



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Recurso nº. : 140.320
Matéria : IRPJ e OUTRO – EXS.: 2002, 2003
Recorrente : REFRATEC - PRODUTOS ELETROFUNDIDOS LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 23 DE MARÇO DE 2006
Acórdão nº. : 108-08.765

IRPJ – CONTROLADA EM PORTUGAL – LUCROS DE 1996 E 1997 – LEI 9249/95 – TRATADO INTERNACIONAL – O art. 25 da Lei 9249/95 estabeleceu que o lucro apurado por controlada no exterior devia ser oferecido à tributação do IRPJ pela sócia controladora sediada no Brasil. Contudo, para a pessoa jurídica no Brasil que possuísse controlada com sede em Portugal, essa norma não tinha eficácia por força do Tratado entre Brasil e Portugal para evitar a bitributação (Decreto 69393/71), cujo artigo VII prevê a impossibilidade de um Estado tributar os lucros de uma empresa localizada no outro Estado.

IRPJ – CONTROLADA EM PORTUGAL – LUCROS A PARTIR DE 1998 – LEI 9532/97 – DISPONIBILIZAÇÃO – EMPREGO DO LUCRO – O art. 1º da Lei 9532/97 alterou a hipótese de incidência para situação de disponibilização dos lucros de controlada no exterior. Dentre as hipóteses de disponibilização, está previsto o emprego dos lucros acumulados, os quais são excluídos enquanto não disponibilizados. A utilização do valor ajustado pela equivalência patrimonial (com lucros) na apuração de ganho de capital na cessão da participação deve ser considerada como a hipótese de emprego do valor do lucro em favor da beneficiária (controladora), situação em que deve ser oferecido à tributação o lucro até então excluído.

IRPJ – CONTROLADA NA ESPANHA – LUCROS A PARTIR DE 2001 – MP 2158-34/2001 – TRATADO INTERNACIONAL – O art. 74 da MP 2158-34 estabeleceu a presunção absoluta (ficção) de que o lucro auferido por controlada no exterior deve ser considerado distribuído à controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano. O Tratado entre Brasil e Espanha não afasta a incidência de tributação por empresa sediada no Brasil relativamente ao lucro de empresa espanhola considerado distribuído.

CSL – CONTROLADA NO EXTERIOR – MP 1858-6/99 – INÍCIO DA TRIBUTAÇÃO – O art. 25 da Lei 9249/95 e o art. 1º da Lei 9532/97 fixaram a tributação de lucro de controlada no exterior apenas pelo IRPJ, não sendo possível alargar a norma jurídica para que se submeta à CSL por falta de amparo legal. Apenas com a edição da MP 1858-6/99 foi introduzida a norma legal que criou a hipótese de incidência.

Preliminar de nulidade rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

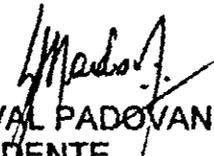


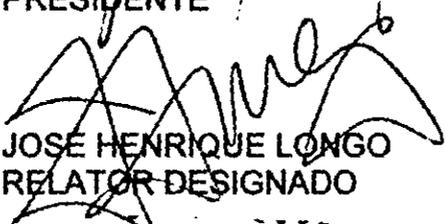
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765
Recurso nº. : 140.320
Recorrente : REFRATEC - PRODUTOS ELETROFUNDIDOS LTDA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por REFRATEC - PRODUTOS ELETROFUNDIDOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a exigência do IRPJ sobre lucros oriundos dos períodos de 1996 e 1997, no montante de R\$ 5.018.226,03, e CSL sobre os lucros oriundos dos períodos de 1996, 1997 e 1998, no montante de R\$ 6.604.487,68. Vencidas as Conselheiras Karem Jureidini Dias (Relatora) que dava provimento ao recurso e Márcia Maria Fonseca (Suplente Convocada) que dava provimento ao recurso apenas em relação à CSL, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado o Conselheiro José Henrique Longo para redigir o voto vencedor.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


JOSE HENRIQUE LONGO
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 30 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO e MARGIL MOURÃO GIL NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765
Recurso nº. : 140.320
Recorrente : REFRATEC - PRODUTOS ELETROFUNDIDOS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a Refratec – Produtos Eletrofundidos Ltda., foi lavrado Auto de Infração, com a conseqüente formalização de créditos tributários relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes aos anos-calendário de 2001 e 2002.

A autuação em referência decorre de Mandado de Procedimento Fiscal instaurado contra a Recorrente, por meio do qual verificou-se a ausência de adição à base de cálculo do lucro presumido dos valores relativos aos lucros e/ou ganho de capital, auferidos por empresa controlada, sediada no exterior.

A bem da verdade, a autuação abrange dois períodos, cuja fundamentação para o lançamento tributário reside em distintas razões. Para o primeiro período, compreendido entre janeiro de 1996 e 11 de dezembro de 2001, os lucros auferidos pela empresa Iliama Investimentos e Serviços Limitada, sediada na Ilha da Madeira, Portugal, foram considerados na apuração do resultado da Recorrente pela D. Fiscalização, em razão da alienação de sua participação societária na empresa estrangeira (ocorrida em 11.12.2001). Tal alienação, de acordo com as Autoridades Fazendárias, teria implicado na disponibilização dos lucros auferidos pela empresa controlada ao longo desses anos.

