legal, ela é controlada, e não filiada). O montante estabelecido foi o critério utilizado pela legislação para dar relevância à participação, estabelecendo uma relação entre as

---

<sup>3</sup> WALD, Arnaldo. Algumas considerações sobre as sociedades coligadas e os grupos de sociedade na nova Lei de Sociedades Anônimas. *Revista Forense*, nº 258, Rio de Janeiro, abr.-jun. 1977. p. 83-94.

sociedades. Assim, passa a ser considerada coligada a sociedade na qual a outra seja detentora de 10% a 50% do capital social.

Por fim, conforme estabelece o art. 1.100: “é de simples participação a sociedade de cujo capital outra sociedade possua menos de dez por cento do capital com direito de voto”. Nesse sentido, é possível concluir que a posse de parcela superior a dez por cento do capital social (votante ou não) acarreta a coligação, mas a titularidade de capital social votante, mesmo inferior a dez por cento, para efeitos legais, principalmente de obrigações contábeis (relativas à equivalência patrimonial do balanço), também é considerada coligação.

Estabelecidos os marcos conceituais em relação às filiais, sucursais e agências e em relação às sociedades controladas, coligadas e de simples participação, vamos analisar a tributação das sociedades coligadas (*latu senso*) no exterior.

## **2. Tributação sobre a renda das sociedades controladas e coligadas no exterior**

O art. 153, inciso III, da Constituição Federal confere à União a competência para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. O art. 146, inciso III, do mesmo diploma legal diz caber à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente quanto à definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na própria Constituição.

O Código Tributário Nacional, que faz o papel da lei complementar aludida no inciso III, do referido art. 146, descreve, em seu art. 43, como fato gerador do imposto de renda: *a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda*, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (inciso I), ou consistente na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso I (inciso II)<sup>4</sup>.

A Lei Complementar nº 104, de 2001, acrescentou a esse art. 43 os parágrafos primeiro e segundo, sendo este último motivo de grande divergência. O parágrafo segundo remeteu à lei o estabelecimento das condições e do momento em que se daria a

---

<sup>4</sup> SAKAKIHARA, Zuudi. Comentários ao art. 43 do Código Tributário Nacional. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 150-159.

disponibilidade das receitas e dos rendimentos oriundos do exterior, para fins de incidência do imposto sobre a renda.

Na esteira dessa disposição, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no seu art. 74, dispôs que, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro líquido: “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados”. A medida provisória, assim, estabeleceu o momento em que se considera verificada a aquisição da disponibilidade de renda, qual seja: a data do balanço, no qual os lucros tiverem sido apurados.

No julgamento do RE nº 172.058-1/SC (Min. Marco Aurélio, DJ 13.10.95), onde se apreciou questão relativa à incidência do imposto de renda sobre o lucro líquido distribuído aos sócios nos termos do art. 35 da Lei nº 7.713/88, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) sedimentou entendimento de que a aquisição da disponibilidade econômica de renda consiste na *percepção efetiva*, pelo contribuinte, do rendimento em dinheiro (receita realizada), ao passo que a disponibilidade jurídica consiste no direito de o contribuinte receber um crédito, mediante a existência de um título hábil para recebê-lo<sup>5</sup>.

No caso das empresas controladoras situadas no Brasil, em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora. O art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 1976, com as modificações da Lei nº 9.457, de 1997), no seu parágrafo 2º, define empresa controlada como sendo aquela em relação à qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. A disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, assim, depende única e exclusivamente da empresa controladora,

---

<sup>5</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 329-348; QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004; CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto Sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O conceito de renda: inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104 (a questão da disponibilidade sobre lucros de coligadas e controladas no exterior). *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 73, 2001, pp. 105-115;

que detém o poder decisório sobre o destino desses lucros, ainda que não remetidos efetivamente, de modo concreto pela empresa controlada, situada no exterior, para a controladora localizada no Brasil<sup>6</sup>.

Em consequência, a apuração de tais lucros caracteriza aquisição de disponibilidade jurídica apta a dar nascimento ao fato gerador do imposto de renda, não havendo nenhum descompasso entre o disposto no caput do art. 74 da medida provisória em questão frente ao caput e ao parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional (modificado pela Lei Complementar nº 104/2001). Nesse sentido, não estaria violando o disposto nos arts. 146, inciso III, alínea “a”, e 153, inciso III, da Constituição Federal.

