

**RECURSO ESPECIAL Nº 907.404 - PR (2006/0263834-0)**

**RELATOR** : **MINISTRO HUMBERTO MARTINS**  
**RECORRENTE** : VIRAGRO PARTICIPAÇÕES S/C LTDA E OUTROS  
**ADVOGADO** : ÂNGELA PAES DE BARROS DI FRANCO E OUTRO(S)  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL  
**PROCURADOR** : JOSÉ CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR – DISPONIBILIDADE JURÍDICA DA RENDA – ART. 74 DA MP. N. 2.158-35/2001 – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA CONTIDA NO *CAPUT* DO ART. 43 DO CTN – ENTENDIMENTO QUE SE COADUNA COM O ATUAL POSICIONAMENTO DO STF.

1. A análise da aplicação de uma lei federal não é incompatível com o exame de questões constitucionais subjacentes ou adjacentes.

2. *Para que haja a disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza. Não importa que o direito ainda não seja exigível (um título de crédito ainda não vencido), ou que o crédito seja de difícil e duvidosa liquidação (contas a receber). O que importa é que possam ser economicamente avaliados e, efetivamente, acresçam ao patrimônio.* (Zuudi Sakakihara in 'Código Tributário Nacional Comentado', coordenador Vladimir Passos de Freitas, Ed. RT, p. 133).

3. A Medida Provisória n. 2.158-35/2001, ao adotar a data do balanço em que os lucros tenham sido apurados na empresa controlada, independentemente do seu efetivo pagamento ou crédito, não maculou a regra-matriz da hipótese de incidência do imposto de renda contida no *caput* do art. 43 do CTN, pois, pré-existindo o acréscimo patrimonial, a lei estava autorizada a apontar o momento em que se considerariam disponibilizados os lucros apurados pela empresa controlada.

4. O entendimento firmado coaduna-se com a tese que prevalece no julgamento de mérito da ADI n. 2.588, no qual a

# *Superior Tribunal de Justiça*

eminente relatora Ministra Ellen Gracie proferiu voto no sentido de julgar procedente, em parte, o pedido formulado na inicial, para declarar a inconstitucionalidade apenas da expressão "ou coligada", duplamente contida no *caput* do referido art. 74, por ofensa ao disposto no art. 146, III, "a", da Constituição Federal, que reserva à lei complementar a definição de fato gerador.

5. A hipótese dos autos, todavia, cuida de empresas controladas localizadas no exterior, situação em que há posição de controle das empresas situadas no Brasil sobre aquelas.

Recurso especial improvido.

## **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça "Proseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro João Otávio de Noronha, acompanhando o Sr. Ministro-Relator, a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, João Otávio de Noronha (voto-vista) e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, ocasionalmente, a Sra. Ministra Eliana Calmon.

Brasília (DF), 23 de outubro de 2007 (Data do Julgamento)

**MINISTRO HUMBERTO MARTINS**  
Relator

**RECURSO ESPECIAL Nº 907.404 - PR (2006/0263834-0)**

**RELATOR** : **MINISTRO HUMBERTO MARTINS**  
**RECORRENTE** : VIRAGRO PARTICIPAÇÕES S/C LTDA E OUTROS  
**ADVOGADO** : ÂNGELA PAES DE BARROS DI FRANCO E OUTRO(S)  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL  
**PROCURADOR** : JOSÉ CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)

**RELATÓRIO**

**O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):**

Cuida-se de recurso especial interposto por VIRAGRO PARTICIPAÇÕES S/C LTDA. e OUTROS, com fundamento no artigo 105, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, ao julgar demanda relativa à incidência do imposto de renda sobre o lucro obtido pelas empresas controladas, com sede no exterior, no momento em que apurado no balanço contábil da controladora, negou provimento ao recurso de apelação das empresas recorrentes.