De outra parte, quanto ao segundo período autuado, compreendido entre 12.12.2001 e 31.12.2002, os valores lançados para a Recorrente referem-se aos lucros auferidos pela empresa Iliama Participações Sociedad Limitada, sediada em Barcelona, Espanha, sendo que a autuação neste ponto teve como supedâneo o disposto no artigo 74, parágrafo único da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, cuja redação determina que sejam considerados como disponibilizados, em 31.12.2002, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior até 31.12.2001.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

Intimada acerca da lavratura do Auto de Infração, a ora Recorrente apresentou tempestivamente sua Impugnação, alegando, grosso modo, os seguintes pontos:

(i) Nulidade do Auto de Infração por erro de capitulação, haja vista que, no que tange ao período compreendido entre janeiro de 1996 a 11 de dezembro de 2001, foi apontando como enquadramento legal, no caso da CSLL, a Instrução Normativa nº 38/96, não sendo esta mesma indicação feita para a autuação relativa ao IRPJ, quando o correto seria o inverso, já que aludida norma seria aplicável apenas à apuração do Imposto sobre a Renda.

(ii) Nulidade da autuação, porquanto calcada na Instrução Normativa nº 38/1996, tacitamente revogada pela edição da Lei nº 9.532/1997.

(iii) Ainda que admitido que a autuação relativa ao primeiro período (01.01.1996 a 11.12.2001) apresentasse como fundamentação o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o lançamento não poderia subsistir, na medida em que: a) haveria neste fato ofensa ao princípio da irretroatividade e da anterioridade; b) ausência de previsão legal para tributação dos lucros formados em 1996 e 1997, c) vedação para tributação dos lucros formados entre 1996 e 1999 em razão da existência de Tratado contra dupla tributação, celebrado entre Brasil e Portugal; d) não sujeição dos lucros formados nos anos de 1996 até outubro de 1999 da incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, dado que tal previsão só foi introduzida no ordenamento jurídico a partir da edição do artigo 19 da Medida Provisória nº 1.858-6/1999.

(iv) Quanto ao segundo período autuado (12.12.2001 a 31.12.2002), o lançamento tributário seria ilegal em face da ofensa ao princípio da anterioridade, bem como em face das disposições trazidas pela Tratado contra dupla tributação celebrado entre Brasil e Espanha



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

Em vista do exposto, a 3ª Turma da DRJ de Belo Horizonte/MG, houve por bem julgar procedente o lançamento tributário, em decisão assim ementada:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Ano-calendário: 2001, 2002*

Ementa: LUCROS ORIUNDOS DO EXTERIOR – DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR – Entre os anos-calendário de 1996 a 2001, para efeito de tributar os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, considera-se ocorrido o fato gerador no ano-calendário em que os lucros tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. A partir do ano-calendário de 2002, tais lucros serão considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Quanto aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001 e que até então não tinham sido tributados, 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.

LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL – O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual quando não há razão de ordem jurídica para lhe conferir julgamento diverso

Lançamento procedente.”

No voto condutor da aludida decisão, os Ilmos. Julgadores de Primeira Instância, por entenderem não haver qualquer ilegalidade no lançamento, seja em razão da vigência da Instrução Normativa nº 38/1996 à época em que verificados os fatos, seja em virtude da aplicabilidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 ao caso concreto, resolveram por manter integralmente o lançamento tributário, inclusive no que se refere à autuação relativa à CSLL.

Intimada acerca da aludida decisão em 24.03.2004, a Recorrente apresentou tempestivamente seu Recurso Voluntário, requerendo a reforma integral da decisão de primeira instância administrativa, alegando, para tanto, as mesmas razões já expostas em sua impugnação.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

VOTO VENCIDO

Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS, Relatora

O Recurso é tempestivo e apresenta os demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Conquanto o caso aborde duas questões distintas, calcadas em diferentes fundamentações, certo é que ambas decorrem da mesma inovação legislativa, trazida pela Lei nº 9.249/1995.

Com efeito, até a vigência da Lei nº 9.249, editada em 26 de dezembro de 1995, vigorava no Brasil o princípio da territorialidade, segundo o qual, apenas os rendimentos que mantivessem elemento de conexão com o território detentor da pretensão tributária poderiam ser submetidos à tributação. Isto implicava, no campo pragmático, na impossibilidade de incidência de qualquer espécie tributária sobre rendimentos não produzidos no Brasil.

A partir de dezembro de 1995, contudo, o cenário legislativo foi substancialmente alterado pela introdução da referida lei. Desse momento em diante, passou-se a tolerar a tributação sobre rendimentos não produzidos no Brasil, adotando-se, pois, o princípio da universalidade. Veja-se, a propósito, a redação conferida ao artigo 25 da Lei nº 9.249/1995.

