

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2002.38.00.055457-3/MG
Processo na Origem: 200238000554573

RELATÓRIO

EXMA. SRA. JUÍZA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS (RELATORA CONVOCADA):

Cuida-se de apelação interposta por BMG LEASING S/A – ARRENDAMENTO MERCANTIL E OUTRO(AS) contra a sentença proferida pelo Juízo Federal da 16ª Vara da Seção Judiciária de Minas Gerais, que denegou a segurança, que consistia em afastar a exigência da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda da pessoa jurídica sobre os ganhos, rendimentos e lucros auferidos pelas empresas controladas e coligadas domiciliadas no exterior, até que esses sejam efetivamente disponibilizados aos impetrantes, bem como a aplicação do disposto no art. 63, §1º, da Lei nº 9.430/96.

As apelantes sustentam que o dispositivo questionado violou o conceito de renda e lucro contidos na CF e no CTN, ao instituir uma ficção jurídica. Além disso, alegam, com base em precedente do STF, que somente há lucro quando houver disponibilização da riqueza, e que a tributação questionada encontra óbice no art. 43, §2º do CTN e nos princípios constitucionais da irretroatividade, da segurança jurídica e do ato jurídico perfeito.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões, defendendo a confirmação da sentença recorrida.

O Representante do MPF eximiu-se de opinar.

É o relatório.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2002.38.00.055457-3/MG
Processo na Origem: 200238000554573

VOTO

EXMA. SRA. JUÍZA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS (RELATORA CONVOCADA):

A sentença recorrida denegou a segurança, sob os seguintes argumentos:

(...) Primeiramente, analisando a questão temporal, não há qualquer vício na norma atacada.

A disponibilização dos lucros é o fato gerador dos tributos questionados. A própria norma atacada definiu a data em que os lucros apurados seriam disponibilizados (a data da ocorrência do fato gerador). Desta forma, a norma não retroagiu para alcançar fato gerador anterior a sua edição. Nos termos do art. 105 do CTN, “a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.

Também não prevalece o entendimento das impetrantes de que o §2º, do art. 43, do CTN não dá suporte à tributação questionada. Não houve delegação de competência para definição de fato gerador. A norma acima simplesmente transferiu ao legislador ordinário ‘as condições e o momento em que se dará a disponibilidade’ das receitas ou dos rendimentos oriundos do exterior. Não é exigível que a norma complementar deve traçar cada detalhe da definição do fato gerador. O próprio caput do inciso III, do art. 146 da Constituição Federal usa a expressão ‘normas gerais’.

De fato somente ela (lei complementar) pode ‘criar’ novo fato gerador. Contudo, não é o caso dos autos. Não há inovação – os tributos já existiam (IR e CSLL) com seus respectivos fatos geradores. A MP questionada somente definiu o momento e as condições em que seus respectivos fatos geradores ocorreriam, no caso específico das receitas ou dos rendimentos oriundos do exterior.

Quanto ao ponto central da argumentação – violação dos conceitos de renda e lucro – também sem razão as impetrantes.

Conforme já fundamentado na decisão que indeferiu a liminar, o simples fato de o grupo auferir lucro, independente de disponibilidade imediata, enseja acréscimo patrimonial, por isso incidente Imposto de Renda – IR e Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL. Tal situação é observada ainda que o lucro esteja em poder das empresas coligadas ou controladas no exterior. O art. 43 do CTN é claro quando define como fato gerador ‘a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica’.

A distribuição do lucro para as controladoras ou coligadas é uma decorrência lógica. Nos casos concretos não se observa bem tal prática, esta a principal razão de existência da norma atacada que visa combater a elisão fiscal, fato que até mesmo as impetrantes não ignoram. A idéia é tributar o grupo econômico como um todo e não somente a controlada considerada isoladamente.

