



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.003 - RS (2009/0194588-0)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : MARCOPOLO S/A
ADVOGADO : DECIO FRIGNANI JUNIOR E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

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

1. A posterior destinação dos lucros auferidos pelas empresas coligadas e controladas está diretamente sob o controle da investidora (no caso de empresa controlada) ou do grupo empresarial a que pertence a investidora (no caso de empresa coligada). Sendo assim, havendo a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, o valor está apto a compor a base de cálculo do imposto de renda. Inteligência do art. 43, §2º, do CTN, e 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Precedentes: REsp. 983.134 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 3.4.2008; e REsp. 907.404 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 23.10.2007.
2. O STF 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, contudo, não havendo liminar, as normas permanecem em vigor.
3. O art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, não revogou o art. 25, §5º, da Lei n. 9.249/95, ao estabelecer que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior passam a ser considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual forem apurados.
4. Tema que difere daquele enfrentado no REsp. nº 1.211.882 - RJ.
5. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, acompanhando o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

Os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha (voto-vista), Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 27 de setembro de 2011.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.003 - RS (2009/0194588-0)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : MARCOPOLO S/A
ADVOGADO : DECIO FRIGNANI JUNIOR E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

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

Trata-se de recurso especial interposto com apoio no artigo 105, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, contra acórdão assim ementado (e-STJ fls. 419/428):

IRPJ. CSLL. PREJUÍZO FISCAL. EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS ESTABELECIDAS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. EMPRESA NACIONAL. IMPOSSIBILIDADE. ART. 25 DA LEI Nº 9.249/95. ART. 4º E §2º DO ART. 7º DA IN SRF Nº 213/02. VIGÊNCIA. O advento da MP nº 2.158-35/2001 não implicou revogação do art. 25 da Lei nº 9.249/95. Este último dispositivo trouxe nova disposição sobre a composição da base de cálculo dos tributos (IRPJ e CSLL), abrangendo, pois, a incidência ao lucro auferido pelas empresas situadas no exterior e que sejam coligadas ou controladas por empresas nacionais. A Medida Provisória somente veio a fixar de forma diferente o momento em que se considera auferido o lucro. O abatimento do prejuízo da empresa situada no exterior pode ser efetivando no seu próprio balanço, ou seja, com o lucro auferido também fora do Brasil, nos termos como disposto no §2º do art. 4º da IN SRF nº 213/02. Permite-se, assim, mesmo que de forma indireta, à empresa brasileira refletir na sua escrita os prejuízos das empresas coligadas ou controladas estabelecidas no exterior e afasta-se, outrossim, qualquer risco de ofensa à Universalidade do imposto de renda (inciso I do §2º do art. 153 da CF/88). Não havendo autorização expressa para a pretensão da autora na legislação de regência dos tributos (IRPJ e CSLL), o Judiciário não pode atuar como legislador positivo sob pena de ofensa ao Princípio Constitucional da Separação dos Poderes - art. 2º da CF/88.

Os embargos de declaração foram parcialmente acolhidos para esclarecer que, segundo a jurisprudência do STF, não há um conceito de renda estabelecido na Constituição e no CTN - RE n. 201.465-6/MG (e-STJ fls. 442/449).

Nas razões, sustenta a parte Recorrente, em síntese, que o acórdão negou vigência aos seguintes artigos: 43 e 110 do CTN; 25, § 5º, da Lei 9.249/95; 74 da MP 2.158-35/2001. Afirma possuir o direito de computar na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, desde 2002, de forma integral, os valores referentes aos prejuízos - resultados negativos - apurados no exterior por intermédio de suas



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

empresas controladas e coligadas (e-STJ fls. 451/484).

Contra-razões nas e-STJ fls. 543/550.

O recurso foi regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 554/555).

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.003 - RS (2009/0194588-0)

EMENTA

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

1. A posterior destinação dos lucros auferidos pelas empresas coligadas e controladas está diretamente sob o controle da investidora (no caso de empresa controlada) ou do grupo empresarial a que pertence a investidora (no caso de empresa coligada). Sendo assim, havendo a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, o valor está apto a compor a base de cálculo do imposto de renda. Inteligência do art. 43, §2º, do CTN, e 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Precedentes: REsp. 983.134 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 3.4.2008; e REsp. 907.404 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 23.10.2007.