“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.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

Na esteira da Lei nº 9.249/1995, a Secretaria da Receita Federal publicou a Instrução Normativa nº 38/1996, que, para dar cumprimento às novas regras trazidas na referida Lei, acabou por inovar em alguns aspectos, especialmente no que se refere ao momento para reconhecimento das receitas auferidas no exterior. De fato, aludida Instrução Normativa criou verdadeiro diferimento da tributação dos lucros das sociedades estrangeiras, determinando sua disponibilização não mais no fechamento do balanço de cada ano, conforme previsto pela Lei nº 9.249/1995, mas, apenas, quando efetivamente pagos ou creditados para empresa controladora.

Trouxe, ainda, a Instrução Normativa nº 38/1996, outras hipóteses que caracterizariam a realização do lucro auferido por sociedade estrangeira controlada, dentre as quais, a alienação do patrimônio pela empresa brasileira (artigo 2º, §9º), cerne da discussão trazida à baila nesta ocasião.

Posteriormente à edição do diploma normativo referido acima, foi publicada a Lei nº 9.532/1997, cujo artigo 1º revogou as disposições veiculadas na Instrução Normativa nº 38/1996, ou seja, estabeleceu que o momento para adição, ao lucro líquido, dos resultados positivos, auferidos por empresa estrangeira, seria no fechamento do balanço do ano em que pago ou creditado tais valores à sociedade brasileira. Não repetiu, todavia, a hipótese de alienação do patrimônio da empresa controlada como momento para realização dos lucros ainda não distribuídos.

Nova modificação, contudo, veio a atingir o sistema normativo em agosto de 2001. No rastro da alteração promovida pela Lei Complementar nº 104/2001, a qual, dentre outras inovações, inseriu o parágrafo 2º ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, cujo artigo 74 trouxe a seguinte redação:

**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*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108 08.765

aufertos 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.

A bem da verdade, referido dispositivo legal praticamente reproduziu a redação conferida ao artigo 25 da Lei nº 9.249/1995, dispondo que o lucro auferido por empresa controlada, coligada, filial ou sucursal no exterior será considerado como disponibilizado no momento do fechamento do balanço em que tiverem sido apurados. Mais ainda, determinou que os lucros apurados até 31.12.2001 ainda não distribuídos, assim deveriam ser considerados ao final de 2002.

Dado este panorama geral do histórico legislativo da matéria tratada no Recurso sob julgamento, passo a análise das alegações levantadas pela Recorrente:

1) Do período compreendido entre 01.01.1996 a 11.12.2001

O fundamento da autuação do período sob análise reside na alienação, pela Recorrente, em 11.12.2001, de sua participação societária na empresa Iliama Investimentos e Serviços Limitada, sediada na Ilha da Madeira. Alienação esta que, de acordo com as disposições trazidas pelo artigo 2º, §9º da Instrução Normativa nº 38/1996, importaria no reconhecimento da disponibilização dos lucros auferidos pela referida empresa e conseqüente necessidade de adição de tais valores ao lucro líquido do período.

Primeiramente, no que toca a alegação de nulidade do Auto de Infração em razão da inadequada capitulação legal, revelada pela ausência de indicação da Instrução Normativa nº 38/1996 na autuação relativa ao IRPJ, e sua menção no lançamento referente à CSLL, não vislumbro procedência nas alegações do contribuinte.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº : 108-08.765

Isto porque, as hipóteses de nulidade da autuação estão taxativamente previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 e se resumem aos atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou aos despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, conjecturas estas que não se enquadram na situação fática narrada pela Recorrente.

De fato, o alegado equívoco da fiscalização, consistente na indicação da capitulação legal de forma alterada para o IRPJ/CSLL, não trouxe qualquer prejuízo ao contribuinte, mormente no que se refere ao seu direito de defesa. A toda evidência, dúvidas não restam de que, se equívoco houve, o lapso foi plenamente sanado pelo Termo de Verificação Fiscal, ao esclarecer detalhadamente as razões que sustentam a autuação.

Aliás, tanto é assim, que a Recorrente demonstrou saber perfeitamente os motivos que levaram a fiscalização a lavrar os Autos de Infração sob análise, apresentando, inclusive, densa argumentação para tentar evidenciar a impropriedade dos lançamentos efetuados.

Assim, afasto a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

Quanto ao mérito, abordo primeiramente a alegação da Recorrente quanto a existência de tratado contra dupla tributação, celebrado entre Brasil e Portugal.

Neste ponto, entendo que não deve prevalecer o lançamento para os anos de 96 e 97, uma vez que:

(i) Entendo que não se trata de dividendo pago, mas de lucro apurado nos anos de 96 e 97 (Lei nº 9249/95).

(ii) Como já mencionado no v. Acórdão nº 107 – 07.532, de 18 de fevereiro de 2004, a Lei nº 9.249/95, ao promover a tributação em bases mundiais, não cuidou da tributação dos dividendos, o que só



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº : 108-08.765

passou a ocorrer com o advento da Lei nº 9.532/97 sobre os fatos ocorridos a partir do ano de 1998, em razão dos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade.

