



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.001500/00-71
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1301-001.207 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2013
Matéria Processo Administrativo Fiscal
Embargante PRESIDÊNCIA DA PRIMEIRA TURMA
Interessado CBB EMPREENDIMENTOS E NEGÓCIOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1996

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

Cabem embargos para retificação de inexatidão material conforme o art. 66, Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009.

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA/COLIGADA NO EXTERIOR - DISPONIBILIZAÇÃO - EMPREGO DO VALOR. A finalidade da norma contida no item 4 da alínea “b” do § 2º, da Lei nº 9.532, de 1997, foi de caracterizar como disponibilização de lucros no exterior apenas os casos em que ocorrer o emprego do valor, pela investida, em favor da beneficiária (investidora), não subsumindo à norma, os casos de transferência de participação societária realizado pela controladora, seja para a integralização de capital de outra pessoa jurídica ou mesmo a sua alienação, visto que a controlada conserva consigo a titularidade dos lucros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em CONHECER dos embargos de declaração e ACOLHÊ-LO para fazer constar do Acórdão nº 1301001152 o Voto vencedor e retificar o seu resultado, nos seguintes termos, conforme o relatório e voto proferidos pelo Relator: *ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, pelo voto de QUALIDADE, em DAR provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto vencedor. Vencidos os Conselheiros Edwal Cassoni de Paula Fernandes Junior (Relator), Paulo Jakson da Silva Lucas e Wilson Fernandes Guimarães. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri.*

(assinado digitalmente)

PLÍNIO RODRIGUES LIMA – Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

VALMIR SANDRI – Redator Designado

EDITADO EM: 27/06/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Augusto de Andrade Jenier, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Paulo Jakson da Silva Lucas, Plínio Rodrigues Lima, Valmir Sandri e Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

Os presentes embargos objetivam sanar a contradição entre a decisão exarada no Acórdão nº 1301001152, de 6 de março de 2013, e o resultado às Fls. 268 dos autos.

Esta Presidência fez constar na respectiva Ata da Reunião e no resultado o seguinte texto:

“ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator. Acompanhou pelas conclusões o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães. Vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa e Valmir Sandri”.

No entanto, conforme os votos que acompanharam a divergência vencedora, deveria constar do referido e da correspondente Ata de Reunião o seguinte resultado:

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, pelo voto de QUALIDADE, em DAR provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto vencedor. Vencidos os Conselheiros Edwal Cassoni de Paula Fernandes Junior (Relator), Paulo Jakson da Silva Lucas e Wilson Fernandes Guimarães. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri.

É o relatório.

Voto Vencido

Digo: Voto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/06/2013 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 28/06/2013

por PLÍNIO RODRIGUES LIMA, Assinado digitalmente em 27/06/2013 por VALMIR SANDRI

Impresso em 02/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima

2009: Nos termos do art. 66, Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de

Seção I

Dos Embargos de Declaração

Art. 66. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão serão retificados pelo presidente de turma, mediante requerimento de conselheiro da turma, do Procurador da Fazenda Nacional, do titular da unidade da administração tributária encarregada da execução do acórdão ou do recorrente.

§ 1º Será rejeitado de plano, por despacho irrecorrível do presidente, o requerimento que não demonstrar com precisão a inexatidão ou o erro.

§ 2º Caso o presidente entenda necessário, preliminarmente, será ouvido o conselheiro relator, ou outro designado, na impossibilidade daquele, que poderá propor que a matéria seja submetida à deliberação da turma.

§ 3º Do despacho que indeferir requerimento previsto no caput, dar-se-á ciência ao requerente.

No caso, verificado o erro de escrita cometido por esta Presidência, que causou contradição entre o decidido pela Turma no Acórdão nº 1301001152, de 6 de março de 2013, e o seu resultado, às Fls. 268 dos autos, submeto o presente recurso a este Egrégio Colegiado para dele CONHECER e ACOLHÊ-LO, para constar do referido Acórdão o Voto Vencedor e retificar o resultado do Acórdão nº 1301001152, nos seguintes termos:

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, pelo voto de QUALIDADE, em DAR provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto vencedor. Vencidos os Conselheiros Edwal Cassoni de Paula Fernandes Junior (Relator), Paulo Jakson da Silva Lucas e Wilson Fernandes Guimarães. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Valmir Sandri, Redator Designado.

Tendo divergido do Ilustre Relator quanto à tributação do lucro auferido e disponibilizado no exterior, no caso de conferência de participação societária, para efeito de integralização de capital de outras empresas, fui designado para redigir o presente voto vencedor, e por já ter proferido voto na Câmara Superior de Recursos Fiscais sob a mesma matéria no Proc. Adm. n. 16327.002105/2005-73, transcrevo aqui minhas considerações lá aduzidas para dar provimento ao recurso especial, embora tenha sido vencido naquela ocasião (janeiro/2012), mas presentemente meu entendimento vem sendo adotado pela aquela Corte para dar provimento aos recursos especiais a partir de então, vejamos:

“A questão a ser definida por este Colegiado é se o investimento no exterior, utilizado para fins de integralização de capital de outra pessoa jurídica, caracteriza disponibilização de lucros prevista no item 4, § 2º, “b”, do art. 1º da Lei nº 9.532/97.