A ementa do julgado restou vazada nos seguintes termos (fl. 149):

*TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NO EXTERIOR. LEI Nº 9.249/95. LEI Nº 9.532/97. MP Nº 2.158-35/2001.*

*1. Nos termos do disposto no art. 153, III, da CF/88, e no art. 43 do CTN, o âmbito material de incidência do imposto de renda é aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.*

*2. A Lei Complementar nº 104/2001 incluiu o § 2º no art. 43 do CTN, cuja disposição remete à lei ordinária o poder de disciplinar as condições e o momento que se considerará a disponibilidade da receita ou de rendimentos oriundos do exterior, para fins de incidência tributária.*

*3. O art. 25 da Lei nº 9.249/95, determinava, por sua vez, que os lucros auferidos no exterior deveriam ser computados no balanço da controladora, levantado em 31 de dezembro de cada ano.*

*4. O art. 1º da Lei nº 9.532/97, no que concerne aos lucros*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*auferidos por empresas controladas no exterior, especificava o momento em que os lucros da controlada deveriam ser adicionadas ao lucro líquido da controladora brasileira, definindo que os lucros seriam considerados disponibilizados para a empresa no Brasil, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.*

*5. A Medida Provisória nº 2.158-35/01 alterou o momento em que se consideraria a "disponibilização", consignando que esta ocorre na data do balanço no qual os lucros tenham sido apurados.*

*6. De acordo com o método da equivalência patrimonial, aplicável na avaliação dos investimentos em empresas controladas, nos termos da Lei nº 6.404/76, a apuração do lucro na sociedade controlada tem reflexos imediatos na patrimônio da controladora, pois o valor do investimento é determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido da controlada, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada.*

*7. A valorização do investimento da empresa controladora configura acréscimo patrimonial, sujeito à incidência tributária. Com a apuração dos lucros na sociedade controlada, a pessoa jurídica controladora adquire imediatamente a disponibilidade econômica da renda que se incorpora em seu patrimônio, acrescentando-lhe valor, bem como a disponibilidade jurídica da renda, pois terá título jurídico para pleitear e defender o direito relativo a essa renda.*

*8. A MP n. 2.158-35/2001, ao adotar a data do balanço em que os lucros tenham sido apurados na controlada, independentemente do seu efetivo pagamento ou crédito, não maculou a regra-matriz da hipótese de incidência do imposto de renda contida no caput do art. 43 do CTN, pois, pré-existindo o acréscimo patrimonial, a lei estava autorizada a apontar o momento em que se considerariam disponibilizados os lucros apurados pela empresa controlada.*

Os embargos de declaração opostos pela recorrente restaram acolhidos em parte, tão-somente para fins de prequestionamento. (fl. 158)

Aduzem os recorrentes que o entendimento firmado no julgado recorrido violou o conceito de renda definido no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Sustentam, outrossim, que a falta de aquisição de disponibilidade

# *Superior Tribunal de Justiça*

*econômica ou jurídica das importâncias apuradas no balanço da empresa controlada, como exigido pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional, é forçoso concluir que não podem tais valores ser total ou parcialmente oferecidos à tributação, sob pena de tributar-se o que renda (e, por conseguinte, lucro) não é, e sim patrimônio. (fl. 170)*

Apresentadas as contra-razões às fls. 193/208, sobreveio o juízo de admissibilidade positivo da instância de origem. (fl. 210)

É, no essencial, o relatório.



**RECURSO ESPECIAL Nº 907.404 - PR (2006/0263834-0)**

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR – DISPONIBILIDADE JURÍDICA DA RENDA – ART. 74 DA MP. N. 2.158-35/2001 – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA CONTIDA NO *CAPUT* DO ART. 43 DO CTN – ENTENDIMENTO QUE SE COADUNA COM O ATUAL POSICIONAMENTO DO STF.

1. A análise da aplicação de uma lei federal não é incompatível com o exame de questões constitucionais subjacentes ou adjacentes.

2. *Para que haja a disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza. Não importa que o direito ainda não seja exigível (um título de crédito ainda não vencido), ou que o crédito seja de difícil e duvidosa liquidação (contas a receber). O que importa é que possam ser economicamente avaliados e, efetivamente, acresçam ao patrimônio.* (Zuudi Sakakihara in 'Código Tributário Nacional Comentado', coordenador Vladimir Passos de Freitas, Ed. RT, p. 133).

3. A Medida Provisória n. 2.158-35/2001, ao adotar a data do balanço em que os lucros tenham sido apurados na empresa controlada, independentemente do seu efetivo pagamento ou crédito, não maculou a regra-matriz da hipótese de incidência do imposto de renda contida no *caput* do art. 43 do CTN, pois, pré-existindo o acréscimo patrimonial, a lei estava autorizada a apontar o momento em que se considerariam disponibilizados os lucros apurados pela empresa controlada.