No que tange à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a previsão para sua incidência sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior somente se verifica no ordenamento jurídico pátrio a partir da edição do artigo 19 da Medida Provisória nº 1858-6/99, o que também impediria a tributação dos lucros gerados até aquela data, respeitada, ainda, a anterioridade nonagesimal.

Não obstante, entendo como principal razão para afastar integralmente, neste ponto, o lançamento, a inaplicabilidade do artigo 2º, §9º da Instrução Normativa nº 38/1996, em razão de sua revogação tácita pela Lei nº 9.532/1997.

Em princípio, no que se refere à ilegalidade da autuação, fundada no preceito de que o artigo 2º, §9º da Instrução Normativa nº 38/1996, vale ressaltar que, conforme esclarecido pelo histórico legislativo traçado anteriormente, referida Instrução Normativa trouxe verdadeiro benefício aos contribuintes, permitindo o diferimento da tributação dos lucros auferidos por empresas estrangeiras, tributação esta que, de acordo com os preceitos trazidos pela Lei nº 9.249/1995, aconteceria tão logo fosse reconhecido o resultado positivo no balanço da companhia controlada.

Evidente, portanto, que o disposto na mencionada Instrução Normativa se trata de exceção à regra geral, estabelecida pela Lei que visou regular, determinando novo momento para que fosse reconhecido como disponibilizado o lucro auferido pela companhia controlada ou coligada no exterior. Certo é, portanto, que rejeitar o disposto nesta norma, implicaria, pelo menos até o ano-calendário de 1996, no reconhecimento de situação mais gravosa ao contribuinte, porquanto passaria a submetê-lo às condições perpetradas pela Lei nº 9.249/1995.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº : 108-08.765

Fato é, contudo, que a partir do ano de 1997, com a veiculação da Lei nº 9.532/97, novas regras foram introduzidas no sistema, especificamente no tocante ao reconhecimento da disponibilização dos lucros auferidos no exterior. Em verdade, pode-se afirmar, grosso modo, que houve a legalização das disposições previamente trazidas pela Instrução Normativa nº 38/1996, haja vista que a partir de então, a própria lei passou a reconhecer que a adição dos lucros obtidos por empresa controlada ou coligada no exterior deveriam ser procedidos ao resultado da companhia brasileira apenas quando verificado seu efetivo pagamento ou creditamento.

A bem da verdade, a Lei nº 9.532/1997 foi além, determinando expressamente em seu artigo 1º, §2º as situações em que se configuraria disponibilização do lucro, sujeitando, portanto, a empresa brasileira à sua adição ao lucro líquido do exercício. E, dentre essas hipóteses trazidas pela lei, não foram repetidas aquelas tratadas no artigo 2º da Instrução Normativa nº 38/1996, especialmente a hipótese veiculada no §9º, a qual previa a disponibilização do lucro quando da alienação do patrimônio líquido da empresa controlada.

Diante destes fatos, entendo que, a partir da edição da Lei nº 9.532/1997, a Instrução Normativa nº 38/1996 não mais poderia produzir qualquer efeito, eis que tacitamente revogada.

Ora, não restam dúvidas que, ainda sob a égide da Lei nº 9.249/1995, as regras contidas no artigo 2º da Instrução normativa nº 38/1996, por se tratarem de diferimento de tributação, se faziam aplicáveis, ainda que não previstas em lei, dado que consistia em benefício concedido pela própria Administração Fazendária ao contribuinte. Tal assertiva deixa de ser verdadeira a partir da edição da Lei nº 9.532/1997, na medida em que o que antes era tratado como diferimento, e, portanto, benefício, deixa de assim ser considerado, em virtude da nova lei trazer expressamente que a tributação só existirá com a disponibilidade do lucro auferido no exterior e não arrolando entre tais hipóteses a alienação do patrimônio.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

Assim, não mais se afigurando como benefício ao contribuinte, a disposição contida no artigo 2º, §9º da Instrução Normativa nº 38/1996 não há de ser aplicável ao caso em tela, porquanto se assim fosse, acabaria por restringir o direito da Recorrente em ter os lucros auferidos por empresa estrangeira tributados apenas no momento determinado pela lei, nunca antes disto, o que poderia vir a acontecer caso mantida a aplicação da norma acima referida, produzida por ato da Secretaria da Receita Federal.

É bem verdade que, de um lado, não existia, à época do fato qualquer norma legal que determinasse a tributação do lucro auferido no exterior, quando da alienação do investimento correspondente; e, de outro lado, aquele lucro auferido no exterior comporá o custo do bem, para efeito de eventual cálculo de ganho de capital. Assim como já mencionado em voto vencedor no Acórdão nº 101 – 94.747, de 22 de outubro de 2004, *“Dessa forma, ninguém tributa o lucro apurado o exterior”*.

