

AMS Nº 2003.70.03.000876-4/PR

RELATORA : Juíza Federal ELOY BERNST JUSTO
APELANTE : COOPERATIVA AGROPECUARIA MOURAOENSE
LTDA/ - COAMO
ADVOGADO : Ademar Silva dos Santos e outro
APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : Simone Anacleto Lopes

D.E.

Publicado em 16/07/2009

EMENTA

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NO EXTERIOR. 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 a 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 MP n.º 2.158-35/2001, ao adotar como momento em que se considera disponibilizada a renda 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. A valorização do investimento da empresa controladora configura acréscimo patrimonial sujeito à incidência tributária, visto que com a apuração dos lucros na sociedade controlada, a pessoa jurídica controladora adquire imediatamente tanto a disponibilidade econômica da renda, que se incorpora em seu patrimônio, acrescentando-lhe valor, como a disponibilidade jurídica da renda, pois terá título jurídico para pleitear e defender o direito relativo a essa renda.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre/ RS, 30 de junho de 2009.

Juíza Federal ELOY BERNST JUSTO
Relatora

AMS Nº 2003.70.03.000876-4/PR

RELATORA : **Juíza Federal ELOY BERNST JUSTO**
APELANTE : **COOPERATIVA AGROPECUARIA MOURAOENSE LTDA/ -**
COAMO
ADVOGADO : **Ademar Silva dos Santos e outro**
APELADO : **UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)**
ADVOGADO : **Simone Anacleto Lopes**

RELATÓRIO

Cooperativa Agropecuária Mouraoense Ltda. impetrou mandado de segurança contra ato do Delegado da Receita Federal em Maringá, objetivando afastar a exigência do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os lucros auferidos em empresas controladas situadas no exterior levando em conta a data do balanço em que forem apurados - independentemente da efetiva disponibilização dos lucros às sociedades controladoras -, consoante previsão do art. 74, *caput*, e parágrafo único, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001.

Instruído o feito, sobreveio sentença denegatória da segurança, sob o fundamento de que, com a apuração dos lucros na sociedade controlada, a pessoa jurídica controladora adquire imediatamente a disponibilidade da renda, ensejando a incidência do IRPJ e da CSLL.

Inconformada, a impetrante interpôs recurso de apelação sustentando, 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.

Com contrarrazões e parecer do Ministério Público Federal pelo desprovimento do recurso, vieram os autor para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Controverte-se a respeito da constitucionalidade ou não da tributação, com relação à empresa controladora, do lucro obtido pelas empresas controladas com sede no exterior na data de sua apuração em balanço contábil, antes da efetiva disponibilização do capital.

O art. 153, III, da Constituição Federal outorgou à União a competência para instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Consoante previsão do art. 146, III, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais, definindo o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes dos impostos. Com este objetivo, 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).

Por oportuno, colaciono lição de HUGO DE BRITO MACHADO (*in* Curso de Direito Tributário. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 271) acerca do aspecto material de incidência do Imposto de Renda, esclarecedora a respeito da diferenciação entre os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica referidos pela norma supramencionada:

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.

Assim, de acordo com a Constituição e com a legislação de regência, o Imposto de Renda somente poderá incidir sobre o acréscimo patrimonial, representado pelo ingresso de riqueza nova.

De outra parte, a Lei Complementar n.º 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 em que deve ser considerada a disponibilidade da receita ou de rendimentos oriundos do exterior, para fins de incidência tributária.

O art. 25 da Lei n.º 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.

(...) (grifei)

O art. 1º da Lei n.º 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 adicionados ao lucro líquido da controladora brasileira. Estabelecia que a adição se dava no exercício em que os lucros eram disponibilizados para a controladora brasileira, assim entendido a 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.

(...) (grifei)

Contudo, a Medida Provisória n.º 2.158-35/01 alterou o momento em que seria considerada 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 n.º 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, insurge-se a impetrante contra as disposições contidas no art. 74, *caput* e parágrafo único, da MP n.º 2.158-35/01, sob o fundamento que a referida norma ignora o fato gerador do tributo, porquanto "a simples existência de renda, dissociada de sua efetiva disponibilidade por parte do contribuinte, não basta ao nascimento da respectiva obrigação tributária".