Quando ainda integrante da Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, por diversas vezes votei no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte, por entender que a expressão “o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior” contida no artigo 1º, § 2º, “b”, item 4, da Lei 9.532/97, para efeito de disponibilização de lucros, abrangia não só os casos ali expressamente apontados, como também no caso da conferência da participação societária que a investidora possuía na coligada/controlada no exterior, para efeito de integralização de capital de outras empresas em que esta viesse a participar.

Assim o fiz porque entendia que a disponibilização de que trata a norma em referência é o uso do valor adicionado pelos lucros auferidos no exterior, para quaisquer fins, inclusive a conferência de participação para efeito de integralização de capital de outras empresas, porque na participação dada em integralização estaria embutido o lucro apurado pela investida (controlada).

Agora, após vários questionamentos a mim dirigidos, debrucei-me novamente sob o tema e chequei a conclusão diametralmente oposta daquela que até então vinha adotando, ou seja, que o valor da transferência da participação societária, seja para a integralização de capital de outra pessoa jurídica ou mesmo a sua alienação não se subsume ao disposto na norma acima apontada item 4, § 2º, “b”, do art. 1º da Lei n. 9.532/97, eis que tal operação se trata de um elemento quantitativo de um outro negócio jurídico do qual a investida no exterior não participou, ou seja, ela (controlada) não praticou nenhuma das hipóteses prevista na norma legal para efeito de disponibilização, tendo em vista que conservou consigo a titularidade dos seus lucros.

In casu, poder-se-ia, nesta operação, até se falar em ganho e/ou perda de capital, mas jamais em disponibilização de lucros prevista na norma em questão, eis que o lucro da investida permaneceu intacto, e sendo assim, não há o que se falar em nenhuma das hipóteses prevista no artigo 1º, parágrafo 2º, da Lei n. 9.532/97, que dispunha:

“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 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;

c) na hipótese de contratação de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reserva de lucros;

d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

§ 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 controlada ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º. (...);”

Da leitura do dispositivo que interessa ao presente caso – item 4 da alínea “b” do § 2º -, vê-se claramente que, para efeito de disponibilização de lucros de coligada/controlada sob a forma de pagamento, não se encontra inserida na norma a utilização pela investidora, da participação societária que esta possui na empresa estrangeira que auferiu lucros para aporte de capital em outra empresa, eis que nenhum ato jurídico foi praticado pela investida que pudesse subsumir as hipóteses previstas na lei, tendo em vista que o que ocorreu foi única e exclusivamente a substituição, pela investidora, de um ativo (participação direta) por outro ativo (participação indireta).

Note-se que os dispositivos da lei determinam sempre a atuação da investida para que se considere distribuído os lucros, seja o crédito em conta bancária, a entrega, a remessa ou mesmo o emprego do valor, em favor da beneficiária (investidora), não havendo, portanto, hipótese de tributação quando não há qualquer ação por parte da investida.

Tal assertiva é corroborada pela Exposição de Motivos n. 644/97 que, ao justificar a alteração da legislação tributária, no contexto de sua modernização e aperfeiçoamento, especificamente em relação ao artigo 1º, verbis:

“4. O art. 1º do Projeto refere-se às hipóteses em que os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas ou coligadas de empresas brasileiras no exterior são considerados disponíveis para a investidora no Brasil.

*Esta definição é importante do ponto de vista tributário, tendo em vista que o fato gerador do imposto de renda, na hipótese desses rendimentos, **ocorre com a disponibilização dos lucros auferidos no exterior**” (grifo do Relator).*

E não se queira interpretar a expressão “o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior” previsto no item 4, “b”, 2º, art. 1º da Lei 9.532/97, de uma forma ampla, a abarcar outras hipóteses não previstas na norma legal, eis que não cabe ao aplicador da lei criar um direito novo, porquanto, interpretar é dar concreção ao direito¹ visando a operar “a mediação entre o caráter geral do texto normativo e sua aplicação particular”.²

De fato, o produto da interpretação é a norma jurídica. A operação de interpretar não é mecânica, por isso Eros Grau afirma que “inexistem soluções previamente estruturadas, como produtos semi-industrializados em uma linha de montagem, para os problemas jurídicos”.³ A interpretação é operação intelectual, realizada artesanalmente,⁴ podendo chamar-se, por que não, de “arte interpretativa”.⁵

A interpretação é incompatível com fórmulas e equações, como se a complexidade da vida pudesse ser representada em operações aritméticas. O direito vem do homem e serve para o homem, pois, a atividade de interpretar não visa apenas a conhecer a norma através das técnicas interpretativas, mas principalmente, “conhecer tendo em vista as condições de aplicabilidade da norma enquanto modelo de comportamento obrigatório (questão da decidibilidade).”⁶ Enfim, a interpretação do Direito tem como fito “operar a sua inserção na vida”.⁷

Mas a interpretação possui limites. Celso Bastos preleciona que “A interpretação aparece diante do juiz como se fosse um quadro, ou melhor, uma moldura, dentro da qual o intérprete tem a faculdade de exercer a sua escolha, sendo que qualquer que seja a sua opção desde que dentro deste perímetro ela é válida. Todavia, se a escolha recair fora deste quadro, será inválida”.⁸ A moldura é delimitada pela lei, pois, conforme o Ministro Luiz Gallotti do Supremo Tribunal Federal:

¹ Eros Roberto Grau. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 28.

² Idem, *ibidem*, idem.