Não obstante, entendo que deve prevalecer a aplicação da estrita legalidade, tanto mais que o lançamento em questão não aborda eventual prejuízo ao erário quanto à apuração do ganho de capital, tampouco aborda questão acerca do valor praticado na alienação do investimento, mormente no sentido em que ora relatado.

De mais a mais, entendo que não deve prevalecer a premissa em que se baseia a decisão de primeira instância administrativa, no sentido de que a sociedade que aliena sua participação em outra, necessariamente dispõe dos lucros incorporados ao seu patrimônio líquido, razão pela qual estaria subentendido na Lei nº 9.532/1997 a hipótese aventada no artigo 2º, §9º da Instrução Normativa nº 38/1996. Com efeito, inúmeras são as variáveis que envolvem o processo de compra e venda de uma companhia, não sendo verdade absoluta que os lucros ainda não distribuídos acrescerão o valor das cotas cedidas.

Esta equiparação entre alienação da participação societária e disponibilização dos lucros incorporados ao patrimônio líquido, por criar verdadeira



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

presunção, não poderia, sob nenhuma hipótese, ser veiculada por ato infralegal, muito menos quando tal disposição afronta garantia assegurada ao contribuinte por lei.

Em vista do exposto, considerando, ainda, que a previsão para reconhecimento da disponibilização do lucro auferido no exterior, quando da alienação de participação societária, só foi trazida novamente ao ordenamento jurídico com a edição da Instrução Normativa nº 213/2002 - ato este devidamente lastreado pelo disposto no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o qual é posterior ao lançamento objeto da presente - acolho as alegações de mérito expostas pela Recorrente, para cancelar este item da autuação.

2) Do período compreendido entre 12.12.2001 a 31.12.2002

A autuação relativa a este período está respaldada exclusivamente no disposto no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, pretendendo a fiscalização o recolhimento dos tributos incidentes sobre o lucro apurado pela Iliama Participações Sociedad Limitada, sediada em Barcelona, entre 12.12.2001 e 31.12.2002.

A Recorrente trouxe em sua defesa basicamente duas alegações, são elas: a violação ao princípio da anterioridade no que se refere ao ano-calendário de 2001, haja vista que a Medida Provisória foi publicada no próprio ano a que os lucros se referem; e, a violação ao tratado contra a dupla tributação celebrado entre o Brasil e a Espanha.

Primeiramente, no que tange a alegada ofensa ao princípio da anterioridade, esclareço que, salvo caso de reiteradas decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, é vedado aos órgãos administrativos julgadores a apreciação de vício de inconstitucionalidade, cujo julgamento importe em negar vigência à norma constitucionalmente editada, consoante determina o artigo 22A do Regimento Interno deste Conselho. Resta, portanto, prejudicada a apreciação quanto a este ponto suscitado pela Recorrente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

De outra parte, no que se refere à impossibilidade de tributação dos lucros auferidos por empresa controlada ou coligada na Espanha, em virtude da vedação trazida pelo tratado contra dupla tributação assinado pelo Brasil, internalizado pelo Decreto nº 76.975/1976, vale tecer algumas considerações a respeito.

Em verdade, a questão pode ser vista sob duas óticas, sem que seja, contudo, alterada a conclusão final obtida.

Com efeito, a leitura leiga do disposto no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, isto é, despida de qualquer prévia concepção acerca do histórico legislativo que envolve a matéria, torna explícito que a pretensão da referida norma foi, de fato, tributar no Brasil o lucro auferido por empresa estrangeira. Pretende-se, em última análise, a tributação da equivalência patrimonial. Por essa acepção, este lucro propriamente dito não se confunde com o conceito de dividendos.

E se essa é a interpretação que se quer fazer do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, certamente que, pelo menos nas relações envolvendo Brasil e Espanha, a eficácia da mencionada regra encontra óbice no Decreto nº 76.975/1976, que promulga a convenção para evitar a dupla tributação entre estes dois países.

Isto porque, de acordo com o artigo 7º, §1 do referido Decreto, o lucro (resultado contábil) de uma empresa, só é tributável no País em que sediada, salvo se exercer atividade no outro País por meio de estabelecimento permanente, hipótese em que os lucros apurados pelo estabelecimento sofrerão a tributação pelo País em que se encontra fixado. Ou seja, vale a regra estabelecida pelo princípio da fonte, reservando a competência tributária ao país em que produzida a riqueza. Assim, se a pretensão da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 foi a tributação deste resultado, obviamente que esta intenção esbarra no artigo 7º do disposto no Decreto nº 76.975/1976, aplicável ao caso concreto, não se lhe aplicando o disposto no artigo 10 c/c artigo 23, ambos do Decreto nº 76.975/76.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº : 108-08.765

De fato, conquanto o §1º do artigo 10 do referido tratado estabeleça que os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado (Espanha) a um residente em outro Estado (Brasil) sejam tributáveis neste Estado (Brasil), no presente caso, o lançamento refere-se à tributação de lucro e não de dividendo pago.