Diferente, no entanto, é a situação das empresas coligadas. O antigo parágrafo 1º, do art. 243, da Lei das Sociedades Anônimas dizia que: “são coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% ou mais, do capital da outra, sem controlá-la”. Com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, a lei societária alterou esse percentual para 20% (art. 243, §5º)<sup>7</sup>. Não havendo posição de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada localizada no exterior, não se pode falar em disponibilidade, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros para a coligada aqui localizada ou, pelo menos, antes da deliberação que se faça no âmbito dos órgãos diretores, sobre a destinação dos lucros do exercício. Não parece adequado assemelhá-las para efeito de tratamento tributário às filiais e sucursais, cujos lucros se consideram disponibilizados para a matriz na data do balanço no qual tiverem sido apurados (art. 1º, § 1º, a, da Lei nº 9.532/97).

Anteriormente à edição da medida provisória que criou *presunção* de disponibilidade dos lucros, a Lei nº 9.532, de 1997, estabelecia hipóteses concretas de disponibilização, em que efetivamente se dava a transferência dos lucros para a

---

<sup>6</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, Vol. 7, São Paulo, Dialética, 2003, pp. 303-330.

<sup>7</sup> O termo “coligada” é identificado na Lei das S/A e no Código Civil. Em 2003, quando a Ministra Ellen Gracie proferiu o seu voto na ADIn 2.588, diferenciando o tratamento conferido às coligadas das controladas, as definições eram praticamente idênticas e faziam referência à sociedade de cujo capital outra sociedade participa com 10% ou mais sem controlá-la. Entretanto, a Lei nº 11.941/09 alterou o critério de coligação da Lei das S/A, que passou considerada presumida influência significativa a participação de mais de 20% na sociedade (coligada), sem, no entanto, controlá-la. Segundo as disposições do art. 46 da Lei nº 11.941/09, o novo critério deve ser empregado exclusivamente em relação aos propósitos previstos na Lei das S/A, sendo que para as demais situações deverá ser mantida a definição do Código Civil. O acórdão da ADI nº 2588 não enfrenta essa questão, que provavelmente em breve deverá aparecer nos tribunais superiores.



controladora ou coligada situada no Brasil. A alínea “b”, do §1º, do art. 1º dispunha que, no caso de controlada ou coligada situada no exterior, os lucros eram considerados disponibilizados para a empresa no Brasil na *data do pagamento* ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior. O §2º do mesmo dispositivo explicitava o que era considerado crédito ou pagamento de lucro. Sua alínea “a” considerava creditado o lucro quando ocorresse “a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior”. Sua alínea “b” considerava pago o lucro quando ocorresse: a) o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil; b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária; c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça, e d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

Com exceção da hipótese contida na alínea “d”, atinente ao emprego do valor no aumento de capital da controlada ou coligada domiciliada no exterior, eram hipóteses de concreta transferência dos lucros para a controladora ou coligada situada no Brasil. O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no entanto, considerou disponibilizados os lucros pela sua simples apuração no balanço da controladora ou da coligada situada no Brasil – independentemente de esses lucros efetivamente terem sido distribuídos e remetidos para a empresa brasileira.

No caso das empresas coligadas, como não há controle acionário pela coligada brasileira, não se pode considerar existente sequer disponibilidade jurídica pela empresa localizada no Brasil em relação aos lucros auferidos pela sua coligada no exterior, cujo destino – como, por exemplo, reinvestimento na compra de maquinário ou outras hipóteses – está vinculado à decisão de quem detém o controle da sociedade e às limitações da própria legislação do país em que está sediada a empresa coligada.

Quanto às empresas coligadas, portanto, por ausência de qualquer um dos tipos de disponibilidade previstos no caput do art. 43 do Código Tributário Nacional, considera-se que o caput do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 violou o disposto no art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal, que reservou à lei

complementar a definição do fato gerador do imposto de renda, definição esta que não pode ser ampliada pela legislação ordinária<sup>8</sup>.