³ Idem, *Ibidem*, p. 26

⁴ Além disso, Eros assevera que: “O trabalho jurídico de construção da norma aplicável a cada caso é trabalho artesanal. Cada solução jurídica, para cada caso, será sempre, renovadamente, uma nova solução. Por isso mesmo – e tal deve ser enfatizado –, a interpretação do direito realiza-se não como mero exercício de leitura de textos normativos, para o quê bastaria o intérprete ser alfabetizado” (Idem, *Ibidem*, Idem).

⁵ Celso Bastos expõe que: “A interpretação, pode-se dizer assim, é verdadeiramente uma arte. Como as tintas que se apresentam ao pintor, os enunciados hermenêuticos são deixados ao tirocinio do intérprete. Assim como as tintas não dizem onde, como ou em que extensão deverão ser aplicadas na tela, o mesmo ocorre com os enunciados quando enfrenta-se um caso concreto. Por isso, não é possível negar, da mesma forma, o caráter evidentemente artístico da atividade desenvolvida pelo intérprete. A interpretação já tangencia com a própria retórica. Não é ela neutra e fria como o é a Hermenêutica. Ela tem de persuadir, de convencer” (Bastos, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e Interpretação Constitucional* – Celso Bastos Editor, p. 35).

⁶ Tércio Sampaio Ferraz Júnior, 2ª ed., São Paulo. Atlas. 1980, p. 74

⁷ Eros Roberto Grau. *Op.cit.*, p. 28. MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

⁸ Celso Bastos, *op.cit.*, p. 38. Autenticado digitalmente em 28/06/2013 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 28/06/2013

por PLINIO RODRIGUES LIMA, Assinado digitalmente em 27/06/2013 por VALMIR SANDRI

Impresso em 02/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"... é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou.

Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição." (RE 71.758, RTJ 66/165).

Assim, o interprete pode "interpretar interpretando", mas não criando um direito novo, como se legislador positivo fosse, o que é sedutor, por vezes. E para segurar o ímpeto do intérprete, a ciência jurídica, mais precisamente, a hermenêutica jurídica, criou as "regras técnicas que visam à obtenção de um resultado",⁹ dando o "instrumento a ser utilizado pelo intérprete para alcançar o núcleo semântico da norma", com base nos métodos interpretativos (gramatical, lógico, histórico, sistemático e teleológico).

Certamente que usamos estes métodos interpretativos, muitas das vezes, de forma intuitiva, mas não é incomum deixarmos escapar algumas das regras básicas de interpretação, notadamente aquela prevista no método de interpretação sistemática, que visa a dar alguma coerência ou evitar incoerências dentro do ordenamento jurídico.

Por estes motivos é um equívoco manifesto interpretar a regra do item 4 "b" do § 2º do art. 1º da Lei nº 9.532/97, que dispôs sobre o "emprego do valor", de forma isolada, sem se ater ao contexto de todo o dispositivo. Como ensina Eros Grau: "não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços", na medida em que "a interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum".

Neste sentido, é fundamental interpretar o item 4 à luz do ordenamento jurídico, mas principalmente no contexto de todo o artigo 1º da Lei nº 9.532/97.

*De acordo com o art. 1º da Lei nº 9.532/97, estes lucros auferidos no exterior deveriam ser adicionados ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido **disponibilizados** para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.*

E, disponibilizar é tornar disponível, colocar alguma coisa à disposição. É um verbo transitivo direto (Aurélio), que são aqueles que não possuem sentido completo, sendo necessário um complemento, os denominados objetos diretos. O objeto direto do verbo disponibilizar, no contexto do dispositivo em comento só pode ser o lucro. É o disponibilizar lucro, que gera o efeito de a empresa no Brasil adicionar este resultado ao lucro líquido para efeito de apuração do lucro real. E quem seria o sujeito ativo desta oração, ou seja, quem deverá disponibilizar o lucro, para que aquele efeito previsto na norma seja produzido?

A resposta não pode ser outra senão as filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior. São elas que promoverão a ação de disponibilizar o lucro. Isto fica mais evidente do disposto no § 1º, "b", do dispositivo em questão, que explicitou o conceito de disponibilização, conforme veremos mais adiante.

⁹ Tercio Sampaio Ferraz Junior. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 3ª ed., São Paulo, Atlas, 2001, p. 282.

É fundamental compreender ainda, dentro de uma interpretação sistemática, que o artigo 1º da Lei nº. 9.532/97, só pode ter como fundamento os artigos 43 e 116 do CTN.

Por seu turno, o artigo 43 do CTN cuida do fato gerador do imposto sobre a renda, que é, em apertada síntese, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, esta entendida como acréscimo patrimonial. Também o art. 44 do CTN, estabelece que a base de cálculo do imposto seja o montante real, arbitrado ou presumido, da renda.

Para as pessoas jurídicas, a base de cálculo do imposto de renda, a materialidade que determina o acréscimo patrimonial (art. 43 c/c 44 do CTN), em regra, é determinada pelo lucro real, que é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, consoante definição do art. 6º do Dec. lei 1.598/77.

Com respeito às adições, estabelece o § 2º do art. 6º do Dec. 1598/77, que na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício, dentre outras parcelas, "os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real".

