

RECURSO ESPECIAL Nº 1.211.882 - RJ (2010/0159996-0)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : YOLANDA PARTICIPAÇÕES S/A
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto com apoio no artigo 105, inciso III, alíneas "a" e "c", da Constituição Federal, contra acórdão que entendeu pela ilegalidade da tributação da empresa brasileira (empresa investidora), a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial registrado em sua contabilidade, referente ao investimento existente em empresas controladas ou coligadas no exterior (empresas investidas), previsto no art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, no que exceder aos montantes que seriam exigidos caso adicionados às respectivas bases de cálculo apenas os lucros obtidos pelas empresas investidas.

A ilegalidade foi reconhecida por ter a Corte de Origem entendido que a citada instrução normativa não tem amparo na Lei n. 9.249/95, nem na Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e nem na Lei n. 7.689/88. O julgado restou assim ementado (e-STJ fls. 243/255):

TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - IRPJ E CSLL -
 TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS
 OU COLIGADAS NO EXTERIOR - ARTIGO 7º DA IN SRF 213/2002 -
 PREVISÃO DA TRIBUTAÇÃO PELO RESULTADO POSITIVO DA
 AVALIAÇÃO DE INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA
 PATRIMONIAL - AUSÊNCIA DE PREVISÃO NA MP Nº 2.158-35/2001 -
 ARTIGOS 25, § 6º, DA LEI Nº 9.249/95, 389, §§ 1º E 2º, DO RIR/99, E 2º, § 1º,
 "C", 1, DA LEI Nº 7.689/88 - PREVISÃO DA EXCLUSÃO DO RESULTADO
 POSITIVO DA AVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS PELO VALOR DO
 PATRIMÔNIO LÍQUIDO PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO
 REAL - AFRONTA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (ART. 150, INCISO I,
 CF/88) PELA IN-SRF Nº 213/2002.

1. A controvérsia no presente recurso consiste na verificação se a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 213, de 07 de outubro de 2002, ao prescrever, no artigo 7º, *caput* e § 1º, que o resultado positivo da equivalência patrimonial, como método de ajuste do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, deve ser considerado no balanço levantado em 31 de

dé debatedo ano-calendário para fins de determinação do lucro real para incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, violou ou excedeu os termos da legislação federal, afrontando, assim, o princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da C.F./88.

2. A equivalência patrimonial, nos termos do artigo 1º da Instrução Normativa da CVM nº 247/96, corresponde ao valor do investimento determinado mediante a aplicação da percentagem de participação no capital social sobre o patrimônio líquido da coligada, sua equiparada ou controlada.

3. O artigo 74 da M.P. nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, prescreve que, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do seu artigo 21 e do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

4. O artigo 25, *caput*, da Lei nº 9.249/95 prevê que os lucros, rendimentos e ganhos de capital serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. O parágrafo 6º do artigo em questão, por sua vez, determina que “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 3.

5. Relativamente ao IRPJ, o tratamento previsto na legislação vigente que é referido no § 6º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95 encontra-se no Regulamento do Imposto de Renda de 1999, que, no artigo 389, §§ 1º e 2º, dispõe que “não serão computados na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor de investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no país”, determinando o mesmo tratamento para os resultados da avaliação de investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial.

6. Por outro lado, o artigo 2º, § 1º, “c”, 1, da Lei nº 7.689/88, prevê que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, com a exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido.

7. Constatase, pois, que a tributação dos lucros auferidos por empresas coligadas ou controladas pelo contribuinte no exterior pelo resultado positivo da avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial não está previsto na MP nº 2.158-35, nem nas Leis nº 9.249/95 e 7.689/88, que, ao contrário, vedam a sua aplicação para a determinação do lucro real para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

8. Portanto, o artigo 7º da Instrução Normativa SRF 213/2002 extrapolou e contrariou a legislação tributária que lhe é superior, ofendendo o princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da Carta Magna.