4. O entendimento firmado coaduna-se com a tese que prevalece no julgamento de mérito da ADI n. 2.588, no qual a eminente relatora Ministra Ellen Gracie proferiu voto no sentido de julgar procedente, em parte, o pedido formulado na inicial, para declarar a inconstitucionalidade apenas da expressão "ou coligada", duplamente contida no *caput* do referido art. 74, por ofensa ao disposto no art. 146, III, "a", da Constituição Federal, que reserva à

# Superior Tribunal de Justiça

lei complementar a definição de fato gerador.

5. A hipótese dos autos, todavia, cuida de empresas controladas localizadas no exterior, situação em que há posição de controle das empresas situadas no Brasil sobre aquelas.

Recurso especial improvido.

## VOTO

### **O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):**

Preliminarmente, o recurso merece conhecimento, porquanto a matéria federal restou devidamente requestionada.

Antes de adentrar no tema, convém esclarecer, por oportuno, que o acórdão do Tribunal *a quo* decidiu a questão também no âmbito infraconstitucional, notadamente à luz do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 da regra-matriz da hipótese de incidência do imposto de renda contida no *caput* do art. 43 do CTN.

Deve prevalecer o entendimento, segundo o qual a análise da aplicação de uma lei federal não é incompatível com o exame de questões constitucionais subjacentes ou adjacentes.

A competência somente seria deslocada para a Máxima Corte se a decisão recorrida tivesse julgado o feito única e exclusivamente sob o prisma constitucional. Colocada essa premissa, lembrou o ilustre Ministro Celso de Mello, emérito constitucionalista:

*Afigura-se-me inteiramente procedente, neste ponto, a afirmação do eminente Ministro Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça (DJU de 11/4/00, seção 1, p. 193), para quem 'uma coisa é haver infringência à Constituição da República, a princípio nela consagrado, outra coisa é aferir se foi aplicado o direito segundo a lei federal vigente', especialmente quando 'a questão pode e deve ser conhecida, unicamente, sob o prisma estrito da legislação federal...' (RE 226.855-7/RS)*

Em síntese, a questão merece ser conhecida unicamente pelo prisma estrito da legislação federal.

Versam os autos sobre mandado de segurança impetrado por

# Superior Tribunal de Justiça

VIRAGRO PARTICIPAÇÕES S/C LTDA e OUTROS com o objetivo de afastar a exigência do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os lucros auferidos nas empresas controladas situadas no exterior na data do balanço em que forem apurados, consoante previsão do art. 74, *caput* e parágrafo único da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, independentemente da efetiva disponibilização dos lucros às sociedades controladoras.

Após o indeferimento da liminar às fls. 60/62, adveio sentença denegatória da segurança, sob o fundamento de que, com a apuração dos lucros na sociedade controlada, a pessoa jurídica controladora, caso das impetrantes, adquire imediatamente a disponibilidade econômica e jurídica da renda ensejando a incidência do IRPJ e da CSLL. Sem condenação em honorários advocatícios.

Inconformados, os impetrantes interpuseram recurso de apelação no qual sustentaram, em síntese, que somente com a efetiva disponibilização dos lucros obtidos pelas empresas controladas no exterior, poderá sofrer a incidência do IRPJ e da CSLL.

O parecer do Ministério Público opinou pelo improvimento do recurso (fls. 136/138).

O Tribunal *a quo*, ao negar provimento ao apelo, manifestou-se no sentido de que a apuração de lucro no balanço da empresa controlada, necessariamente, implicará em acréscimo patrimonial para a empresa controladora.

Nessa diapasão, consignou:

*Como bem referido pelo ilustre magistrado singular 'com a apuração dos lucros na sociedade controlada, a pessoa jurídica controladora adquire imediatamente a disponibilidade econômica da renda (mais-valia do investimento) que se incorpora em seu patrimônio, acrescentando-lhe valor. Adquire, ainda, a disponibilidade jurídica da renda, pois terá título jurídico para pleitear e defender o direito relativo a essa renda'.*

Passa-se à análise da controvérsia.

Nos termos do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, compete à União instituir impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza.

A incidência de tributação deve obediência estrita ao princípio



# *Superior Tribunal de Justiça*

constitucional da legalidade (artigo 150, inciso I). O Código Tributário Nacional, com a autoridade de lei complementar que o caracteriza, recepcionado pela atual Carta Magna (artigo 34, parágrafo 5º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias), define o conceito de renda e o de proventos de qualquer natureza (artigo 43, incisos I e II).

É cediço que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza possui como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, consoante se infere dos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional, que, aliás, define renda e proventos.