Ou seja, as adições constituem acréscimos patrimoniais segundo a legislação tributária, que, por sua natureza, deveriam estar abarcados pela incidência do imposto de renda, mas que não foram incluídos na apuração do lucro líquido (lucro comercial), devendo ser a este adicionado para a determinação do lucro real (lucro tributável).

Neste contexto, o caput do artigo 1º da Lei nº 9.532/97, criou uma adição ao lucro líquido, para efeito do lucro real, da empresa brasileira que auferir lucro no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas. Assim, determinou a norma legal à adição dos lucros auferidos no exterior, por não estarem eles incluídos na apuração do lucro líquido. Este foi o mecanismo criado pela norma legal.

Por seu turno, o art. 116 do CTN estabelece exatamente o momento em que ocorre o fato gerador e existente os seus efeitos, quando prescreveu:

"Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável."

Nesse passo, o art. 1º da Lei nº 9.532/97, com fulcro nos dispositivos acima, tratou do aspecto temporal do fato gerador do imposto sobre a renda incidente sobre os lucros auferidos no exterior para efeito da investidora no Brasil, determinando a sua tributação, via adição ao lucro real, quando as filiais, sucursais, controladas ou coligadas promovessem essa disponibilização em favor da empresa brasileira (disponibilização econômica ou jurídica da renda).

Com base no dispositivo legal, é possível verificar que em todas as hipóteses dadas pelo legislador, há em comum um fato contábil, o lançamento a débito na conta de reserva de lucro e a crédito numa conta de ativo ou de capital da investida, o que representa que a empresa no exterior teve seu patrimônio reduzido e a empresa no Brasil aumentou o seu patrimônio, em linhas gerais.

Vejamos como se processam os lançamentos contábeis na Investida nas hipóteses prevista no § 2º, art. 1º, da Lei nº. 9.532/97, (para efeito do disposto na alínea "b" do § 1º. do mesmo

dispositivo legal, que determina quando os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil, para efeito de tributação):

a) creditado o lucro, quando ocorrer à transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

DÉBITO: LUCROS ACUMULADOS

CRÉDITO: PASSIVO EXIGÍVEL

Obs.: Neste caso, os recursos permanecem, ainda, na Investida.

b) pago o lucro quando ocorrer:

1- o crédito do valor em conta bancária, em favor da controlada ou coligada no Brasil;

DÉBITO: LUCROS ACUMULADOS

CRÉDITO: BANCO OU CAIXA

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

DÉBITO: LUCROS ACUMULADOS

CRÉDITO: BANCO/CAIXA

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

DÉBITO: LUCROS ACUMULADOS

CRÉDITO: BANCO OU CAIXA

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior;

DÉBITO: LUCROS ACUMULADOS

CRÉDITO: BANCO/CAIXA (p.ex. pagto. de despesas/dívidas da Investidora em qualquer praça, investimentos financeiros em favor da Investidora, compra de imóvel, doação, etc.)

OU

DÉBITO: LUCROS ACUMULADOS

CRÉDITO: CAPITAL SOCIAL (DA INVESTIDA, pelo seu aumento)

*Portanto, nas hipóteses legais acima previstas, vê-se que há sempre uma ação por parte do titular do lucro no exterior para que a disponibilização se concretize na forma da lei, ou seja, a Investida no exterior terá **sempre** que praticar um dos atos jurídicos acima para ocorrer à hipótese de incidência da norma legal, acarretando, com isso, um acréscimo patrimonial para a Investidora, eis que de uma forma direta (recebimento do lucro) ou indireta (pagto. despesas, aumento capital, investimento por sua conta e ordem, etc.), ocorrerá sempre à disponibilização econômica ou jurídica da renda.*

Por outro lado, o mesmo não ocorre na hipótese de subscrição/integralização de capital de outras empresas mediante conferência de participações societárias em controlada no exterior, eis que, neste caso, não se verifica a prática de qualquer ato jurídico por parte da Investida no exterior, que permanece com sua situação patrimonial imutável, ou seja, ela não pratica nenhuma ação e, por conseguinte não terá que proceder a qualquer lançamento em sua escrita contábil, permanecendo, como já se disse acima, na titularidade dos lucros.

Nessa hipótese, os atos jurídicos são praticados exclusivamente pela empresa Investidora que deixará de participar diretamente no capital da Investida para participar de forma indireta, via sua nova participação.

Como exemplo prático, na hipótese em questão, podemos citar a integralização de capital de uma empresa X, por um determinado sócio subscritor, p.e., com ações da Petrobrás que este possuía, sem que esse ato repercuta nesta empresa, ou seja, não ocorre qualquer mutação patrimonial (Petrobrás).

Vejamos como se procede o lançamento contábil na empresa Investidora nessa hipótese (conferência de participação societária para integralização de capital de outra empresa):

DÉBITO: INVESTIMENTO (REGISTRO DA NOVA PARTICIPAÇÃO)

CRÉDITO: INVESTIMENTO (BAIXA DO INVESTIMENTO/INVESTIDA)

Como se vê nesta hipótese, ocorre apenas o registro contábil da nova participação e a baixa da participação direta que a Investidora detinha na Investida no Exterior, passando dela participar indiretamente, via nova participação, sendo que a Investida não terá que proceder a qualquer registro contábil em sua escrita.

De se registrar que o legislador utilizou a capitalização dos lucros como exemplo, ao dizer que inclusive esta constituiria "o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça". Certamente que existem outras situações a se enquadrar na hipótese de "emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça".