2. O STF 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, contudo, não havendo liminar, as normas permanecem em vigor.

3. O art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, não revogou o art. 25, §5º, da Lei n. 9.249/95, ao estabelecer que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior passam a ser considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual forem apurados.

4. Tema que difere daquele enfrentado no REsp. nº 1.211.882 - RJ.

5. Recurso especial não provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): De início, declaro conhecer do recurso especial, visto que prequestionadas as teses que gravitam em torno dos dispositivos legais tidos por violados.

Outrossim, observo que o tema tratado no presente recurso especial em muito difere daquele tratado no REsp. nº 1.211.882 - RJ, de minha relatoria, onde se discute a legalidade da tributação 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.

O que se enfrenta aqui é a questão relacionada aos efeitos do art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, que alterou o momento da disponibilidade para a controladora dos



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior. Passo ao exame.

Quanto ao mérito, a tese da contribuinte é a de que o art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, teria revogado parcialmente o art. 25, §5º, da Lei n. 9.249/95, ao estabelecer que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior passariam a ser considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. A legislação citada assim estabelece:

LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995.

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 embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

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

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

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

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

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

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

O art. 74 foi introduzido na 34ª reedição da Medida Provisória n. 2.158/2001, que foi publicada no D.O.U. de 28.7.2001, que alterou o momento da disponibilização dos lucros. Veja-se:

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 24 DE AGOSTO 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 seu entender, essa alteração de critério temporal teve reflexo no próprio critério material da hipótese de incidência dos tributos IRPJ e CSLL, na medida em que permitiu a tributação por um lucro ou dividendo ainda não distribuído à controladora, de modo que não exauridos os prejuízos do exterior.

Sendo assim, a legislação deixou de tratar os rendimentos produzidos por empresas controladas e coligadas como rendimentos de terceiros, tributáveis pela empresa nacional apenas quando efetivamente adquirida a disponibilidade jurídica ou econômica (distribuição de dividendos), e passou a considerar tais rendimentos como se produzidos pela própria empresa nacional, adotando o que chamou de "critério de bases universais".

Desta maneira, afirma que, para a correção do sistema e adoção plena do "critério de bases universais", poderia deduzir diretamente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela investidora, os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas apurados pelas empresas coligadas ou controladas, tendo havido revogação tácita da vedação estabelecida no §5º, do art. 25, da Lei n. 9.249/95.

Sem razão a recorrente.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

É necessário esclarecer que a empresa investidora, a empresa coligada e a empresa controlada estão submetidas a relações jurídico-tributárias distintas. Cada qual é tributada pelo IRPJ e pela CSLL (ou tributos equivalentes no país onde se encontram) em razão de sua própria base de cálculo que é apurada segundo os lucros e prejuízos que cada uma obteve no período.

Nesse sentido, em tese existem seis relações jurídico-tributárias, sendo que os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas auferidas em cada uma delas devem ficar restritos ao cálculo do IRPJ e da CSLL (ou tributos equivalentes no país onde se encontram) devidos por cada uma, individualmente.

No entanto, a empresa investidora, por ter capital empregado nas outras duas, pode ter **lucro próprio** decorrente da lucratividade que esse capital representou no período, através do bom desempenho das empresas coligadas e controladas, das quais é sócia.

Nesse caso, as bases de cálculo do seu IRPJ e da sua CSLL sofrerão o impacto dessa lucratividade, havendo a lei apenas disciplinado o momento em que se apura esse lucro e em que ocorre esse impacto, tendo o art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, antecipado essa data do **momento da distribuição dos dividendos** da coligada ou controlada para o **momento da apuração do lucro no balanço** da coligada ou controlada.

Houve sim alteração da base de cálculo, no entanto, tal antecipação não é mera ficção legal. Trata-se da constatação no plano material de que a posterior destinação dos lucros auferidos pelas empresas coligadas e controladas (pagamento de dividendos, apropriação em reserva ou capitalização da sociedade - arts. 193 a 205 da LSA) está diretamente sob o controle da investidora (no caso de empresa controlada) ou do grupo empresarial a que pertence a investidora (no caso de empresa coligada). Sendo assim, havendo a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, o valor está apto a compor a base de cálculo do imposto de renda. A técnica de tributação encontra respaldo no art. 43, *caput* e parágrafos, do CTN, especialmente no §2º:

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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)

De outro lado, caso haja prejuízos e perdas, é possível a compensação a ser feita pela empresa investidora que se dará somente e no limite dos lucros auferidos no exterior das respectivas coligadas e controladas, nos respectivos balanços, não podendo haver a importação de prejuízos.