### 3. Método da Equivalência Patrimonial

A Lei 6.404, de 1.976, introduziu o chamado Método de Equivalência Patrimonial (MEP). Ele nasceu da necessidade de se registrar os reflexos das operações da investida no patrimônio da investidora. O Método procura expressar, nos balanços, os vínculos entre empresas de um mesmo grupo. Consiste num método de avaliação dos chamados “investimentos relevantes” de uma empresa – dita investidora – em suas coligadas e controladas, a teor do art. 248, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

---

<sup>8</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior – inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.518-35/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 130, São Paulo, Dialética, 2006, p. 43 e seguintes. SCHOUERI, Luís Eduardo. Transparência Fiscal Internacional, Proporcionalidade e Disponibilidade: Considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 142, São Paulo, Dialética, 2007, pp. 39-61.

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

Em síntese, o MEP consiste em determinar o valor do investimento pela aplicação, ao valor do patrimônio líquido da investida, da porcentagem de participação da investidora no seu capital social. O Método se aplica em todos os casos de controladas.

Quando se tratar de coligada, a aplicação do MEP depende da investidora ter “investimentos relevantes em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência” (art. 248, da Lei 6.404/77), ou seja: a) quando o valor contábil for igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia; ou b) quando, no conjunto das sociedades coligadas e controladas, o valor contábil for igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia (art. 247, da Lei 6.404/77).

#### **4. Sistema da tributação em bases universais**

Em reação à tendência da tributação internacional, a legislação brasileira, por meio da Lei nº 9.249, de 1995, introduziu a chamada Tributação em Bases Universais (*Worldwide Income Taxation*). A TBU é o regime tributário adotado por diversos países que abriram sua economia ao comércio internacional; privilegiando a regra da universalidade (e não mais o princípio da territorialidade), confere tratamento tributário isonômico entre empresas que percebem lucros no país e aquelas que auferem, também, rendimentos no exterior. Além disso, a TBU preserva o tratamento igualitário entre contribuintes pessoas físicas e jurídicas<sup>9</sup>.

A partir de 1995, então, o Brasil se alinha ao regime adotado na maior parte dos países, corrigindo o sistema anterior para prevenir práticas de elisão fiscal. Buscou-se enfrentar a técnica das empresas de produzirem rearranjos societários e contratuais de forma a fugir da incidência do Imposto de Renda. Nesse contexto, dispõe o art. 25:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas

---

<sup>9</sup> AVI-YONAH, Reuven. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. Nova Iorque: Cambridge University Presse, 2007, p. 25.

jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento

previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio.

Em 1997, todavia, a Medida Provisória nº 1.602 incorporou regras delineadas em instrução normativa da Secretaria da Receita Federal no que diz respeito às filiais e sucursais, fixando novamente, como momento da disponibilização dos lucros para a sociedade brasileira, a “data do balanço no qual tiverem sido apurados”<sup>10</sup>.

A disponibilização de renda pelas filiais e sucursais passou, então, a ser a data do balanço, independente de remessa de valores. Abandonou-se a chamada *disponibilização financeira* (regime de caixa) para adotar-se a *disponibilização econômica*. Nesse contexto, introduziu-se o *regime de competência*. As coligadas e controladas, todavia, continuaram com as hipóteses de pagamento e crédito para a caracterização da disponibilidade. Nesse sentido, para essas sociedades, manteve-se o critério da *disponibilização financeira (regime de caixa)*.

A Medida Provisória foi convertida sem alterações na Lei nº 9.532, de 1997. Entretanto, a criatividade das empresas, a flexibilidade da legislação comercial e as brechas existentes na legislação tributária continuavam a permitir a elisão. Com objetivo de impedir novos comportamentos elisivos, alterou-se, novamente, por meio da Medida Provisória nº 2.158-34/35 e da Lei Complementar nº 104, ambas de 2001, o regime de Tributação em Bases Universais (TBU).

O Código Tributário Nacional assim dispunha em seu art. 43:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

---

<sup>10</sup> Salienta-se, no entanto, que o Brasil adotou a regra da compensação do Imposto de Renda pago pela estrangeira. A compensação uniformiza o valor de tributo pago no Brasil com aquele pago no exterior. Não permite abusos com as medidas anti-elisivas, pois o tributo será igual ao montante devido quando as receitas são percebidas no território nacional. A Lei nº 9.249, de 1995 já previa expressamente um regime de compensação, em seu art. 26, que permitia à pessoa jurídica compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil.