Podemos formular ainda, como exemplo de emprego do valor dos lucros em favor da beneficiária, a situação de a controladora no Brasil adquirir no exterior um imóvel e determinar que a sua controlada ou coligada no exterior efetue o pagamento desta operação em seu nome por conta dos lucros apurados.

De se notar que nesta hipótese a reserva de lucros é baixada diretamente contra um lançamento a crédito em banco, pois neste exemplo, a deliberação e o prazo de pagamento se deram no mesmo momento, não havendo necessidade de se criar um passivo exigível nesta situação, posto que o momento da extinção da obrigação coincide com o momento da distribuição/disponibilização.

Outro exemplo que poderia ser dado é o caso de dação em pagamento, ou seja, em que o pagamento dos lucros se dá pela entrega ao beneficiário de um bem, móvel ou imóvel. A dação em pagamento representaria a extinção da obrigação e não se enquadra nas hipóteses de "crédito do valor em conta bancária", ou "entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária", ou, ainda, "remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça", mas tão somente de "emprego do valor, em favor da beneficiária".

Outras hipóteses poderiam ser formuladas, para demonstrar o emprego do valor dos lucros em favor da beneficiária, mas em todos eles haverá sempre e necessariamente a baixa da conta de reserva de lucros contra uma conta redutora do patrimônio da controlada ou coligada no exterior (ativo, caixa, capital, etc.), de modo a representar o efetivo pagamento, isto é, a extinção da obrigação da controlada ou coligada em favor da controladora.

*Após citar todos os exemplos acima, ainda pergunto: Seria possível existir alguma hipótese de disponibilização que não representasse a mera exigibilidade ("**crédito em conta representativa de obrigação no exterior**") ou a efetiva extinção da obrigação ("**pagamento**") relativamente aos lucros apurados pelas controlada no exterior?*

*Quanto a essa indagação, não tenho qualquer dúvida em responder negativamente: Pela **redação original** do artigo 1º da Lei nº 9.532/97, não há essa hipótese, pois a norma legal elegeu como momento da disponibilização a exigibilidade ou o pagamento.*

Dessa forma, pode se afirmar, com absoluta margem de segurança, que nos termos do artigo 1º, §§ 1º, "b", e 2º, "b", da Lei nº 9.532/97, em sua redação original, ocorre a disponibilização dos lucros do exterior, para efeito de sua adição na empresa no Brasil, tão somente na data do pagamento ou crédito, assim entendido o momento em que a controlada ou coligada no exterior extinguir a sua obrigação para com a empresa brasileira, o que é representado contabilmente pela baixa da reserva de lucro contra uma conta de ativo ou outra conta que represente um acréscimo

patrimonial para a empresa brasileira, como o aumento de capital da própria coligada ou controlada estrangeira.

E neste passo, cabe relembrar que os limites da interpretação é a moldura delimitada pela lei, sendo certo, lembrando Gallotti, que podemos "interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou". Se Gallotti lecionava que se "a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição", o que dirá de o mero interprete/aplicador da lei chamar de pagamento o que não é pagamento, de crédito em conta representativa de obrigação no exterior o que não o é. Seria conceder ao interprete o poder de legislar positivamente.

De se notar que o próprio legislador não cometeu esta heresia, de chamar de pagamento o que não é pagamento. Repare que na resposta à indagação acima falei em "redação original do artigo 1º da Lei nº 9.532/97", aliás, como ao longo de todo o texto acima, e não foi sem motivo esta ressalva.

Na verdade, deixei propositalmente para falar, apenas neste momento, das alterações introduzidas no artigo 1º da Lei nº 9.532/97, pelo artigo 3º da Lei nº 9.959/00, que assim dispôs:

Art.3º O art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art.1º

§1º.....

.....

c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros;

d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

Veja que estas hipóteses não se confundem com aquelas estabelecidas na letra "b" do mesmo dispositivo que prevê o pagamento ou o crédito em conta representativa de obrigação no exterior. E não se confundem porque estas hipóteses não representam nem a exigibilidade (crédito em passivo contra baixa da reserva de lucros) e muito menos o pagamento (crédito em caixa, bancos contra reserva de lucros).

As hipóteses acima introduzidas no dispositivo abarcam situações em que não há a efetiva baixa da conta de reserva de capital, ou seja, hipóteses diversas que não representam nem um pagamento (extinção da obrigação) ou crédito em conta representativa da obrigação da empresa no exterior (exigibilidade da obrigação).

Registre que as situações dispostas na letra "c" e "d" do artigo 1º da Lei nº 9.532/97, introduzidas pela Lei n. 9.959/00, foram formas encontradas pelo contribuinte para fugir à disponibilização dos lucros auferidos no exterior pelo pagamento ou crédito em passivo, e ao mesmo tempo poder usar o valor destes lucros.

Ou seja, haveria a disponibilidade financeira do lucro, mas não a jurídica ou econômica pelo "crédito em conta representativa de obrigação no exterior") ou "pagamento", hipóteses de disponibilização previstas na letra "b".

Assim, para coibir esta atitude, o legislador criou na letra "c" uma ficção, no sentido de que, se a controlada ou coligada no exterior possuir lucros ou reserva de lucros e emprestar dinheiro à empresa brasileira, este empréstimo estaria mascarando uma distribuição disfarçada, a despeito de se manter, do ponto de vista jurídico, a obrigação de pagar os lucros que permaneceram incólumes registrados na conta de Lucros Acumulados.