Nesse sentido, também não procede a alegação de que a mudança de critério temporal acabou por excluir da apuração da base de cálculo eventuais prejuízos sofridos pela coligada ou controlada. Se os lucros são considerados disponibilizados na data do balanço, isto significa que os eventuais prejuízos já foram contabilizados nos próprios balanços das controladas e coligadas. Se assim não o fosse, não seria possível verificar a ocorrência ou não de lucro. Desta feita, a insurgência da contribuinte parece ser contra a não consideração da destinação do lucro líquido das coligadas ou controladas na base de cálculo do imposto de renda da investidora (fim da tributação exclusiva dos dividendos oriundos das coligadas e controladas), com a crença de que isto seria o suficiente para permitir-lhe importar os prejuízos das empresas controladas e coligadas como se fossem seus, o que me ficou mais bem elucidado após a leitura dos memoriais apresentados. O tema, já o enfrentei acima.

Outrossim, inexistente legalmente o benefício fiscal de se deduzir diretamente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela investidora, os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas apurados pelas empresas coligadas ou controladas, pois estes integram as bases de cálculo dos tributos em tese devidos por essas e não por aquela.

Também não se pode presumir por revogada uma norma que se encaixa perfeitamente na sistemática de tributação vigente que individualiza e estabelece limites claros entre as bases de cálculo das empresas investidora, coligada e controlada.

Em suma, o que o contribuinte pleiteia é o reconhecimento de uma dedução não prevista em lei e a revogação tácita de uma norma que expressamente veda essa dedução, em flagrante contrariedade ao art. 111, do CTN.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O tema já foi enfrentado nesta Segunda Turma, tendo produzido os seguintes precedentes:

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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. 983.134 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 3.4.2008).

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, cresçam 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 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 (REsp. 907.404 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 23.10.2007).

Do voto do Min. Castro Meira no REsp. 983.134 / RS, colho as seguintes observações que narram situação ainda atual:

É oportuno 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.

A Min. Ellen Gracie, relatora do feito, julgou procedente em parte o pedido,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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.

Prosseguindo-se no julgamento, votou o Ministro Nelson Jobim, julgando a ação improcedente, no que foi acompanhado pelo Ministro Eros Grau. O Ministro Marco Aurélio julgou procedente o pedido, por considerar inconstitucional o artigo 74, e seu parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35/2001, no que foi acompanhado pelos Ministros Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski.

O processo, atualmente, encontra-se com vistas ao Ministro Carlos Britto.

Como se vê, a questão da constitucionalidade do disposto no art. 74 da MP 2.158-35/2001 é 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.

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.

O recurso, portanto, não merece êxito.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao presente recurso especial.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2009/0194588-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.161.003 / RS

Número Origem: 200771070053405

PAUTA: 22/02/2011

JULGADO: 01/03/2011

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **LUCIANO MARIZ MAIA**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MARCOPOLO S/A
ADVOGADO : DECIO FRIGNANI JUNIOR E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). **MARCOS HÍDEO MOURA MATSUNAGA**, pela parte RECORRENTE: MARCOPOLO S/A

Dr(a). **CLAUDIO XAVIER SEEFELDER**, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro-Relator, negando provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha."

Aguardam os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.003 - RS (2009/0194588-0)

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA:

Recurso especial interposto por Marcopolo S.A., com base no art. 105, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, contra acórdão de fls. 419-428, da Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que negou provimento à apelação da ora recorrente, com a seguinte ementa:

"IRPJ. CSLL. PREJUÍZO FISCAL. EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS ESTABELECIDAS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. EMPRESA NACIONAL. IMPOSSIBILIDADE. ART. 25 DA LEI Nº 9.249/95. ART. 4º E § 2º DO ART. 7º DA IN SRF Nº 213/02. VIGÊNCIA.