9. Desprovimento da remessa necessária, tida como existente, e da apelação da União Federal/Fazenda Nacional.

Os embargos de declaração foram rejeitados (e-STJ fls. 282/298).

Nas razões, sustenta a FAZENDA NACIONAL, em síntese, que o acórdão negou vigência aos seguintes artigos: 535, II, do CPC; 43 e §§ 1º e 2º, do CTN; 25, e §§, da Lei

Superior Tribunal de Justiça

A3

9.249/95; 34 e 74 da MP 2.158-35/2001; art. 2º, §1º, "c", 1, da Lei n. 7.689/88; arts. 247 e 248, da Lei n. 6.404/76; art. 21, do Decreto-Lei n. 1.598/77; art. 389, §§ 1º e 2º, do RIR/99. Afirma que o art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, está de acordo com a citada legislação de regência, possibilitando a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital de origem em empresas filiais ou coligadas situadas no exterior, auferidos por empresas brasileiras, através do chamado "método de equivalência patrimonial". Entende que o art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, derogou o art. 389, §1º, do RIR/99 e o art. 2º, §1º, "c", 1, da Lei n. 7.689/88, por estabelecer o "regime de competência" e não mais o "regime de caixa" como forma de se identificar a disponibilidade dos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior. Procura demonstrar o dissídio (e-STJ fls. 303/333).

Em contra-razões, alega o PARTICULAR que o recurso especial da Fazenda Nacional é intempestivo, na medida em que a contagem dos prazos na forma do art. 184, do CPC, não teria aplicação quando a parte toma ciência da decisão mediante carga nos autos, incluindo-se o dia da intimação na contagem do prazo recursal. Afirma também que a tributação pretendida pelo Fisco federal atingiria de forma ilegítima a variação cambial, já que esta tem reflexos diretos no patrimônio líquido da empresa investida no exterior. Pugna para que o recurso não seja conhecido, ou para que seja mantido o acórdão proferido pela Corte de Origem, onde foi definido que somente a parte do resultado da equivalência do valor patrimonial que efetivamente corresponde a lucro da investida seja tributável (e-STJ fls. 413/419).

O recurso foi regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 455/458).

É o relatório.

SEM REVISÃO

SEM REVISÃO

RECURSO ESPECIAL Nº 1.211.882 - RJ (2010/0159996-0)

EMENTA

SEMPRE REVISÃO

PROCESSUAL CIVIL. PRAZO. CONTAGEM. CIÊNCIA DA DECISÃO MEDIANTE CARGA DOS AUTOS. OBSERVÂNCIA DO ART. 184 E §§, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE NAQUILO QUE EXCEDE A PROPORÇÃO A QUE FAZ JUS A EMPRESA INVESTIDORA NO LUCRO AUFERIDO PELA EMPRESA INVESTIDA. ILEGALIDADE DO ART. 7º, §1º, DA IN/SRF N. 213/2002.

1. Segundo a jurisprudência desta Casa, o termo inicial do prazo recursal é antecipado para a data em que o advogado retira os autos mediante carga, pois nessa data é considerado como intimado. Contudo, em nenhum dos casos essa intimação se dá com prejuízo do disposto no art. 184 e §§, do CPC. Precedentes: REsp. n. 146.197/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, julgado em 16.4.1998; REsp. n. 88.509/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Costa Leite, julgado em 21.5.1996; REsp. n. 57.754/GO, Segunda Turma, Rel. Min. Américo Luz, julgado em 8.3.1995; REsp. n. 11.228/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Dias Trindade, julgado em 20.8.1991; REsp. n. 11.228/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Dias Trindade, julgado em 20.8.1991; REsp. n. 2.840/MG, Quarta Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, julgado em 6.11.1990.
2. Não agride ao art. 535, do CPC, o julgado que labora sobre fundamentação adequada e suficiente, muito embora sem examinar todas as teses e artigos de lei invocados pelas partes.
3. É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002.
4. Muito embora a tributação de todo o resultado positivo da equivalência patrimonial fosse em tese possível, ela foi vedada pelo disposto no art. 23, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, "c", 4º da Lei n. 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mediante artifício contábil que elimina o impacto do resultado da equivalência patrimonial na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e na apuração da base de cálculo da CSLL, não tendo essa legislação sido revogada pelo art. 25, da Lei n. 9.249/95, nem pelo art. 1º, da Medida Provisória n. 1.602, de 1997 (convertida na Lei n. 9.532/97), nem pelo art. 21, da Medida Provisória n. 1.858-7, de 29, de julho de 1999, nem pelo art. 35, Medida Provisória n. 1.991-15, de 10 de março de 2000, ou pelo art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-34, de 2001 (edições anteriores da atual Medida

Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001).

5. Recurso especial não provido.

SEM REVISÃO

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): De início, enfrente a preliminar de intempestividade do recurso invocada pela recorrida, que alega que a ciência da decisão mediante carga dos autos exclui a aplicação do art. 184, do CPC, que determina que na contagem dos prazos processuais deve ser excluído o dia do começo.

Considero infundada a tese da recorrida. A jurisprudência desta Casa tem vários exemplos de casos em que o termo inicial do prazo recursal é antecipado para a data em que o advogado retira os autos mediante carga, pois nessa data é considerado como intimado. Contudo, em nenhum dos casos essa intimação se dá com prejuízo do disposto no art. 184, do CPC. Veja-se:

RECURSO ESPECIAL. PREPARO DA APELAÇÃO. DESERÇÃO. PRAZO RECURSAL. CARGA DOS AUTOS AO ADVOGADO DO APELANTE.

1. Retirados os autos do cartório pelo advogado antes da publicação da sentença, considera-se efetivada a intimação desta na data em que foi concedida a respectiva carga ao patrono do apelante, tornando-se irrelevante a data de publicação na imprensa. Precedentes.
2. Caracterizada está a deserção porque efetivado e comprovado o preparo em data posterior à interposição da apelação e quando já expirado o prazo recursal.
3. Recurso especial conhecido e provido (REsp. n. 146.197/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, julgado em 16.4.1998).

PROCESSO CIVIL. SENTENÇA. RETIRADA DOS AUTOS. INTIMAÇÃO.

Se a parte retira os autos do cartório, tomando ciência inequívoca da sentença, considera-se efetivada a intimação, passando a correr o prazo recursal. Recurso não conhecido (REsp. n. 88.509/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Costa Leite, julgado em 21.5.1996).

PROCESSUAL CIVIL. PRAZO RECURSAL. CONTAGEM.

- O prazo recursal flui a partir da intimação da sentença ou decisão recorrível, podendo esta ser suprida pela ciência inequívoca daqueles atos, manifestada através de certidão ou carga dos autos para a parte (REsp. n. 57.754/GO, Segunda Turma, Rel. Min. Américo Luz, julgado em 8.3.1995).

CIVIL/PROCESSUAL. INTEMPESTIVIDADE DA APELAÇÃO. RETIRADA DOS AUTOS DO CARTÓRIO. INTIMAÇÃO.

Tem-se por efetivada a intimação da data em que o advogado da parte retira os autos do cartório, começando o prazo para apelação do primeiro dia útil

seguinte (REsp. n. 11.228/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Dias Trindade, julgado em 20.8.1991).

RECURSO. TEMPESTIVIDADE. INTIMAÇÃO DO ADVOGADO.

Para a fluência do prazo recursal, é de rigor a intimação do advogado, somente se prescindindo de sua formalização quando o procurador toma ciência inequívoca da decisão, como é o caso da retirada dos autos de cartório.

Recurso conhecido e provido (REsp. n. 2.840/MG, Quarta Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, julgado em 6.11.1990).