A propósito, a Lei Societária, n.º 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. (Grifei)

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 na 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, como entende a impetrante, tributação de receita fictícia, pois a apuração de lucro no balanço da controlada implicará necessariamente em acréscimo patrimonial para a empresa controladora.

Com efeito, a MP n.º 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, preexistindo o acréscimo patrimonial, a lei estava autorizada a apontar o momento em que se considerariam disponibilizados os lucros apurados pela empresa controlada.

Nessa exata linha de conta, colaciono os seguintes julgados desta Corte:

IRPJ/CSSL. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. INCIDÊNCIA SOBRE O RESULTADO DO INVESTIMENTO EM COLIGADA/CONTROLADA LOCALIZADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA OU ECONÔMICA DO RESULTADO/LUCRO. 1. A incidência tributária pátria obedece o regime de competência, de forma que, a princípio, não há como escapar da incidência do IRPJ e da CSSL quando da simples inscrição dos resultados na documentação contábil da pessoa jurídica. A adoção do regime de caixa deve vir expressamente autorizada por lei.

2. O tratamento tributário das participações societárias continua sendo regido pela Lei 6.404/76 (Lei das SAs), e pelo Decreto-lei 1.598/77, em completa consonância, no que tange ao IRPJ, com o disposto no art. 153, III, da CRFB/88 e no art. 43, I e II, e §§ 1º e 2º, do CTN, e no que tange à CSSL, com o disposto no art. 195, I, c, da CRFB/88 e na Lei 7.689/88. A tais normas, seguiu-se a promulgação da Lei 9.249/95, seguida pela MP 2.158-35/01, regulamentada pela IN-SRF 213/02.

3. 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. 4. 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.

5. Pessoa jurídica que realiza investimentos no exterior, mediante aquisição de empresa coligada, deve ser oferecido à tributação na respectiva competência, a título de IRPJ e CSSL o resultado positivo encontrado quando do balanço patrimonial. O fato de haver regulamentação diversa anteriormente não tem o condão de afastar a obrigatoriedade das normas transcritas.

(AC 2003.71.00.018907-2, Rel. MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, Primeira Turma, DJ 29/06/2005 PÁGINA: 484)

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.

(AC 2002.70.00.069334-0, Rel. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, SEGUNDA TURMA DJ 15/02/2006 PÁGINA: 403)

Por fim, importante salientar que o Supremo Tribunal Federal está examinando a questão objeto do presente *mandamus*, nos autos da ADI n.º 2.588. A eminente relatora, Ministra Ellen Gracie, proferiu voto no sentido de que somente em relação às empresas coligadas *"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"*:

IR e CSLL: Lucros Oriundos do Exterior: Iniciado o julgamento de mérito de ação direta ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria - CNI contra o § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC 104/2000, que delega à lei ordinária fixar as condições e o

momento em que se dará a disponibilidade econômica de receitas ou de rendimentos oriundos do exterior, e o art. 74, caput e parágrafo único da MP nº 2.158-35/2001, que considera disponibilizados, pela controladora ou coligada no Brasil, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Inicialmente, a Ministra Ellen Gracie, relatora, afastou a ofensa ao art. 62 da CF, por entender não configurada, à primeira vista, hipótese excepcional para o exame jurisdicional do mérito dos requisitos de relevância e de urgência de medida provisória, e, ainda, rejeitou a alegada ausência de pertinência temática da autora para propositura da ação, por entender que os objetivos institucionais da entidade são suficientes para legitimar o controle abstrato da constitucionalidade relativo ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Em seguida, a Ministra Ellen Gracie, fazendo a distinção entre empresas controladas e empresas coligadas (já que nestas não há posição de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada localizada no exterior), 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 consequência, 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 CF, que reserva à lei complementar a definição de fato gerador. Após, o julgamento foi adiado em virtude do pedido de vista do Min. Nelson Jobim.

(ADI 2.588-DF, Rel. Ministra Ellen Gracie, 05.02.2003.) (grifei)

Em face do exposto, voto por **negar provimento** ao apelo.

Juíza Federal ELOY BERNST JUSTO
Relatora