De mais a mais, o §4º do artigo 23 do Decreto nº 76.975/1976 é expresso ao estabelecer que os dividendos recebidos por um residente no Brasil, quando tributados na Espanha, não serão aqui tributados, porquanto isentos. Corrobora esta determinação o disposto no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 6/2002, segundo o qual esta regra de isenção não se aplica apenas as Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE –empresas constituídas na Espanha com determinados benefícios fiscais, entre eles a não tributação dos dividendos distribuídos aos acionistas não residentes), mantendo-se, portanto, a regra de isenção para as demais companhias.

Por todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário, para afastar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente e, no mérito, Dar Provisamento.

Sala das Sessões - DF, em 23 de março de 2006.


KAREM JUREIDINI DIAS



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator Designado

Os fatos foram muito bem narrados pela eminente Relatora, do mesmo modo que a evolução legislativa a respeito da tributação de lucro de empresa subsidiária, coligada ou controlada com sede no exterior.

Entretanto, em relação ao seu voto, tomo a liberdade de dele discordar em parte pelos fundamentos que vão adiante, o que nem sequer arranha o respeito que merece a Conselheira Karem Jureidini Dias.

Tratarei dos temas de modo independente, separando as subsidiárias de Portugal e da Espanha.

1. Empresa em Portugal

O lançamento exige da recorrente IRPJ e CSL relativamente aos lucros auferidos pela empresa **Iliama Investimentos e Serviços Limitada** ("Iliama Portugal"), sediada na Ilha da Madeira, relativamente aos anos de 1996 a 2001, sendo que quanto a este último até o dia 11/12/2001.

1.1. Anos 1996 e 1997 (vigência da Lei 9249/95)

O art. 25 da Lei 9249/95 inovou o sistema normativo com a introdução da tributação de lucros no exterior nos seguintes termos:

"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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

[...]

§ 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;

[...]

§ 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."

Com essa inovação, os lucros da controlada deviam ser computados na apuração do Lucro Real da empresa controladora.

Disso, é possível observar que: (a) os lucros do exterior deviam ser computados apenas na base de cálculo do IRPJ, em razão da expressa e restrita menção à apuração do Lucro Real; e (b) o que se devia oferecer eram os lucros da empresa controlada, ainda que na proporção que a empresa brasileira controladora detivesse no capital social.

Assim, segundo esse dispositivo, os lucros auferidos pela Iliama Portugal deviam ser oferecidos à tributação do IRPJ pela Refratec. A hipótese de incidência constante nessa norma era, pois: **geração de renda de controlada no exterior por pessoa jurídica brasileira**. Com isso, o Brasil exigia IRPJ sobre lucro de empresa sediada em Portugal cujo sócio fosse pessoa jurídica sediada no Brasil.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50

Acórdão nº. : 108-08.765

Durante a vigência do art. 25 da Lei 9249 (isto é, até o início dos efeitos da Lei 9532/97), época em que se pretendeu exigir IRPJ sobre lucro de controlada no exterior, nada podia se exigir da empresa recorrente, Refratec, pois a sua controlada encontrava-se localizada em território português, cuja situação era protegida à época pelo Tratado entre Brasil e Portugal para evitar a bitributação (Decreto 69393/1971):

“VII – Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.”

Por outras palavras, a tributação pelo Brasil de lucro em Portugal somente poderia ocorrer se tal lucro fosse obtido por uma sucursal ou filial lá estabelecida. Mas se o lucro fosse auferido por uma empresa estabelecida em Portugal (como era o caso), seus lucros podiam ser tributados apenas por esse país irmão.

A situação foi alterada com o Tratado introduzido pelo Decreto 4012/2001, cujo item 9 do Protocolo excluiu a Ilha da Madeira (onde se localizava a controlada da recorrente) do tratamento para evitar a bitributação. Porém, a essa altura, a norma brasileira já era outra, a Lei 9532/97, com efeitos a partir de 1998.

Desse modo, e independentemente da IN 38/96 (que aliviou ao contribuinte os comandos da Lei 9249, ainda que contrariando a Lei), não vejo como exigir IRPJ da recorrente, Refratec, relativamente aos lucros auferidos pela Iliama Portugal nos anos de 1996 e 1997.

Aspecto que deixou de ser levantado pela recorrente e que seria relevante, se o mérito não tivesse o desfecho aqui estabelecido, é o da decadência, levando em conta que a Lei 9249 determinou a tributação do lucro da controlada. Assim, seria relevante investigar se em 2003 poderia ser exigido o IRPJ dos períodos de 1996 e 1997.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

1.2. Anos 1998 a 2001 (vigência da Lei 9532/97)

Como se disse, a Lei 9532/97 alterou a hipótese de incidência relativa à tributação do rendimento obtido no exterior a partir de 1998:

“Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

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

[...]

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

[...]

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

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

b) pago o lucro, quando ocorrer:

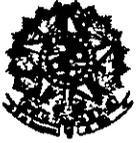
1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

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

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

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

[...]"