O mesmo ocorre com a letra "d", onde se criou uma forma de disponibilização que não representa nem um pagamento e nem um crédito em conta representativa da obrigação, mas sim a presunção de que o adiantamento de recursos seria uma forma de distribuição de lucros, sem necessariamente representar um pagamento (extinção da obrigação) ou a mera exigibilidade dos lucros.

Estas duas hipóteses, introduzidas pelo artigo 3º da Lei nº 9.959/00, apenas confirmam a assertiva de que de acordo com a letra "b" do artigo 1º da Lei nº 9.532/97, no caso de controlada ou coligada, a disponibilização ocorre na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, o que implica, neste caso, na baixa da reserva de lucros contra um passivo exigível, e naquele, na baixa da reserva de lucros diretamente numa conta representativa da extinção da obrigação (banco, caixa, capital, etc.).

Portanto, o legislador quando pretendeu criar hipóteses diversas do pagamento ou do crédito em conta da obrigação no exterior, o fez expressamente, não cabendo ao intérprete, por intermédio da interpretação análoga, vedada expressamente pelo princípio da legalidade, se arvorar e criar outras hipóteses não previstas no texto legal.

Logo, a vista das considerações acima, pergunta-se: a transferência do investimento na controlada no exterior realizado pela controladora no Brasil implica, num pagamento ou num crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior?

A resposta pra mim é categórica: NÃO!

A transferência do investimento da controladora no Brasil para outra empresa não acarreta nem a exigibilidade (baixa da reserva de lucros contra passível exigível) e muito menos o pagamento (baixa da reserva de lucro contra caixa, banco, capital, etc.) do lucro auferido pela controlada no exterior. Não há decréscimo patrimonial da controlada ou coligada no exterior, eis que a mesma continua na titularidade dos lucros, bem como o conseqüente acréscimo patrimonial da controladora do Brasil, pelo fato de não ter lhe sido pago, creditado ou mesmo empregado àqueles lucros a seu favor.

Nesta operação – conferência de participação societária -, do ponto de vista jurídico e contábil, há apenas uma troca de ativos entre duas empresas no Brasil, ou seja, a controladora no Brasil passa a deter um investimento numa outra controlada, que passa a ser controladora direta da empresa no exterior. A controladora originária passa a ser controladora indireta do investimento no exterior; muito simples.

Como se viu acima, todos os efeitos jurídicos e registros contábeis são suportados e realizados tão somente pelas empresas controladora direta e controladora indireta do investimento no exterior, mediante simples troca de ativos. Este é o negócio jurídico subjacente, uma troca de ativos.

Esta troca de investimentos não acarreta qualquer alteração na situação jurídica ou contábil da controlada no exterior, muito menos em relação aos lucros acumulados registrados em reserva de capital. Como visto, a operação de troca de investimento não ocasiona nem a exigibilidade, nem tampouco o pagamento dos lucros, quer para a controladora direta (nova investidora), quer para a indireta (investidora originária).

Logo, se entendermos que a troca de investimentos é hipótese de disponibilização de lucros para efeito de adição ao lucro real, estaremos aí criando um novo imposto que a lei sabiamente não criou, que tributaria não a renda considerada como acréscimo patrimonial, mas sim o patrimônio da empresa, ou melhor, a simples transferência de patrimônio.

In casu, inexistente na transferência de investimento um "pagamento, crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior ou emprego do valor em benefício da controlada", referente ao lucro no exterior, que são as causas geradoras da disponibilização dos lucros apurados no exterior por controladas e coligadas em favor da empresa no Brasil, tal como estabelecido na letra "b" do § 1º do artigo 1º da Lei nº 9.532/97.

O item 4 "b" do § 2º do artigo 1º da Lei nº 9.532/97, que exemplifica uma hipótese de emprego do valor, não pode ser interpretado isoladamente de todo o conjunto do dispositivo, e principalmente da letra "b" do § 1º do artigo 1º da Lei nº 9.532/97. E esta conclusão não é meramente lógica, pois o próprio dispositivo tratou de ressaltar a conexão entre os dispositivos, ao dizer que:

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

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:

b) pago o lucro, quando ocorrer:

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

Veja-se que as regras são conexas, uma sempre se reporta a outra, há a menção expressa "para efeito do" (ou de). Ora se o § 1º estipula o "pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior" como o momento da disponibilização, e exemplifica, no § 2º, várias hipóteses em que há o efetivo o pagamento (extinção da obrigação de pagar o lucro) ou o crédito (exigibilidade de pagar lucro), como demonstrado acima, inclusive no próprio item 4, ao dispor sobre o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada domiciliada no exterior, não é dado ao intérprete inserir alguma outra situação que não represente um pagamento, crédito ou emprego, sob pena de legislar positivamente.

Quando o legislador pretendeu inserir uma regra que não representasse um pagamento, crédito ou emprego em conta representativa da obrigação da empresa no exterior, o fez expressamente, como nas situações específicas do artigo 3º da Lei nº 9.959/00, e mais recentemente, de forma mais abrangente, com a Medida Provisória nº 2.158/01, que será comentada mais adiante.