Acrescenta-se ainda, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é uníssona no sentido que o lucro apurado e ainda não distribuído é tributável:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – FATO GERADOR – LUCRO PESSOA JURÍDICA – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – MANIFESTAÇÃO SATISFATÓRIA DO TRIBUNAL A

QUO – INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. *Incide o imposto de renda sobre o lucro apurado, ainda que não distribuído, pois, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Não há como divisar violação ao artigo 535 do CPC, se o Tribunal de origem apreciar todas as questões relevantes ao deslinde da controvérsia. Inexiste cerceamento de defesa quando o órgão julgador indefere pedido de produção de prova pericial e julga antecipadamente a lide com base em provas documentais apresentadas na tese postulatória, suficientes para o convencimento do julgado. Recurso conhecido, mas improvido. (REsp 412.939/SC – 1ª Turma – Rel. Min. Garcia Vieira – DJ 21/10/2002, p. 285). – Fls. 144/145.*

Como se vê, a controvérsia posta nos autos refere-se ao exame da constitucionalidade da tributação do lucro obtido pelas empresas controladas ou coligadas com sede no exterior, no momento em que apurado no balanço contábil da controladora, antes da efetiva disponibilização dos resultados.

De acordo com a Constituição e com a legislação de regência, o imposto de renda somente poderá incidir sobre o acréscimo patrimonial, este representado pelo ingresso de riqueza nova. Não se pode olvidar que a lei ordinária que instituísse a norma de incidência do imposto de renda não poderia ampliar o campo de incidência delimitado na norma constitucional, sob pena de violação ao art. 110 do CTN.

Por sua vez, 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.

A seu turno, o art. 25 da Lei nº 9.249/95 determinava que os lucros auferidos no exterior deveriam ser computados no balanço da controladora, levantado em 31 de dezembro de cada ano:

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.

§ 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 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."

O art. 1º da Lei nº 9.532/97, no que concerne aos lucros auferidos por empresas controladas no exterior, especificava o momento em que os lucros da controlada deveriam ser adicionadas ao lucro líquido da controladora brasileira. Estabelecia que a adição se dava no exercício em que os lucros eram disponibilizados para a 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:

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.

(...)

Contudo, 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:

*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 caso em exame, a autora insurge-se justamente contra as alterações introduzidas pelo transcrito art. 74, *caput* e parágrafo único da MP nº 2.158-35/01, sob o fundamento que a referida norma colide com o conceito de renda e não atende ao aspecto temporal determinado pelo § 2º do art. 43 do CTN.

A Constituição Federal (art. 153, III) outorgou à União a competência para instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza, cabendo à lei complementar estabelecer normas gerais, definindo o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes dos impostos (art. 146, III).

Com base no referido comando constitucional, o art. 43 do CTN define o fato gerador do imposto de renda como sendo a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza:

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;

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

§ 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) (grifei).

Desse modo, segundo fixado pelo supratranscrito art. 43 do CTN, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza. Contudo, não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira. Enquanto esta última se refere à imediata "utilidade" da renda, aquela está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros.

Por disponibilidade econômica ZUUDI SAKAKIHARA entende o seguinte:

"A aquisição da disponibilidade econômica de renda ou de proventos caracteriza-se tão-logo sejam estes 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 o patrimônio.

Não se pode confundir disponibilidade econômica com a disponibilidade financeira. Aquela se contenta com o simples acréscimo patrimonial, independentemente da efetiva existência dos recursos financeiros, enquanto esta pressupõe a existência física dos recursos em caixa. O CTN exige apenas a aquisição da disponibilidade econômica, o que não quer dizer que a lei ordinária não possa, na prática, privilegiar exclusivamente a disponibilidade financeira, como faz, de um modo geral, com as pessoas

físicas" (Código Tributário Nacional Comentado, coordenado pelo professor Vladimir Passos de Freitas, Revista dos Tribunais, 2ª edição, pp. 154-155).

Nesse mesmo sentido, colaciono lição de Hugo de Brito:

"Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda em mãos.

Tendo em vista o disposto no art. 153, III, da CF/88, e no art. 43 do CTN, podemos afirmar que 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."

Pode-se concluir, então, que não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica). No caso, o incremento patrimonial verificado no balanço de uma empresa coligada ou controlada no exterior representa a majoração, proporcionalmente à participação acionária, do patrimônio da empresa coligada ou controladora no Brasil.

Sob esse prisma, parece razoável que o patrimônio da empresa brasileira já se considere acrescido desde a divulgação do balanço patrimonial da empresa estrangeira. Portanto, há disponibilidade econômica. O que não há, ainda, é disponibilidade financeira, que se fará presente apenas quando do aumento nominal do valor das ações ou do número de ações representativas do capital social.