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

Com ela, o fato gerador passou a ser a **disponibilização do lucro da subsidiária**, sendo que as situações em que se considerava disponibilizado o lucro estavam relacionadas nos parágrafos do art. 1º. Em tais casos, dependia efetivamente de um ato deliberativo de distribuição de dividendos da empresa localizada no exterior para que a empresa sócia sediada no Brasil, beneficiária, submetesse tal rendimento à tributação pelo IRPJ.

Era válido ainda o comando de que os resultados da avaliação, pelo método da equivalência patrimonial, têm o tratamento fixado de modo geral pela legislação tributária. Assim, à medida em que a controlada auferia resultado positivo, a controladora promovia o ajuste no valor do investimento em seu ativo, cuja contrapartida em conta de resultado era neutralizada por exclusão no Lalur. E somente com a disponibilização do lucro – e aqui não se discute a variação cambial – é que o valor correspondente devia ser adicionado para formação do Lucro Real.

Ocorre que, com a Medida Provisória 2158-34/2001, estabeleceu-se a presunção absoluta (ficção) da disponibilização:

“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.”

Com tal mudança, os lucros auferidos pela controlada (Iliama Portugal) deveriam ser oferecidos à tributação pela controladora no Brasil (Refratec) em 31/12/2001. No caso específico, em função da conclusão do item 1.1 supra, tais lucros referiam-se aos anos de 1998, 1999, 2000 e o próprio ano de 2001.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

Porém, dias antes da data da disponibilização fixada em lei, ou seja antes de 31/12/2001, a Refratec cedeu sua participação evitando com isso submeter-se à hipótese da presunção absoluta de que os lucros de sua controlada estariam considerados como disponibilizados aos sócios em 31/12/2001.

Com isso, teria deixado de incorrer na hipótese legal cuja conseqüência é o oferecimento à tributação dos lucros dos anos até 2001. E a justificativa para não oferecer a alienação à tributação é que o seu custo de investimento (conta de Ativo) correspondia exatamente ao valor da cessão, de modo que não teria havido ganho de capital, bem como que o ato não se encontra como uma das hipóteses previstas em lei.

É bom lembrar que o custo do investimento foi aumentado a cada ano com a equivalência patrimonial da empresa controlada no exterior (Iliama Portugal), e que o seu resultado não tinha sido, até então, tributado no Brasil exatamente pelo fato de o contribuinte brasileiro não ter a disponibilidade sobre a renda correspondente à sua participação naquele lucro.

Uma visão sistemática do comando do art. 1º da Lei 9532 conjugado com o relativo à equivalência patrimonial permite concluir que não há tributação da mais valia do investimento – correspondente apenas ao lucro e não à variação cambial – enquanto não houver a sua disponibilização efetiva. Ainda que a Lei 9532 trouxesse as hipóteses em que se devia considerar a disponibilização, é evidente que a situação de realização daquele ativo (investimento na Iliama Portugal) – fosse através de distribuição efetiva dos lucros, fosse através da cessão do ativo – provocaria a disponibilidade real e efetiva sobre aquele lucro anterior cuja tributação tinha sido postergada, via exclusão no Lalur.

O valor pelo qual foi promovida a cessão levou em consideração os Lucros Acumulados (correspondentes à parte da equivalência patrimonial), que estavam contabilizados na Refratec, de modo que foram eles empregados em favor da beneficiária. E para essa situação há dispositivo específico dentre as hipóteses.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

de disponibilização estabelecidas pela Lei 9532. Vejamos novamente o disposto no art. 1º, § 2º, b, item 4:

"Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 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."

Não se pode recusar a denotação do termo *emprego do valor* para a situação em que o beneficiário tenha transacionado o ativo correspondente e recebido o próprio valor em troca. A Refratec utilizou como custo do seu investimento o valor atualizado pelos lucros da controlada, que haviam sido excluídos por não terem sido, nos respectivos períodos, disponibilizados; ora, o controle no Lalur de tais valores destina-se a apropriar na base de cálculo do IRPJ no período em que houver a disponibilização efetiva, e isso aconteceu com a realização do investimento.

Em caso semelhante (investimento empregado para pagamento de dívida), a 1ª Câmara decidiu por considerar como disponibilizado o lucro da controlada no exterior (Ac. 101-94.747):

"LUCROS NO EXTERIOR – EMPREGO DO VALOR – DISPONIBILIZAÇÃO – A utilização do valor de investimento já reavaliado pela equivalência patrimonial, para pagamento de dívida da empresa, no caso para distrato de adiantamento para futuro aumento de capital, mediante dação em pagamento e entrega das ações, importa em disponibilização do lucro auferido no exterior, por ser forma de emprego do mesmo em favor da beneficiária. Interpretação do disposto no artigo 1º, § 2º, alínea "b", item 4, da Lei 9.532/97."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

Diante do exposto, entendo que houve disponibilização do lucro auferido no exterior e merece ser mantida a exigência relativa aos lucros dos anos de 1998 a 2001.

1.3. CSL (MP 1858-6/99)

Como se pode verificar das transcrições acima dos arts. 25 da Lei 9249 e do art. 1º da Lei 9532, o lucro do exterior devia ser oferecido apenas e tão somente à tributação pelo IRPJ. É que em ambos dispositivos determinava-se a adição ao Lucro Líquido para efeito de apuração do Lucro Real, base de cálculo do IRPJ.