O advento da MP nº 2.158-35/2001 não implicou revogação do art. 25 da Lei nº 9.249/95. Este último dispositivo trouxe nova disposição sobre a composição da base de cálculo dos tributos (IRPJ e CSLL), abrangendo, pois, a incidência ao lucro auferido pelas empresas nacionais. A Medida Provisória somente veio a fixar de forma diferente o momento em que se considera auferido o lucro.

O abatimento do prejuízo da empresa situada no exterior pode ser efetivado no seu próprio balanço, ou seja, com o lucro auferido também fora do Brasil, nos termos como disposto no § 2º do art. 4º da IN SRF nº 213/02. Permite-se, assim, mesmo que de forma indireta, à empresa brasileira refletir na sua escrita os prejuízos das empresas coligadas ou controladas estabelecidos no exterior e afasta-se, outrossim, qualquer risco de ofensa à Universalidade do imposto de renda (inciso I do § 2º do art. 153 da CF/88).

Não havendo autorização expressa para a pretensão da autora na legislação de regência dos tributos (IRPJ e CSLL), o Judiciário não pode atuar como legislador positivo sob pena de ofensa ao Princípio Constitucional da Separação dos Poderes – art. 2º da CF/88" (fl. 426).

O Tribunal de origem acolheu, em parte, os embargos de declaração da apelante para explicitar o julgado e para fins de prequestionamento, sem alterar a conclusão do aresto embargado, estando o acórdão respectivo assim ementado:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO. ESCLARECIMENTO. PREQUESTIONAMENTO.

São pré-requisitos autorizadores dos embargos de declaração a omissão, contradição ou obscuridade na decisão embargada. Também a jurisprudência os admite para a correção de erro material e para fim de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

prequestionamento.

O Supremo Tribunal Federal tem proclamado que os embargos declaratórios devem ser apreciados com espírito de compreensão, podendo, assim, serem acolhidos para esclarecer o julgado.

Embargos de declaração acolhidos para esclarecer que, segundo a jurisprudência do STF, não há um conceito de renda estabelecido na Constituição e no CTN – RE nº 201.465-6/MG.

Prequestionam-se artigos de lei na intenção de evitar não sejam conhecidos eventuais recursos a serem manejados nas instâncias superiores" (fl. 449).

Esclarece a recorrente que propôs a ação declaratória "com o objetivo de ver reconhecido o direito de computar na base de cálculo do Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), desde o exercício de 2002, de forma integral, os valores referentes aos prejuízos – resultados negativos – apurados no exterior por intermédio de suas empresas controladas e coligadas, em virtude da sistemática instituída pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001" (fl. 454). Almeja, ainda, afastar o "§ 2º, do artigo 7º, da IN 213/02, ou qualquer outro dispositivo que busque a limitação do seu direito em deduzir no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL os prejuízos incorridos no exterior, contidos nos resultados de equivalência patrimonial das suas empresas controladas e coligadas" (fl. 454).

Alega contrariedade aos artigos 43 e 110 do Código Tributário Nacional, 25, § 5º, da Lei n. 9.249/1995 e 74 da MP n. 2.158-35/2001, argumentando, em primeiro lugar, que o conceito de renda encontra-se vinculado ao "acréscimo patrimonial" e "que o acréscimo tributável é formado necessariamente pela consideração dos ingressos e dos desembolsos, sem o que não há acréscimo patrimonial. Daí porque afirmar que os custos e determinadas despesas devem obrigatoriamente ser computadas na formação da renda tributável, **sob pena de não se alcançar a renda, enquanto efetivo acréscimo patrimonial, ou seja, de estar tributando o patrimônio e não o acréscimo sobre ele**" (fl. 464).