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

A Lei Complementar nº 104, de 2001, então, introduziu dois parágrafos ao referido dispositivo legal do CTN:

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Essa forma de tratar a questão não era desconhecida. Desde novembro de 1997, os lucros auferidos pelas filiais e sucursais estrangeiras eram considerados disponibilizados na data de seus respectivos balanços, conforme referido anteriormente, para a apuração dos lucros das companhias sujeitas ao Método de Equivalência Patrimonial (MEP). O que fez a Medida Provisória nº 2.158-34/35, de 2001, foi estender esse tratamento para as controladas e coligadas.

Se não fora assim, as estrangeiras evitariam remeter os lucros e, por meio de reagrupamento societário ou contratual, deixariam de pagar o tributo. Com essa medida, pretendia-se impedir que a tributação ficasse ao alvedrio discricionário das empresas. E, nesse sentido, o juízo da fiscalização passou a ter critério objetivo: a data do balanço da estrangeira. Essa foi a evolução da legislação tributária brasileira, que passou a coincidir com a legislação societária.

## **5. A constitucionalidade do modelo: ADI nº 2.588-DF**

Diante desse contexto, foi ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588-DF, cujo objeto era a declaração de inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional – acrescentado, conforme explicitado anteriormente, pela Lei Complementar nº 104, de 2001 –, e de todo o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) fixou a proclamação, na sessão de 10 de abril de 2013, do resultado do julgamento da ADI nº 2588-DF, sendo o teor do acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.<sup>11</sup>

Houve maioria de seis votos para declarar, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, que a regra prevista no *caput* do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, – que prevê a incidência do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os resultados de empresas controladas ou coligadas no exterior, na data do balanço no qual tiverem sido apurados – se aplica apenas às controladas situadas em países considerados “paraísos fiscais” (e não às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida).

A definição do que sejam paraísos fiscais está contida nos artigos 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 1996. Em sua decisão, entretanto, a Suprema Corte não vinculou sua decisão a esta norma, para evitar que ficasse sujeita a mudanças futuras da legislação ordinária que trata do assunto. Assim, da decisão consta apenas que ela se aplica aos paraísos fiscais definidos em lei.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Em síntese, do julgamento da ADI 2.588-DF pode-se extrair as seguintes consequências para o *caput* do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

- (I) declarar constitucional em relação às empresas controladas em paraísos fiscais;
- (II) declarar inconstitucional no tocante às empresas coligadas no exterior que estejam localizadas em países de tributação normal;
- (III) declarar inconstitucional o parágrafo único do dispositivo citado, que pretendeu alcançar os lucros apurados por empresa controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001.

---

<sup>11</sup> STF – Pleno – ADI 2.588/DF – Relatora Ministra Ellen Gracie – Relator para o acórdão Ministro Joaquim Barbosa – Julgamento: 10/04/2013 – DJ: 10/02/2014.



Embora grande parte das indefinições sobre o regime de tributação das coligadas ou controladas no exterior tenha sido solucionado com a decisão em exame, verifica-se, todavia, que ainda não existem respostas precisas para os casos de tributação dos lucros auferidos no exterior quando do balanço das coligadas em paraísos fiscais ou das controladas em países de tributação normal sem a existência de tratados para evitar a dupla tributação com o Brasil. Tais situações são ainda objeto de recursos extraordinários no âmbito do STF e logo terão novos desdobramentos.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- AVI-YONAH, Reuven. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. Nova Iorque: Cambridge University Presse, 2007.
- BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto Sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior – inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.518-35/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 130, São Paulo, Dialética, 2006, p. 43 e seguintes.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Barueri: Manole, 2004.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O conceito de renda: inovação do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104 (a questão da disponibilidade sobre lucros de coligadas e controladas no exterior). *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 73, 2001, pp. 105-115.
- SAKAKIHARA, Zuudi. Comentários ao art. 43 do Código Tributário Nacional. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

- SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, Vol. 7, São Paulo, Dialética, 2003, pp. 303-330.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Transparência Fiscal Internacional, Proporcionalidade e Disponibilidade: Considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 142, São Paulo, Dialética, 2007, pp. 39-61.
- TZIRULNIK, Luiz. *Empresas & empresários no novo Código Civil: Lei 10.406, de 10.01.2002*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- WALD, Arnoldo. *Comentários ao Novo Código Civil*. Vol. XIV. Livro II. Do Direito de Empresa. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- WALD, Arnoldo. Algumas considerações sobre as sociedades coligadas e os grupos de sociedade na nova Lei de Sociedades Anônimas. *Revista Forense*, nº 258, Rio de Janeiro, abr.-jun. 1977. p. 83-94.