Assim, havendo previsão legal no art. 43, § 2º, do CTN c/c o art. 74 da MP 2.158-35/2001 para que o fato gerador do imposto de renda se considere ocorrido desde a publicação do balanço patrimonial da empresa coligada ou controlada no exterior, não havia, como não há, razões que justifiquem afastar as alterações da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

A Lei Societária, nº 6.404/76, disciplinando a avaliação do investimento em coligadas e controladas, assim dispõe:

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:

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.

De acordo com o método da equivalência patrimonial, aplicável na avaliação dos investimentos em empresas controladas, a apuração do lucro na sociedade controlada tem reflexos imediatos no patrimônio da controladora, pois o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido da controlada, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada. É o que se depreende do disposto no arts. 247 e 248 da Lei das Sociedades Anônimas. A participação no capital da sociedade controlada constitui investimento da sociedade controladora que, com os lucros realizados na controlada, resulta valorizado. Essa valorização do investimento da empresa controladora configura, portanto, acréscimo patrimonial, sujeito à incidência tributária.

Ora, não há tributação de receita fictícia, pois a apuração de lucro no balanço da controlada, necessariamente, implicará em acréscimo patrimonial para a empresa controladora. 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.

Com efeito, a MP nº 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.

Neste sentido, cito os seguintes precedentes do eg. STJ e do TRF/4ª Região:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA. ARTS. 43, § 2º, DO CTN E 74 DA MP 2.158-35/2001.

1. O art. 43 do CTN, sobretudo o seu § 2º, determina que o imposto de renda incidirá sobre a disponibilidade econômica ou jurídica da renda e que a lei fixará o momento em que se torna disponível no Brasil a renda oriunda de investimento estrangeiro.

2. Atendendo à previsão contida no § 2º do art. 43 do CTN, a Medida Provisória 2.158-35/2001 dispôs, no art. 74, que "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".

3. *Em outras palavras, o art. 74 da MP 2.158-35/2001 considera ocorrido o fato gerador no momento em que a empresa controlada ou coligada no exterior publica o seu balanço patrimonial positivo.*

4. *Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata "utilidade" da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros.*

5. *Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica). No caso, o incremento patrimonial verificado no balanço de uma empresa coligada ou controlada no exterior representa a majoração, proporcionalmente à participação acionária, do patrimônio da empresa coligada ou controladora no Brasil.*

6. *Sob esse prisma, parece razoável que o patrimônio da empresa brasileira já se considere acrescido desde a divulgação do balanço patrimonial da empresa estrangeira. Nesse caso, há disponibilidade econômica. O que não há é disponibilidade financeira, que se fará presente apenas quando do aumento nominal do valor das ações ou do número de ações representativas do capital social.*

7. *É conveniente salientar que o Supremo está examinando a tese de inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC 104/2001, e do art. 74, caput e parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, em razão da ADIn 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria-CNI.*

8. *Pelos votos já proferidos na ADIn, tem-se uma noção de como é tormentosa a questão em torno da constitucionalidade do disposto no art. 74 da MP 2.158-35/2001. Há voto no sentido da inconstitucionalidade apenas quanto às empresas coligadas (Min. Ellen Gracie); votos pela total constitucionalidade do dispositivo (Ministros Nelson Jobim e Eros Grau); e votos pela sua total inconstitucionalidade (Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski).*

9. *A par de discussões de ordem constitucional, o certo é que o dispositivo ainda não foi retirado do ordenamento nem suspenso por liminar, e o recurso especial surgiu tão-somente para exame da ilegalidade do art. 7º da IN SRF 213/2001. Sob o prisma infraconstitucional, como visto, nada há de ilegal na Instrução Normativa, que encontra amparo nas regras dos arts. 43, § 2º, do CTN e 74 da MP 2.158-35/2001, que permitem seja considerada disponível a renda desde a publicação dos balanços patrimoniais das empresas coligadas e controladas no estrangeiro.*

10. Recurso especial provido."

(REsp nº 983.134 - RS (2007/0207124-7) – STJ - 2ª Turma – Rel. Min. CASTRO MEIRA - Julg. em 03/04/08)

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA. ARTS. 43, § 2º, DO CTN E 74 DA MP 2.158-35/2001.