Sustenta que "a norma constante no § 5º, artigo 25 da Lei nº 9.249/95, ao vedar a compensação de prejuízos do exterior com os lucros auferidos no Brasil, guardava sintonia com o ordenamento jurídico, pois **somente haveria a base tributável quando todo o prejuízo acumulado no exterior fosse exaurido pela compensação com lucros supervenientes auferidos no exterior**" (fl. 471). Entretanto, a sistemática da Lei n. 9.249/1995 **"foi drasticamente alterada pelas disposições do art. 74 da MP 2.158-35/01,**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

na medida em que deixou de tratar os rendimentos produzidos por empresas controladas e coligadas como rendimentos de terceiros (dividendos), tributáveis pela empresa nacional apenas quando efetivamente adquirida a disponibilidade jurídica ou econômica, e passou a considerar tais rendimentos como se produzidos pela própria empresa nacional" (fl. 472). Assim, "o vocábulo 'prejuízo' constante da vedação prevista no § 5º do art. 25 da Lei 9.249/95 não mais se coaduna com a sistemática de apuração e tributação em vigor" (fl. 474). O que antes "**era um prejuízo apurado pela coligada ou controlada passou a constituir-se em custo ou despesa da própria entidade brasileira**" (fl. 475).

A União apresentou contrarrazões (fls. 543-550), e o especial foi admitido (fls. 554-555).

O recurso extraordinário (fls. 487-528) também foi admitido (fls. 556-557).

O em. Ministro Mauro Campbell Marques, relator, negou provimento ao recurso especial, observando inicialmente que a empresa coligada e a empresa controlada estão submetidas a relações jurídico-tributárias distintas. Cada qual é tributada pelo IRPJ e pela CSLL em razão de sua própria base de cálculo, apurada segundo os respectivos lucros e prejuízos. Apenas a empresa investidora, por ter capital empregado nas outras duas empresas, pode ter lucro próprio decorrente da lucratividade que esse capital representou no período, através do bom desempenho das empresas coligadas e controladas, das quais é sócia. Os referidos tributos, então, sofrerão o impacto dessa lucratividade. Invocou o § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional e ressaltou, ainda, que, caso haja prejuízos e perdas, é possível a compensação, a ser feita pela empresa investidora, que somente poderá fazê-lo no limite dos lucros auferidos no exterior pelas respectivas coligadas e controladas. Concluiu que a dedução postulada não tem previsão legal e citou precedentes sobre o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001.

O presente recurso especial, de fato, não merece acolhimento.

A pretensão recursal, decorrente da modificação trazida pela medida provisória referida, encontra-se assentada no seguinte argumento deduzido pela recorrente: "**A própria legislação ordinária considera os lucros auferidos no exterior como elemento integrante da base de cálculo do imposto de renda, mas, por outro lado, não considera os prejuízos lá havidos como espécie do mesmo gênero do primeiro – resultado – em grave ofensa ao conceito de renda disposto no artigo 43 do CTN, ao princípio da**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

universalidade e à própria lógica que sustenta a sistemática de apuração dessa exação" (fls. 475-476).

Ocorre que a questão jurídica não é tão simples assim, envolvendo, na verdade, o exame de outros dispositivos legais e outros enfoques jurídicos.

Observe-se, inicialmente, que, para efeito da cobrança do IRPJ e da CSLL, os lucros auferidos "por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior" são "considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada", conforme disposto no art. 16, inciso I, da Lei n. 9.430/1996. Assim, cada uma dessas empresas deverá recolher os seus tributos no Brasil separadamente da empresa aqui sediada, conforme os seus lucros.

Entretanto não se pode esquecer que a matriz com sede no Brasil, investidora, com participação societária ou no capital em relação às empresas situadas no exterior, igualmente se beneficia dos lucros porventura auferidos por essas, havendo um indubitado acréscimo patrimonial da matriz. Daí a lógica de não se poder excluir das suas contas os benefícios auferidos no exterior na hipótese em debate.

Veja-se, a propósito, ainda sob esse mesmo enfoque, que o art. 25 da Lei n. 9.249/1995 relaciona o lucro real à **proporção de participação nos investimentos**, assim:

"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.

[...]

§ 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;

[...]

§ 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;"



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Agora, especificamente sobre o § 5º do art. 25 da Lei n. 9.249/1995, que impede sejam compensados "os prejuízos e perdas" das "filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior" com os "lucros auferidos no Brasil" pela pessoa jurídica aqui domiciliada, não contraria, mesmo após a edição da MP n. 2.158-35/2001, nenhum dispositivo legal que discipline a "renda" para efeito da cobrança de tributos.

Com efeito, os lucros das "filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior", por força do disposto no inciso I do § 2º e do inciso II do § 3º do art. 25 acima reproduzido, são apurados em balanços contábeis, nos quais, não há dúvida, já são considerados na apuração do saldo, positivo ou negativo, os prejuízos e as perdas.