Do primeiro julgado retiro o excerto: "*O quadro fático acima revela que o advogado da recorrida, apelante, tomou ciência efetiva da sentença que rejeitou os embargos de declaração em 10.6.96, quando retirou os autos da Secretaria. Assim, o prazo recursal começou no dia 11.06.96, nos termos do art. 184, §2º, do Código de Processo Civil, terminando no dia 25.6.96*" (REsp. n. 146.197/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, julgado em 16.4.1998).

No caso concreto, procedendo à contagem na forma do art. 184 e §§, do CPC, o recurso é tempestivo. Foi feita vista dos autos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, após o julgamento dos embargos, em 3.7.2009 (sexta-feira), havendo sido lavrada certidão de intimação (e-STJ fls. 301). A petição do recurso especial foi protocolada no dia 4.8.2009 (e-STJ fls. 303). O prazo de trinta dias teve sua contagem iniciada em 6.7.2009 (segunda-feira) e findou-se na terça-feira, dia 4.8.2009. Sendo assim, o recurso merece conhecimento.

Com relação à alegada violação ao art. 535, do CPC, afasto-a. Efetivamente, não há a necessidade, para a efetiva prestação jurisdicional, que o órgão julgador se pronuncie expressamente a respeito de todas as teses e artigos de lei invocados pelas partes, basta fazer uso de fundamentação adequada.

Conheço do recurso especial em relação aos demais artigos de lei invocados, visto que prequestionadas as teses que gravitam em torno de sua aplicação. Prejudicado o exame do recurso pelo dissídio.

Quanto ao mérito, observo que a controvérsia a ser enfrentada gira em torno da compatibilização ou não do art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002 (trata da

tributação a título de IRPJ e CSLL de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil) com o ordenamento jurídico em vigor.

O acórdão recorrido entendeu que o art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, está em desacordo com o art. 25, §6º, da Lei n. 9.249/95, que manda aplicar para o caso em exame (tributação dos lucros obtidos através de empresa controlada situada no exterior apurados pelo método da equivalência patrimonial) a legislação vigente, qual seja: o art. 2º, §1º, "c", 1, da Lei n. 7.689/88, e o art. 389, *caput* e §1º, do RIR/99 (art. 23, *caput* e §1º, do Decreto-Lei n. 1.598/77), que operacionalizam contabilmente a não-tributação a título de IRPJ e CSLL, nas empresas brasileiras, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital de origem em empresas controladas ou coligadas situadas no exterior, no que exceder aos montantes que seriam exigidos caso adicionados às respectivas bases de cálculo apenas os lucros obtidos pelas empresas investidas.

Para melhor esclarecimento do tema, vale conceituar os termos técnicos envolvidos e realizar breve esboço histórico a sobre como a legislação brasileira vem tratando, em termos tributários, os lucros auferidos de empresas coligadas e controladas situadas no exterior (empresas investidas) por empresas brasileiras controladoras e coligadas (empresas investidoras).

A Lei n. 6.404/76 - LSA, desde a sua redação original, estabelece que, no balanço patrimonial da companhia controladora ou coligada (empresa investidora), a diferença entre o valor do investimento em empresa controlada ou coligada (empresa investida) e o custo de aquisição do referido investimento será registrada como resultado do exercício (art. 248, III, da LSA). Veja-se:

Lei n. 6.404/76 - LSA

Avaliação do Investimento em Coligadas e Controladas

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, **serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido**, de acordo com as seguintes normas (**redação original**):

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, 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: **(Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)**

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: **(Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)**

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: **(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)**

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

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

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

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

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

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

Para apuração do valor do investimento foi adotado pela legislação em vigor o chamado "**método da equivalência patrimonial**", compreendido este como o método que consiste em atualizar o valor contábil do investimento ao valor equivalente à participação societária da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida, e no reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício. O **valor do investimento**, portanto, será determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social, sobre o patrimônio líquido de cada sociedade coligada ou controlada (in Portal de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/equivalenciapatrimonial.htm>>. Acesso em 11.11.2010).