No tocante à afirmação dos recorrentes, no sentido de que a hipótese de incidência do imposto em comento está ligada à disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou acréscimo patrimonial, é de todo conveniente trazer à colação o escólio de Zuudi Sakakihara ao delimitar os dois institutos:

*A aquisição da disponibilidade econômica de renda ou de proventos caracteriza-se tão logo sejam incorporados ao patrimônio. Para que haja a disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza. Não importa que o direito ainda não seja exigível (um título de crédito ainda não vencido), ou que o crédito seja de difícil e duvidosa liquidação (contas a receber). O que importa é que possam ser economicamente avaliados e, efetivamente, cresçam ao patrimônio.*

Dilucida, posteriormente, que:

*A disponibilidade jurídica, por seu turno, pressupõe que o adquirente tenha a titularidade jurídica da renda ou dos proventos que crescem ao seu patrimônio. Isso quer dizer que a renda ou proventos devem provir de fonte lícita, pois só assim poderão merecer a tutela jurídica, e conferir o justo título ao adquirente. A aquisição da disponibilidade jurídica tem como consequência a aquisição também da disponibilidade econômica, pois a renda ou os proventos, juridicamente adquiridos, crescem necessariamente o patrimônio. (cf. 'Código Tributário Nacional Comentado', coordenador Vladimir Passos de Freitas, Ed. RT, p. 133).*

O conceito de acréscimos patrimoniais abarca salários, abonos e vantagens pecuniárias. Pode ser produto do capital, do trabalho ou da

# Superior Tribunal de Justiça

combinação de ambos. Do capital derivam valores com conteúdo econômico, tais como juros, ações, remunerações, dividendo, utilidades, enfim, riqueza nova, na acepção técnico-financeira do termo. Já os proventos são entendidos como os acréscimos patrimoniais não-compreendidos nas hipóteses anteriores.

No caso dos autos, como bem salienta o ilustre Relator do voto condutor na Corte *a quo*, a Medida Provisória n. 2.158-35/2001, ao adotar a data do balanço em que os lucros tenham sido apurados na empresa controlada, independentemente do seu efetivo pagamento ou crédito, não maculou a regra-matriz da hipótese de incidência do imposto de renda contida no *caput* do art. 43 do CTN, pois, pré-existindo o acréscimo patrimonial, a lei estava autorizada a apontar o momento em que se considerariam disponibilizados os lucros apurados pela empresa controlada.

Nessa linha de raciocínio, configurada está a hipótese de incidência do imposto de renda previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Ademais, a mesma tese restou preconizada no início do julgamento de mérito da ADI n. 2.588, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria - CNI, contra o § 2º, do art. 43, do CTN, acrescentado pela Lei Complementar n. n. 104/2000, que delegou à lei ordinária competência para fixar as condições e o momento em que ocorrerá a disponibilidade econômica de receitas ou de rendimentos oriundos do exterior, e contra o art. 74, *caput* e § único, da MP n. 2.158-35/2001.

A eminente relatora, Min. Ellen Gracie, naquela ocasião, entendeu que não se poderia falar em disponibilidade jurídica, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros, ou, pelo menos, antes da deliberação dos órgãos diretores sobre a destinação dos lucros do exercício.

Em conseqüência, proferiu voto no sentido de julgar procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade apenas da expressão "ou coligada", duplamente contida no *caput* do referido art. 74, por ofensa ao disposto no art. 146, III, "a", da Constituição Federal, que reserva à lei complementar a definição de fato gerador.

Imperioso ressaltar, por oportuno, que, prosseguindo-se o julgamento referido, após o voto da relatora Ministra Ellen Gracie, que julgou procedente, em parte, a ação, proferiram votos-vista o Ministro Nelson Jobim, julgando-a improcedente; e o Ministro Marco Aurélio, julgando-a procedente, no que foi acompanhado pelo Ministro Sepúlveda Pertence. Aguarda-se o voto-vista do Ministro Ricardo Lewandowski.

# *Superior Tribunal de Justiça*

Infere-se, pois, que prevalece, ainda, o entendimento no sentido de que somente em relação às empresas coligadas não se pode falar em disponibilidade jurídica dos lucros antes de sua efetiva remessa ou, pelo menos, antes da deliberação dos órgãos diretores sobre a destinação dos lucros do exercício.

A hipótese dos autos, todavia, cuida de empresas controladas localizadas no exterior, situação em que há posição de controle da empresas situadas no Brasil sobre aquela.

Correto, portanto, o entendimento firmado pela Corte de origem.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS  
Relator