Como consequência disso e da individualidade tributária entre as empresas, não se pode confundir o benefício patrimonial obtido pela matriz no Brasil decorrente de seus investimentos no exterior – mesmo em "filiais, sucursais, controladas e coligadas" – com o balanço positivo obtido por essas em sua atividade em países estrangeiros. Daí que, contabilmente, é possível e lógico impedir que os prejuízos e perdas das empresas sediadas no exterior possam ser compensados com os lucros obtidos pela empresa sediada no Brasil, reduzindo a base de cálculo dos impostos que esta deverá recolher aqui.

Mas não é só. Consideradas as pessoas jurídicas isoladamente por força de lei, a Instrução Normativa SRF n. 213, de 7.10.2002, estabeleceu que os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada (art. 4º, § 2º). Com isso, os tributos (IRPJ e CSLL) que essas deverem ao fisco brasileiro, quanto à sua base de cálculo, levarão em consideração os mencionados prejuízos.

Toda a sistemática tributária acima descrita, portanto, inclusive no tocante à inviável compensação entre prejuízos no exterior (filial, sucursal, controlada ou coligada) e lucros no Brasil (empresa aqui sediada), não viola o art. 43 do Código Tributário Nacional, que disciplina o imposto de renda, e não foi afetada pelo art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, que dispõe:

"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.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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."

Definitivamente, o referido dispositivo apenas disciplinou a data em que os lucros auferidos serão considerados como disponibilizados para a controladora ou para a coligada, o que atende a norma do art. 43, § 2º, do Código Tributário Nacional e não afeta a impossibilidade da compensação pretendida nestes autos, pois mantém a permissão de que os prejuízos havidos pelas "filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior", sejam compensados com os lucros delas próprios.

Bem andou, portanto, o acórdão recorrido, dele podendo-se extrair as seguintes passagens fundamentais:

"Ou seja, os prejuízos da coligada ou controlada no exterior não são considerados para efeito de apuração de imposto de renda da empresa nacional porque devem ser deduzidos dos lucros auferidos pela própria empresa alienígena, pelos critérios da sua própria legislação. Esta circunstância não se altera, nem mesmo a partir da vigência da MP 2.158. A diferença, na verdade, é o momento em que lucros daquelas empresas devem ser considerados como distribuídos à empresa nacional.

Por outro lado, há duas circunstâncias que devem ser destacadas. A primeira se refere ao fato de que na realização do balanço contábil da coligada ou controlada, salvo melhor juízo, já serão considerados os prejuízos. Aliás, sem querer invadir área própria dos Contadores, a idéia é que, no momento da realização do balanço é verificado se a empresa (coligada ou controlada no exterior), está 'no lucro' ou 'no prejuízo'.

A segunda circunstância é eminentemente jurídica. Na hipótese de se viabilizar do **contribuinte nacional** a dedução dos prejuízos das controladas ou coligadas no exterior, em qualquer que seja o momento em que a lei reconheça como 'distribuição de lucros', **aquele estaria recebendo um duplo benefício, ou seja, poderia deduzir os prejuízos no seu balanço e, depois, quando efetivamente auferisse os lucros, os estaria recebendo, também, com os mesmos prejuízos já deduzidos pela controlada ou coligada no exterior.** Logo, se aproveitará, indevidamente, por duas vezes, de um só direito. Tal circunstância desborda do princípio da universalidade, invocado pela recorrente.

Veja que mesmo que se alegue que o método da equivalência patrimonial leva em consideração outros elementos, tais como a própria variação cambial, não há como se considerar os prejuízos, como pretende a agravante, pois, do contrário, como já dito, poderiam ser deduzidos em duplicidade" (fl. 423).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Por todo o exposto, ausentes as violações apontadas pela recorrente, acompanho o relator.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2009/0194588-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.161.003 / RS

Número Origem: 200771070053405

PAUTA: 20/09/2011

JULGADO: 27/09/2011

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA VASCONCELOS**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MARCOPOLO S/A
ADVOGADO : DECIO FRIGNANI JUNIOR E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, acompanhando o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

Os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha (voto-vista), Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.