1. *O art. 43 do CTN, sobretudo o seu § 2º, determina que o imposto de renda incidirá sobre a **disponibilidade** econômica ou jurídica da renda e que a lei fixará o momento em que se torna disponível no Brasil a renda oriunda de investimento estrangeiro.*

2. *Atendendo à previsão contida no § 2º do art. 43 do CTN, a Medida Provisória 2.158-35/2001 dispôs, no art. 74, que "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".

3. Em outras palavras, o art. 74 da MP 2.158-35/2001 considera ocorrido o fato gerador no momento em que a empresa controlada ou coligada no exterior publica o seu balanço patrimonial positivo.

*4. Não se deve confundir **disponibilidade** econômica com **disponibilidade** financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata "utilidade" da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros.*

*5. Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (**disponibilidade** financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (**disponibilidade** econômica). No caso, o incremento patrimonial verificado no balanço de uma empresa coligada ou controlada no exterior representa a majoração, proporcionalmente à participação acionária, do patrimônio da empresa coligada ou controladora no Brasil.*

*6. Sob esse prisma, parece razoável que o patrimônio da empresa brasileira já se considere acrescido desde a divulgação do balanço patrimonial da empresa estrangeira. Nesse caso, há **disponibilidade** econômica. O que não há é **disponibilidade** financeira, que se fará presente apenas quando do aumento nominal do valor das ações ou do número de ações representativas do capital **social**.*

7. É conveniente salientar que o Supremo está examinando a tese de inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC 104/2001, e do art. 74, caput e parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, em razão da ADIn 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria-CNI.

8. Pelos votos já proferidos na ADIn, tem-se uma noção de como é tormentosa a questão em torno da constitucionalidade do disposto no art. 74 da MP 2.158-35/2001. Há voto no sentido da inconstitucionalidade apenas quanto às empresas coligadas (Min. Ellen Gracie); votos pela total constitucionalidade do dispositivo (Ministros Nelson Jobim e Eros Grau); e votos pela sua total inconstitucionalidade (Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski).

9. A par de discussões de ordem constitucional, o certo é que o dispositivo ainda não foi retirado do ordenamento nem suspenso por liminar, e o recurso especial surgiu tão-somente para exame da ilegalidade do art. 7º da IN SRF 213/2001. Sob o prisma infraconstitucional, como visto, nada há de ilegal na Instrução Normativa, que encontra amparo nas regras dos arts. 43, § 2º, do CTN e 74 da MP 2.158-35/2001, que permitem seja considerada disponível a renda desde a publicação dos balanços patrimoniais das empresas coligadas e controladas no estrangeiro.

10. Recurso especial provido."

(REsp 983134/RS – Rel. Ministro Castro Meira – STJ – Segunda Turma – Julg. em 03/04/2008)

"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 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 nº 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."

(AMS nº 2002.70.00.069334-0/PR – TRF/4ª Região – Rel. Des. Federal DIRCEU DE ALMEIDA SOARES - Julg. em 06/12/2005

Por fim, considero importante salientar que a questão objeto do presente *mandamus* encontra-se sob análise do STF, nos autos da ADI nº 2.588, cujo julgamento ainda não foi concluído, em face de pedido de vista do iminente Ministro Carlos Brito, em 25/10/2007. Por enquanto, manifestaram-se favoravelmente à pretensão das impetrantes os Srs. Ministros Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence. Em sentido contrário, votaram os Exmos. Ministros Eros Grau, Nelson Jobim. Por sua vez, a eminente relatora, Ministra Ellen Gracie, proferiu voto no sentido de julgar procedente em parte o pedido, por entender não configurada a disponibilidade econômica da coligada brasileira antes da efetiva remessa dos lucros ou, pelo menos, antes da deliberação dos órgãos diretores sobre a destinação dos lucros do exercício. Assim, votou no sentido de 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.

Como se vê, a questão da constitucionalidade do disposto no art. 74 da MP 2.158-35/2001 é controversa e tormentosa. Há voto no sentido da inconstitucionalidade apenas quanto às empresas coligadas. Há votos pela total constitucionalidade do dispositivo e, também, pela sua total inconstitucionalidade.

De qualquer modo, o dispositivo ainda não foi retirado do ordenamento jurídico, nem suspenso por liminar, inexistindo motivos para reformar a sentença recorrida.

Ante o exposto, nego provimento à apelação.

É como voto.