Observa-se que a jurisprudência do CARF em relação a esta matéria, para dizer que a transferência do investimento é uma forma de emprego do valor, sempre desvincilhou o termo "emprego" do termo "pagamento", o que é um equívoco manifesto, como demonstrado acima. O emprego, juntamente com o crédito, entrega e remessa, só pode ser entendido como espécies do gênero pagamento, em razão dos métodos gramatical, sistemático, lógico, teleológico e histórico de interpretação, como demonstrado acima.

Com efeito, em relação ao principal argumento utilizado por certa corrente administrativa para manter a exigência no sentido de que, não ser relevante que o lucro permaneça no PL da investida, pelo fato de que o resultado positivo (lucro) auferido através da coligada ou controlada se materializou por ocasião da apuração da equivalência patrimonial, tendo afetado o lucro líquido e, sendo assim, o PL da investidora brasileira já se encontra afetado pela valorização do investimento na investida, é de se verificar que tal raciocínio parte de premissa equivocada e sem qualquer base legal, tendo em vista que inexistente qualquer pedaço de lucro dentro da conta de investimento no Brasil, senão vejamos:

O que ocorre é que o lucro apurado pela controlada, da mesma forma que outras parcelas, aumenta o seu patrimônio líquido, servindo este valor majorado de base para o cálculo do método da equivalência patrimonial, que "é a alteração do valor contábil das participações societárias registradas no Ativo Permanente (AP), pela investidora, conforme o aumento ou a diminuição do Patrimônio Líquido (PL) da investida".

Neste é esclarecedora a regra da Instrução CVM 247/96, que trata do método de equivalência patrimonial prevista no artigo 248 da Lei nº 6.404/76, a saber:

"Art. 1º O investimento permanente de companhia aberta em coligadas, suas equiparadas e em controladas, localizadas no país e no exterior, deve ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, observadas as disposições desta Instrução.

Parágrafo Único. Equivalência patrimonial corresponde ao valor do investimento determinado mediante a aplicação da percentagem de participação no capital social sobre o patrimônio líquido de cada coligada, sua equiparada e controlada."

Como é sabido, a equivalência patrimonial é um método contábil criado para refletir na controladora o valor do seu patrimônio investido em controladas ou coligadas. É uma fórmula de cálculo de investimento. A equivalência não serve, nem nunca serviu como método de avaliação de eventual acréscimo patrimonial auferido pela controladora nas controladas ou coligadas. O próprio nome já diz, é equivalência patrimonial, e não acréscimo patrimonial.

A empresa no Brasil que reconhece um valor positivo de equivalência não auferir uma renda, pois o que se está equiparando é apenas a variação patrimonial. Aliás, não é inusitada a situação de se ter que reconhecer uma equivalência patrimonial positiva em razão exclusivamente de variação cambial, sem ter a controlada auferido lucro no exterior. Também não é inusitado a controlada no exterior, a despeito de apurar lucro no exercício, ter uma redução no patrimônio em razão da variação cambial, tendo a empresa no Brasil que registrar um resultado de equivalência patrimonial negativo. Nesta situação, em que pese o lucro da controlada, a controladora no Brasil reduz o seu investimento.

O fato é que o lucro auferido no exterior, do ponto de vista jurídico, mantido na empresa no exterior antes de qualquer exigibilidade, pagamento ou emprego em favor da empresa no Brasil, afeta tão somente o patrimônio daquela empresa no exterior, aumentando o seu patrimônio líquido. Nada mais do que isso, como bem advertiu Edmar Oliveira Andrade Filho, quando afirma que "as reservas fazem parte do patrimônio social".

E é por isso que, por ser um método de avaliação de patrimônio, e não de eventual acréscimo patrimonial da controladora no Brasil, é que o resultado da equivalência é anulado para fins do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

Em verdade, a interpretação de que na transferência de investimento a empresa no Brasil estaria disponibilizando os lucros cria um imposto novo, diverso do imposto sobre a renda.

A transferência de quotas de uma empresa para outra é um negócio envolvendo bem, mais precisamente, um bem móvel, que são as quotas de uma empresa. Esta mera transferência, que pode se dar por conferência e cessão, não é fato gerador do imposto de renda.

Somente se for apurado um ganho de capital em decorrência da transferência, é que haverá a incidência do imposto de renda. Mas veja-se que o imposto não incide sobre a operação em si, isto é, sobre a transferência, mas sim em razão do ganho de capital que é um efeito do negócio jurídico, ou melhor, é a situação jurídica determinada pela legislação como fato gerador do imposto de renda (art. 43 c/c art. 116, II, do CTN).

No caso da transferência/conferência de quotas/ações, a empresa que recebeu o investimento passa a deter todos os direitos sobre o patrimônio da investida, inclusive eventuais lucros acumulados mantidos em reserva. Esta outra empresa, e não mais aquela detentora originariamente do investimento é que poderá dispor sobre o seu pagamento ou a mera disponibilização dos lucros.

Quanto à falsa premissa de que, se o lucro no exterior não for tributado por ocasião da transferência, para outra empresa, da titularidade das quotas que esta possuía na controlada no exterior, este não mais seria tributado, é de se observar que tal hipótese não ocorre.