Não há como acatar o pensamento estampado no Termo de Verificação de que a CSL também incidiria sem lei específica com a tipificação necessária, nos termos do art. 150, I, da Constituição Federal.

A inclusão no sistema normativo ocorreu somente com a edição da MP 1858-6, de 29/07/99:

“Art. 19. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.”

Portanto, considerando a anterioridade nonagesimal, a partir do encerramento do balanço de 1999 passou a incidir CSL sobre o lucro do exterior. Por conseqüência, devem ser afastados os valores exigidos a título de CSL relativamente aos anos até 1998.

2. Espanha

A situação da controlada **Iliama Participações Sociedad Limitada** (“Iliama Espanha”), com resultado de parte de 2001 e ano de 2002, é semelhante à da Iliama Portugal a partir da MP 2158.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

Com efeito, o art. 74 e § único da MP 2158-34 estabeleceu a ficção de que o lucro auferido por controlada no exterior estaria disponibilizado à sua controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano.

Convém observar que não há espaço para o julgador administrativo tecer considerações acerca da inconstitucionalidade de lei nem para afastar sua aplicação, de maneira que há de ser respeitada neste âmbito a ficção mencionada com os seus reflexos de caráter tributário.

É de notar também que, diversamente do que dispunha a Lei 9249, a tributação pelo IRPJ e da CSL não incidem sobre o lucro da Iliama Espanha, mas sim sobre os dividendos disponibilizados à Refratec (art. 1º da Lei 9532 e art. 74 e § ún. da MP 2158-34). Por isso, não há que se cogitar da proteção da cláusula VII do Tratado Brasil e Espanha (Decreto 76975/1976), cuja redação é a mesma que a do Tratado com Portugal e que acima se transcreveu.

É certo que o Tratado Brasil Espanha cuida também da questão da distribuição de dividendos, e que permite a tributação dos dividendos pagos por uma empresa na Espanha (Iliama Espanha) para uma empresa no Brasil (Refratec):

ARTIGO 10 Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.

Este parágrafo não afetará a tributação da sociedade com referência aos lucros que deram origem aos dividendos pagos.

3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica quando o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente a que estiver ligada a participação geradora dos dividendos. Neste caso, serão aplicáveis as disposições do Artigo 7.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

4. O termo "dividendos" usado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, partes de empresas mineradoras, ações de fundador ou outros direitos que permitam participar dos lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.

5. Quando uma sociedade residente da Espanha tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação fiscal brasileira. Todavia, esse imposto não poderá exceder 15% do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente determinado após o pagamento do imposto de renda de sociedades referente a esses lucros!

Não obstante, o imposto só será aplicável quando os lucros forem efetivamente transferidos para o exterior."

(<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Espanha/Dec769751976.htm>)

Entendo que deva ser considerado como "dividendo pago" (item 1 do Artigo 10) como o dividendo que o sócio tiver direito, que tiver sido disponibilizado ao sócio. Caso contrário, qualquer emprego do dividendo que não fosse a transferência para uma conta de titularidade do sócio estaria à margem da incidência do tributo, e, à evidência, não é esse o conteúdo dessa norma jurídica.

Vale advertir ainda que algumas restrições previstas no texto reproduzido referem-se a situações específicas. Explico. A restrição da alíquota máxima de 15% de imposto sobre o dividendo é aplicável apenas ao país em que a empresa geradora do lucro tiver sede, no caso a restrição é para a Espanha (item 2). A limitação de que a tributação sobre os dividendos só será aplicável quando forem efetivamente distribuídos ao exterior refere-se ao caso em que uma empresa da Espanha tiver um estabelecimento permanente no Brasil (item 5).



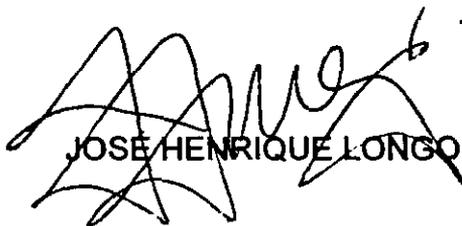
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 13603.002794/2003-50
Acórdão nº. : 108-08.765

Assim, em relação aos lucros da Iliama Espanha, devem ser tidos como disponibilizados à sócia brasileira, Refratec, levando em conta que não cabe ao julgador administrativo apreciar a legalidade ou constitucionalidade do art. 74 da MP 2158-34 (Regimento Interno CC, art. 22-A). Desse modo, deve ser mantida a exigência.

Em face do exposto, dou parcial provimento para afastar a exigência de IRPJ relativamente aos lucros dos períodos de 1996 e 1997 (valor de R\$5.018.226,03), e a de CSL relativamente aos lucros dos períodos de 1996, 1997 e 1998 (valor de R\$6.604.487,68).

Saia das Sessões - DF, em 23 de março de 2006.


JOSE HENRIQUE LONGO