Exemplificativo.

- Se na data de apuração "D1" a empresa investidora "A" detém 60% das cotas da empresa investida "B", cujo patrimônio líquido é de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), o valor de seu investimento é de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais).
- Se, decorrido o período de apuração, na data de apuração "D2", o patrimônio líquido da empresa investida "B" tiver aumentado para R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), o valor do investimento da empresa investidora "A" passa a ser de R\$ 90.000,00 (noventa mil reais).
- Entre as datas de apuração "D1" e "D2" há uma variação positiva do valor do investimento de "A" em "B" da ordem de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) para o período de apuração considerado. Essa variação deve ser registrada no resultado do exercício da empresa investidora "A".

Em se tratando de método onde se apura o resultado do exercício da empresa investidora com a inclusão do resultado positivo decorrente do investimento em empresas coligadas ou controladas, há o conseqüente aumento do lucro líquido da empresa investidora. **Sendo assim, esse mecanismo contábil permite, em tese, a tributação na empresa investidora do lucro obtido com o investimento em empresas investidas, desde que seja considerado como lucro tributável da investidora a variação positiva do valor do seu investimento.**

No entanto, muito embora essa tributação fosse possível, ela foi vedada pelo disposto no art. 23, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, "c", 4, da Lei n. 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mediante artifício contábil que elimina o seu impacto na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e na apuração da base de cálculo da CSLL. Transcrevo:

Decreto-Lei n. 1.598/77 - IRPJ

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, **não será computada na determinação do lucro real.** (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Parágrafo único - **Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento** ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Lei n. 7.689/88 - CSLL

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

[...]

c) **o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:** (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - **adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;** (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

[...]

4 - **exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;** (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

[...]

Sendo assim, a variação positiva ou negativa do valor do investimento, muito embora tenha impacto sobre o lucro líquido da empresa investidora, não adentra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por força de lei.

Em se tratando de empresas investidas coligadas ou controladas situadas no exterior, havia ainda um ingrediente a mais para a não tributação da variação positiva do valor do investimento, qual seja, a vigência do art. 63, da Lei n. 4.506/64, que somente permitia a tributação de resultados provenientes de atividades exercidas no Brasil (princípio da territorialidade). Transcrevo:

Lei n. 4.506/64

Art. 63. No caso de empresas cujos resultados provenham de atividades exercidas parte no País e parte no exterior, **somente integrarão o lucro operacional os resultados produzidos no País.**

§ 1º Consideram-se atividades exercidas parte no País e parte no exterior as que provierem:

a) das operações de comércio e outras atividades lucrativas iniciadas no Brasil e ultimadas no exterior, ou vice-versa;

b) da exploração da matéria-prima no território nacional para ser beneficiada, vendida ou utilizada no estrangeiro, ou vice-versa;

c) dos transportes e meios de comunicação com os países estrangeiros.

§ 2º Se a empresa que explora atividade nas condições previstas neste artigo não puder apurar separadamente o lucro operacional produzido no País, será ele estimado ou arbitrado como equivalente a 20% (vinte por cento) da receita bruta operacional.

Posteriormente, com a publicação da Lei n.º 9.249/95, a sistemática mudou,

passando-se a tributar a título de IRPJ o lucro auferido por empresas no Brasil proveniente de empresas coligadas e controladas situadas no exterior, criando-se novo mecanismo contábil para permitir essa tributação, excepcionando-se a regra isencional anterior prevista no art. 63, da Lei n. 4.506/64. Veja-se:

Lei n. 9.249/95

Art. 25. **Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas** correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

[...]

§ 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 embasarem 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.

[...]

§ 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.**

De observar que a tributação permitida pela Lei n. 9.249/95 se restringe aos lucros auferidos no exterior pelas empresas coligadas e controladas (investidas), não abrangendo todos os lucros auferidos no exterior pela investidora por intermédio das empresas investidas.

Sendo assim, segundo a lei em exame, **somente o lucro das investidas é tributado no Brasil a título de lucro da investidora auferido no exterior, na proporção de sua participação no capital da investida.**

Essa constatação deriva do fato de que o art. 25, §2º, I, da Lei n. 9.249/95, exige a apuração dos lucros da empresa investida ("*lucros que auferirem*") para fins de serem adicionados proporcionalmente ao lucro líquido da investidora. Além disso, os §§2º e 3º do suso citado art. 25, aludem aos **lucros auferidos pelas investidas** e não pelas investidoras, no exterior.

Com todo esse contexto guarda coerência o §6º, do citado art. 25, ao determinar que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuariam a ter o tratamento previsto na legislação vigente, ou seja, **não adentrariam a base de cálculo do IRPJ, sem prejuízo da tributação dos lucros auferidos pelas empresas investidas no exterior através de sua inserção no lucro líquido da empresa investidora**, isto é, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

Nessa linha, foi publicada a Instrução Normativa SRF n. 38/96, que assim regulamentou o tema, sendo que o seu art. 1º trouxe redação semelhante aos parágrafos 2º, II e 3º, I, do art. 25, da Lei n. 9.249/95, e o seu art. 11 trouxe redação em todo semelhante à do art. 23, *caput* e parágrafo único, do já citado Decreto-Lei n. 1.598/77:

Instrução Normativa SRF n. 38/96

Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 1996 **os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda** na forma da legislação vigente, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º **Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.**

[...]

§ 3º **Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.**

[...]

Equivalência Patrimonial

Art. 11. **A contrapartida do ajuste de investimento no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, não será computada na determinação do lucro real.**

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, os resultados positivos

decorrentes do referido ajuste, computados no lucro líquido da empresa no Brasil, poderão ser dele excluídos, enquanto que os resultados negativos deverão ser a ele adicionados, quando da determinação do lucro real.

Sobreveio a Medida Provisória n. 1.602, de 1997 (convertida na Lei n. 9.532/97) que em seu art. 1º, apenas disciplinou o momento em que os lucros auferidos no exterior seriam considerados disponíveis para a empresa no Brasil (critério temporal da hipótese de incidência), a fim de que fossem adicionados ao lucro líquido desta, sem alterar a base de cálculo do IRPJ (critério quantitativo da hipótese de incidência). Veja-se:

**MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.602, DE 14 DE NOVEMBRO DE 1997.
IMPOSTO SOBRE A RENDA.**

Lucros Auferidos no Exterior

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:**

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;
- b) **no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.**

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

- a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;
- b) pago o lucro, quando ocorrer:
 1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
 2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
 3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
 4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.

§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

§ 5º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de

dezembro de 1999.

Posteriormente, a Medida Provisória n. 1.858-7, de 29, de julho de 1999 (atual Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), trouxe, em seu art. 21, norma que aplicou à tributação da CSLL a disciplina vista acima já aplicada ao IRPJ em relação à tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior. Transcrevo:

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-7, DE 29 DE JULHO DE 1999.

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

Do mesmo modo, na décima quinta reedição da citada medida provisória (Medida Provisória n. 1.991-15, de 10 de março de 2000), foi alterado o § 3º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, para também estender à CSLL o mesmo tratamento já dado ao IRPJ, no que diz respeito aos juros a serem pagos pelas empresas investidas às investidoras. Veja-se:

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.991-15, DE 10 DE MARÇO DE 2000.

Art. 35. O § 3º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, alterado pela Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

"§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, relativos a empréstimos, pagos ou creditados a empresa controlada ou coligada, independente do local de seu domicílio, incidentes sobre valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas, domiciliadas no exterior." (NR)

Na trigésima quarta reedição da supra-mencionada medida provisória (Medida Provisória n. 2.158-34, de 2001), foi publicada nova regra a respeito do momento em que os lucros auferidos no exterior seriam considerados disponíveis para a empresa no Brasil, revogando o art. 1º, da Medida Provisória n. 1.602, de 1997 (convertida na Lei n. 9.532/97), antecipando o critério temporal da hipótese de incidência para a data do balanço das empresas investidas. Também não houve qualquer alteração na base de cálculo (critério quantitativo da hipótese de incidência) do IRPJ e da CSLL. Transcrevo:

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-34, DE 27 DE JULHO DE 2001.

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e

da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, **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**, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

No entanto, muito embora a Medida Provisória n. 2.158-34, de 27 de julho de 2001, não tenha feito qualquer alteração na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no que diz respeito à tributação dos lucros auferidos no exterior, a pretexto de regulamentá-la e regulamentar as alterações normativas iniciadas com a Medida Provisória n. 1.602, de 1997 (convertida na Lei n. 9.532/97), a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB fez publicar a Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002, que efetuou alterações na base de cálculo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os lucros auferidos do exterior por intermédio de empresas coligadas e controladas, a saber:

Instrução Normativa SRF n. 213/2002

Regime de tributação

Art. 1º **Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL),** na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º **Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.**

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 4º **Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.**

[...]

Equivalência patrimonial

Art. 7º **A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.**

§ 1º **Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser**

considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário **para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.**

§ 2º **Os resultados negativos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial deverão ser adicionados para fins de determinação do lucro real** trimestral ou anual e **da base de cálculo da CSLL**, inclusive no levantamento dos balanços de suspensão e/ou redução do imposto de renda e da CSLL.

§ 3º Observado o disposto no § 1º deste artigo, a pessoa jurídica:

I - que estiver no regime de apuração trimestral, poderá excluir o valor correspondente ao resultado positivo da equivalência patrimonial no 1º, 2º e 3º trimestres para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

II - que optar pelo regime de tributação anual não deverá considerar o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL apurados sobre a base de cálculo estimada;

III - optante pelo regime de tributação anual que levantar balanço e/ou balancete de suspensão e/ou redução poderá excluir o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL.

Com efeito, o art. 7º, da nova instrução normativa é claro em permitir que a variação positiva ou negativa do valor do investimento em empresa coligada ou controlada no exterior influencie na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL devidos pela empresa investidora, permitindo a tributação pela variação positiva e a redução da base de cálculo pela variação negativa do valor do investimento.

Ora, como vimos acima, essa disciplina não encontra amparo em lei, sendo expressamente vedada pelo disposto no art. 23, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, "c", 4, da Lei n. 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, que, como já demonstrado, não sofreram qualquer alteração pela legislação que lhes foi posterior.

Ademais, a tributação permitida pelo art. 25, da Lei n. 9.249/95, é aquela incidente sobre os lucros auferidos pelas empresas investidoras **que também sejam lucros da empresa investida no exterior**. Essa tributação já estava suficientemente regulamentada no art. 1º, §3º, da Instrução Normativa SRF n. 38/96, que foi repetido pelo art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002, quando determinou que os lucros das empresas coligadas ou controladas no exterior serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, proporcionalmente à sua participação no capital social.

Ora, muito embora sabidamente possa o Fisco introduzir de ofício modificações nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento (art. 146, do CTN), tal não me parece ser o caso concreto, tendo em vista as vedações legais expressas, não havendo como tributar a integralidade da variação positiva do valor do investimento da empresa investidora em empresa coligada ou controlada no exterior. . .

Sendo assim, a sistemática em vigor não permite a tributação pela variação do valor do investimento que exceder aquilo que, além de ser considerado lucro da empresa investidora, também seja considerado lucro da empresa investida situada no exterior.

Desta forma, é de ser decretada a ilegalidade do art. 7º, da Instrução Normativa n. 213/2002, naquilo que a tributação pela variação do valor do investimento exceder a tributação dos lucros auferidos pela empresa investidora que também sejam lucros auferidos pela empresa investida situada no exterior, na forma do art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao presente recurso especial.

É como voto.

SEM REVISÃO