Isto porque, se ocorrer à disponibilização do lucro no exterior em favor da nova investidora, em qualquer das hipóteses antes mencionadas, aquela empresa deverá adicionar o valor ao lucro líquido para efeito de apuração do lucro real, se residente no Brasil, ou, quando essa disponibilizar a sua controladora no Brasil, se residente no exterior, evidentemente, não considerando aqui a hipótese do disposto no art. 74, da MP 2.158-35/2001, que introduziu novo tratamento tributário aos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior - disponibilização ficta, com supedâneo no § 2º. do art. 43, do CTN, acrescentado pela LC n. 104/01 -, no sentido de que serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Como visto acima, o legislador complementar transferiu para o legislador ordinário a função de dizer as condições e o momento e que os lucros auferidos no exterior seriam tributados no Brasil, ou seja, o legislador ordinário, a princípio, não mais estaria atrelado às regras da cabeça do artigo 43 e incisos do CTN que previam a tributação pelo imposto de renda apenas quando existisse a efetiva disponibilidade econômica e jurídica da renda, pois, a partir da alteração do art. 43 do CTN, cabe a ele determinar o momento efetivo da tributação relativamente aos lucros oriundos do exterior.

Assim, com fulcro na alteração das regras do CTN, o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001¹⁰, abandonou o conceito de disponibilização e passou a tributar o lucro na data do balanço no qual foi apurado. Com este normativo, todos os lucros acumulados desde janeiro de 1996 e ainda não disponibilizados em favor da investidora no Brasil, deveriam ser tributados de uma só vez.

É fácil constar que, pelo histórico legislativo, as regras referentes à tributação no exterior sofreram uma evolução ao longo do tempo, sendo aperfeiçoada pelo Poder Legiferante.

E este é o ponto crucial. Somente cabe ao Poder Legiferante a competência para instituir as regras de tributação dos lucros no exterior, estando vedado ao interprete criar mecanismos de tributação a pretexto de uma interpretação extensiva não prevista em normas legais.

10 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.

Assim, mesmo que fosse verdade que a transferência de investimentos evita a tributação dos lucros no exterior, como sustentam algumas vozes, esta justificativa não poderia servir de fundamento para dizer que a transferência de investimento corresponde a um pagamento dos lucros auferidos no exterior, ante a ausência absoluta de base legal, aliado ao fato de que aquela afirmativa perdeu completo sentido em razão da MP 2.158/2001, que tributou de forma retroativa todos os lucros que ainda não tivessem sido disponibilizados desde janeiro de 1996.

Quando ao fundamento jurídico principal da autuação, qual seja, o art. 2º, § 9º, da IN 38/96, faça também aqui minhas considerações. Vejamos:

Ciente dos vícios da Lei n. 9.249/95 e reconhecendo a impossibilidade de se exigir tributos com base na operação ora praticada pelo contribuinte, foi que a Administração Federal, baixou, ainda no ano-calendário de 1996, a Instrução Normativa n. 38, esclarecendo, no § 9º, inciso II, art. 2º. (diga-se de passagem, sem qualquer base legal, seja na vigência da legislação pretérita - Lei n. 9.249/95, ou mesmo na legislação ora em análise – Lei 9.532/97), que na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, que os lucros ainda não tributados no Brasil deveriam ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante (investidora) no Brasil, verbis:

IN n. 38/96

Art. 2º. (...).

§ 2º. – Para efeito do dispositivo no parágrafo anterior, considera-se:

II – pago o lucro, quando ocorrer:

§ 9º. – Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil.”

Vê se que a tentativa do Poder Executivo de retificar a Lei n. 9.249/95, por intermédio de IN, para incluir a hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal como disponibilização de lucros, apenas reforça o entendimento de que não havia base legal para a exigência de tributo com base em tal hipótese, e nem mesmo com a Lei n. 9.532/97, que veio com o objetivo declarado de corrigir a legislação pretérita (Lei n. 9.249/95) previu tal hipótese.

De se registrar, ainda, que mesmo com o advento da Lei n. 9.959/2000, que alterou a redação do § 1º do artigo 1º da Lei n. 9.532/97, incluindo duas novas hipóteses de disponibilização já acima mencionadas, e do art. 74, da MP 2.158-35/2001, que introduziu novo tratamento tributário dos lucros auferidos no exterior, não incluíram a alienação de participação societária sediada no exterior ou mesmo a conferência de participação para efeito de integralização de capital de outras empresas efetuado pela investidora como hipóteses de disponibilização.

Se a intenção do legislador era considerar a alienação/conferência de participação societária como disponibilização de lucros, certamente isso estaria contemplado nas normas legais acima citadas, que foram publicadas após a publicação da IN n. 38/96.

Como não o fez, é forçoso reconhecer também aqui a inaplicabilidade da IN nº 38/96, freqüentemente utilizada pela fiscalização, de forma subsidiária para fundamentar a exigência ora questionada, eis que a mesma (IN) passou a negar aplicação ao sistema legalmente vigente, definindo ela própria em que hipóteses ocorreria à tributação dos lucros auferidos no exterior, em flagrante violação aos princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada.

Vê se, portanto, que mesmo que com um esforço hercúleo, não há como equiparar a transferência da participação societária, seja para a integralização de capital de outra pessoa jurídica ou mesmo a sua alienação, como hipótese de distribuição de lucros pela investida no exterior.”

Processo nº 16327.001500/00-71
Acórdão n.º **1301-001.207**

S1-C3T1
Fl. 10

Assim, continuando convicto de minha posição adotada no voto ora transcrito, voto no sentido de DAR provimento ao presente recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri