



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 16327.000112/2005-31  
**Recurso nº** 148.709 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-001.171 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 13 de setembro de 2011  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** Fazenda Nacional  
**Interessado** Eagle Distribuidora de Bebidas S.A.

**ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA** –  
Estando o acórdão paradigma pendente de integração em razão de  
interposição de embargos de declaração acolhidos pela Câmara Embargada,  
não se presta ele a servir de paradigma para fins de recurso especial.  
Não tendo no acórdão paradigma se manifestado acerca da matéria objeto da  
divergência, não ocorreu o necessário prequestionamento para se verificar a  
similitude fática entre os dois julgados, pressuposto para o conhecimento do  
recurso especial de divergência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos  
Fiscais, por maioria de votos, NÃO CONHECER do recurso. Vencidos os Conselheiros  
Otacílio Dantas Cartaxo, Alberto Pinto Souza Junior, Walmar Fonseca de Menezes e Jorge  
Celso Freire da Silva. Declarou-se impedido o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho. Fez  
declaração de voto o Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias.

(documento assinado digitalmente)

OTACILIO DANTAS CARTAXO

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Processo nº 16327.000112/2005-31  
Acórdão n.º 9101-001.171

CSRF-T1  
Fl. 2

---

Participaram do julgamento os Conselheiros: Otacilio Dantas Cartaxo, Walmar Fonseca de Menezes, João Carlos de Lima Junior, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri e Suzy Gomes Hoffmann.

## Relatório

A Procuradoria da Fazenda Nacional, tendo tomado ciência da decisão consubstanciada no Acórdão nº 101-95.802 (Sessão de 19/10/2006) que, entre outras deliberações, por maioria de votos DEU provimento PARCIAL ao recurso para excluir da matéria tributável os lucros auferidos por intermédio da empresa controlada espanhola, impetrou RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA dentro do prazo regimental, com fulcro no art. 7º, inciso II e art. 15 § 2º, ambos do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007. Requereu a reforma da decisão proferida no recurso, apresentando como paradigma o Acórdão nº 108-08765, cuja ementa transcrevo na parte que interessa:

*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.*

*Preliminar de nulidade rejeitada.*

*Recurso parcialmente provido.*

O Presidente da Primeira Câmara deu seguimento ao recurso por entender atendidos os pressupostos legais. E assim situou a divergência jurisprudencial:

(...)

*O Acórdão recorrido entendeu que a partir do advento do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, e para fins de aplicação do Tratado para evitar a dupla tributação entre Brasil e Espanha, o imposto de renda brasileiro incide sobre os lucros da sociedade residente na Espanha, pois a partir da MP. 2.158-35-2001 a tributação passou a não depender mais de pagamento ou crédito, deixando, pois, de ter como base os dividendos. Por outro lado o Acórdão paradigma abraça o entendimento de que aquela incidência se dá sobre os dividendos presumidos. Dessa forma, a partir dessas premissas postas de forma diversas o Acórdão recorrido afastou a tributação nos termos do art. 7º da Convenção destinada a evitar a dupla tributação promulgada pelo Decreto nº 76.975/76 e o Acórdão paradigma, de forma diametralmente oposta, manteve a tributação em situação fática similar, nos termos do art. 10 da referida convenção, segundo o qual haveria permissivo para tributação no Brasil.*

*Dessa forma, patente está a demonstração da divergência, motivo pelo qual dou seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.*

## Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

Preliminarmente, observo que o Acórdão 108-000407, trazido pela Recorrente como paradigma, encontra-se pendente de integração pela interposição de embargos de declaração por parte do contribuinte, que alegou que a Câmara se omitiu acerca da apreciação do art. 23, § 4º do Tratado Brasil — Espanha.

Os embargos de declaração foram acolhidos para sanar a omissão. A e. Oitava Câmara converteu o julgamento em diligência (Resolução n.º 108- 00407), para que fosse verificado junto ao Fisco Espanhol o regime de tributação da pessoa jurídica residente na Espanha. Confira-se o voto condutor da resolução:

*"Um dos argumentos da Embargante é relativo ao art. 23, n.º 4, do Tratado entre Brasil e Espanha, que efetivamente não foi apreciado pelo Acórdão embargado.*

*Embora tal dispositivo e a argumentação a ele relativa não tenham sido sustentados pela ora Embargante no seu Recurso Voluntário, entendo que mereçam ser conhecidos os Embargos em face da relevância do tema (correlação entre os artigos 10 e 23) e para que haja efetivo controle de legalidade do lançamento.*

*Porém, a Embargante não trouxe aos autos elemento necessário ao deslinde deste caso. O dispositivo dispõe:*

*"4 — Quando um residente do Brasil receber dividendos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos."*

Como é sabido, o cabimento do recurso especial se dá em causas decididas em última instância e, nos julgamentos de embargos declaratórios, é possível a alteração do julgado pelo reconhecimento de omissão, contradição ou erro material, passando o aclaratório a integrar o aresto embargado, formando a última decisão.

Assim, estando o Acórdão 108-000407 pendente de integração, não se presta ele a servir de paradigma, para fins de recurso especial.

Ainda, na hipótese de ultrapassada a preliminar de admissibilidade do recurso acima argüida, trago a apreciação dessa E. Turma alegação da Recorrida, para o não conhecimento do recurso, no sentido de que o v. acórdão recorrido, por unanimidade de votos, cancelou o auto de infração quanto aos lucros auferidos pela controlada da Recorrida sediada na Espanha, "*fulcrada (a decisão) em duplo fundamento*", ao passo que o v. acórdão invocado como paradigma pela D. Procuradoria, tratou de apenas um destes fundamentos, razão pela qual não merece ser conhecido o recurso diante da ausência de paradigma quanto a fundamento autônomo por si só suficiente à manutenção da decisão que cancelou o lançamento. conforme

pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, que transcreve.

Senão vejamos:

O acórdão vergastado assentou não haver tributação no Brasil pelos seguintes fundamentos: (i) por uma primeira linha de raciocínio, conclui-se que a tributação com fulcro no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 incide sobre o lucro das empresas, e não sobre os dividendos e, nessa circunstância, tendo em vista o art. 7º da Convenção, não pode haver tributação no Brasil dos lucros auferidos por intermédio da Jalsa, enquanto não disponibilizados; (ii) dentro da segunda linha de raciocínio, que considera que os rendimentos sobre cuja tributação se controverte podem ser considerados dividendos, e se regem pelo Artigo 10 da Convenção, não cabe a tributação, em face do que dispõe o parágrafo 4 do Art. 23.

Por seu turno, o acórdão paradigma trazido à colação pela Recorrente sequer mencionou o art. 23, § 4º do Tratado Brasil-Espanha, fundamento autônomo do v. acórdão recorrido, sendo de se salientar que a Resolução nº 108-00.407, além de nada ter de fato decidido, somente converteu o julgamento em diligência porque entendeu ausentes naqueles autos os elementos de prova que, no caso concreto, constavam dos autos e foram devidamente considerados pelo v. acórdão recorrido.

De fato, da leitura dos acórdãos confrontados, vê-se que, no guerdado, a D. Relatora concluiu que, tanto o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 que instituiu a tributação dos lucros auferidos pela controlada no exterior, não se aplicaria em face do art. 7º da Convenção Brasil-Espanha, bem como, se para quem entendesse tratar-se de dividendos, hipótese em que não seria aplicável o art. 7º, mas sim o art. 10º da Convenção, encontrava-se vedada a tributação, no caso, por conta da isenção do art. 23, § 4º da Convenção. Por outro lado, o acórdão paradigma, embora entendendo ser aplicável o art. 10 da Convenção, não fez qualquer menção ao seu art. 23, §4º, que isenta de tributação os dividendos, a não ser por ocasião dos embargos de declaração pendente de decisão.

Logo, ultrapassada a primeira preliminar acima, qual seja, de que independentemente dos embargos encontrar-se ainda pendente de julgamento, o entendimento esposado pelo voto vencedor do acórdão paradigma ser suficiente para demonstrar a divergência, eis que os dois confrontaram o disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, como o disposto nos arts. 7º. e 10º. da Convenção, ainda sim restaria ausente o segundo fundamento (art. 23, parágrafo 4).

Assim, se o acórdão recorrido apreciou a matéria dita divergente, mas o acórdão paradigma não se manifestou sobre a matéria objeto da divergência, não houve o necessário questionamento, inclusive para se verificar a similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

Isto posto, entendo que o presente recurso não atende os pressupostos legais para a sua admissibilidade, razão porque voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso.

Processo nº 16327.000112/2005-31  
Acórdão n.º 9101-001.171

**CSRF-T1**  
Fl. 6

---

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2011

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri

## Declaração de Voto

Em razão das peculiaridades presentes neste caso e das extensas discussões que se travaram por ocasião do julgamento pela câmara *a quo*, optei por solicitar vistas ao processo. Ao analisar os autos, busquei formar de maneira cuidadosa minha convicção acerca do conhecimento do recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Peço vênia ao ilustre Relator para aduzir ao seu voto outros elementos necessários ao exame definitivo da admissibilidade do recurso especial no âmbito desta Corte.

### 1. Da decisão recorrida

O colegiado *a quo* afastou a exigência ao fundamento de que os rendimentos sujeitos à tributação com base na MP 2158-34 devem ser qualificados como “lucros” e estes são referenciados pela Convenção Brasil-Espanha em seu Artigo VII – Lucros das Empresas, o qual estabelece que a tributação é exclusiva no País de residência da sociedade geradora dos lucros, sendo vedado ao País da sociedade controladora tributar os mesmos rendimentos.

No entanto, o Colegiado considerou como um **segundo fundamento** para a decisão de afastar a exigência, **a possibilidade jurídica de se qualificar tais rendimentos como dividendos** e, conseqüentemente, referenciados pelo Artigo X – Dividendos da Convenção. Ao adotar esta segunda linha de raciocínio, o Colegiado entendeu que a exigência **também** deveria ser afastada por este segundo fundamento. Consignou que, no caso da convenção Brasil-Espanha, o Artigo X deve ser interpretado de forma combinada com o disposto no Parágrafo 4 do Artigo XXIII, que afasta a tributação no Brasil dos dividendos recebidos de fonte pagadora residente na Espanha, **quando estes, de acordo com as disposições da Convenção, sejam tributáveis naquele País. Com base em documento obtido junto ao Fisco espanhol, juntado aos autos pela defesa, aquela Turma julgadora entendeu estarem presentes as condições para a isenção prevista pela Convenção.**

---

#### <sup>1</sup> “ARTIGO 23

##### Métodos para eliminar a dupla tributação

1. Quando um residente de um Estado Contratante receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no outro Estado Contratante, o primeiro Estado, ressalvado o disposto nos parágrafos 2, 3 e 4, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente, um montante igual ao imposto sobre a renda pago no outro Estado Contratante. Todavia, o montante deduzido não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no outro Estado Contratante. O disposto neste parágrafo se aplica, na Espanha, tanto aos impostos gerais como aos impostos a conta.
2. Para a dedução mencionada no parágrafo 1, o imposto sobre os juros e "royalties" será sempre considerado como tendo sido pago com as alíquotas de 20% e 25% respectivamente .
3. Quando um residente da Espanha receber dividendos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Brasil, a Espanha isentará de imposto estes dividendos, podendo no entanto ao calcular o imposto incidente sobre os rendimentos restantes desse residente, aplicar a alíquota que teria sido aplicável se tais dividendos não houvessem sido isentos.
4. Quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos.”

Autenticado digitalmente em 26/10/2011 por VALMIR SANDRI. Assinado digitalmente em 17/11/2011 por OJ

ACILIO DANIELAS CARLAXO. Assinado digitalmente em 31/10/2011 por CLAUDI MIR ROUBIKUE S MALAGUIAS. Assina

do digitalmente em 26/10/2011 por VALMIR SANDRI

impresso em 12/01/2012 por SUFLI TOLENTINO MENDES DA CRUZ

A decisão recorrida restou assim ementada, na parte que interessa à esta discussão:

*“LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR- Na Lei 9.532/97 o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido no art. 1º da Lei 9.532/97), e o que se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158- 35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que fictos), deixando, pois, de ter como base os dividendos.*

*LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA — Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil. Não são também tributados no Brasil os dividendos recebidos por um residente do Brasil e que, de acordo com as disposições da Convenção, são tributáveis na Espanha. (destacou-se)”*

Em resumo, segundo a decisão recorrida, a exigência deveria ser afastada por dois fundamentos. Primeiro, por se tratarem de rendimentos qualificados como “lucros”, a tributação é exclusiva no país de residência (Artigo VII) e, segundo, como entendiam alguns conselheiros, tais rendimentos devem ser qualificados como “dividendos” e, da mesma forma, não estariam sujeitos à tributação no Brasil por força do Artigo X da Convenção que, no presente caso, deve ser interpretado conjuntamente com o Artigo XXIII, Parágrafo 4.

## 2. Do Recurso

A Fazenda Nacional interpõe seu especial com base no permissivo do art. 7º, inciso II do Regimento. Sustenta que há divergência entre a decisão recorrida (com dois fundamentos) e o Acórdão nº 108-08.765, proferido pela Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes.

Intenta demonstrar a divergência entre os julgados resumindo a controvérsia da seguinte forma (fls. 825):

| DECISÃO RECORRIDA  | DECISÃO PARADIGMA   |
|--|---|
| A partir do advento do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001, e para fins de aplicação do Tratado para | A partir do advento do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, e para fins de aplicação do Tratado para |

|   |  |
|---|--|
| evitar a dupla tributação entre Brasil e Espanha, o imposto de renda brasileiro incide sobre os <b>lucros</b> da sociedade residente na Espanha.  | evitar a dupla tributação entre Brasil e Espanha, o imposto de renda brasileiro incide sobre os <b>dividendos</b> distribuídos pela sociedade residente na Espanha.  |
| Ainda que, com o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 o imposto de renda brasileiro incida sobre os dividendos distribuídos pela sociedade residente na Espanha, esses <b>são isentos no Brasil</b> por força do art. 10 combinado com o art. 23, § 4º do Tratado Brasil Espanha. | Para concluir se os dividendos pagos pela sociedade residente na Espanha estão isentos do imposto de renda brasileiro, por força do art. 10 combinado com o art. 23, § 4º do Tratado Brasil - Espanha, <b>é necessário verificar</b> , junto ao Fisco Espanhol, qual a forma de tributação desses dividendos naquele País. |

A discrepância entre os julgados na parte relativa ao primeiro fundamento é de fácil compreensão. Porém, quanto ao segundo, se faz necessária uma análise mais detida, perquirindo o âmago das decisões submetidas ao cotejo regimental. Quanto a este fundamento da decisão ora recorrida, sustenta a Fazenda que (fls. 825):

“A diferença nas decisões decorre de clara divergência de entendimento a respeito do mesmo dispositivo. Para a Primeira Câmara, o art. 23, § 4º do Tratado Brasil - Espanha concede isenção sobre os dividendos pagos por empresa sediada na Espanha a empresa brasileira, **independentemente de a Espanha tributar ou não esses dividendos**. Para a Oitava Câmara não é assim, ou seja, **a isenção depende da forma com que a Espanha tributa esses dividendos** pagos a empresa brasileira, e daí a conversão do julgamento em diligência.” (negritou-se)

Nestes termos, em síntese, a Fazenda Nacional pede seja reconhecida a divergência na interpretação do julgados, requisito necessário para o conhecimento de seu recurso.

Passo à análise das divergências suscitadas.

### 3. Quanto ao primeiro fundamento

A decisão apresentada como paradigma está assim ementada na parte que interessa ao presente julgado:

*“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”.*

Como se deduz da parte acima transcrita e com base no teor do voto condutor, a Oitava Câmara qualificou o rendimento a ser tributado com base na MP nº 2158-34

como sendo “dividendo pago” e em consequência, referido na Convenção no seu Artigo X - Dividendos<sup>2</sup>.

Por outro lado, a decisão recorrida afastou a exigência (primeiro fundamento) qualificando os rendimentos no Artigo VII – Lucro das Empresas<sup>3</sup> e, portanto, tributáveis somente no país de residência. Em outras palavras, a decisão paradigma manteve o lançamento, qualificando os rendimentos como dividendos, com base no Artigo X – Dividendos, cuja tributação pode recair tanto no país de residência do beneficiário (Brasil), como no país da fonte pagadora (Espanha).

Sobre este ponto, a recorrente demonstra fundamentadamente a existência de divergência, estando, portanto, satisfeito o pressuposto para admissibilidade do recurso quanto ao primeiro fundamento.

#### 4. Quanto ao segundo fundamento

Como dito acima, a decisão recorrida ao afastar a exigência, também fundamentou-se na aplicação do Artigo X, combinado com o Artigo XXIII, Parágrafo 4 da Convenção Brasil-Espanha.

Importa para esta análise, transcrever o seguinte trecho do voto condutor da decisão:

“(…)

Sobre a mesma questão, **uma segunda linha de raciocínio é possível**, e consiste em entender que o Artigo 10 se destina apenas a regular a tributação na fonte por parte do Estado de que a sociedade que paga é residente. Com isso se pode entender que o Estado de residência do beneficiário é livre para tributar de imediato os lucros auferidos por intermédio da coligada no exterior, criando uma ficção jurídica de disponibilização que permita conceituar os lucros apurados como dividendos. Ao argumento de que a tributação dos lucros antes da dedução do tributo pago no país

---

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Artigo 7

##### Lucro das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

de residência da sociedade descaracterizaria o conceito de dividendo (vez que não se distribui mais do que existe para distribuir), seus seguidores opõem o argumento de que, no caso, trata-se apenas de técnica de tributação, que consiste em tributar o bruto e deduzir, do imposto apurado, o imposto pago no país de residência.

Nessa linha de raciocínio, **o artigo da Convenção a reger a tributação desses rendimentos seria o artigo 10, e o Brasil, em princípio, é livre para tributá-los segundo suas regras próprias**. Ao mesmo tempo, a Espanha pode também tributá-los, de acordo com a lei desse país, porém observando o limite máximo de 15% do dividendo. Esse parece ter sido o entendimento que conduziu o Acórdão 108-008.765, da 8ª Câmara deste Conselho.

Ocorre que, dentro dessa segunda linha de raciocínio, **teria que ser observado**, também, o Artigo 23 da Convenção, que tem aplicação naqueles casos em que o próprio acordo internacional admite a tributação pelos dois Estados celebrantes. Seus parágrafos 3 e 4 tratam, exatamente, da hipótese de pagamento de dividendos, em que a convenção admite a tributação pelos dois Estados. Determina o parágrafo 4º que "quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos".

(...)

A Recorrente demonstrou que o Ato Declaratório Interpretativo invocado é impertinente, pois trouxe documento (original e tradução juramentada) fornecido pela Agência Estatal de Administração Tributária da Espanha, Delegação de Tenerife, que **comprova que a Jaluja paga o imposto sobre sociedades pelo regime geral, não tendo optado pelo Regime Especial de Entidades de Guarda de Valores ( em espanhol, Régimen Especial de Entidad de Tenencia de Valores)**.

Por outro lado, o item IX da Portaria MF 75/76 estabelece que "Os dividendos de que trata o artigo 23, parágrafo 4, da Convenção, recebidos por residente ou domiciliado no Brasil, não estão sujeitos a imposto." Assim, **ainda dentro a segunda linha de raciocínio**, que considera que os rendimentos sobre cuja tributação se controverte podem ser considerados dividendos, e se regem pelo Artigo 10 da Convenção, **ainda assim não caberá a tributação, em face do que dispõe o parágrafo 4 do Art. 23**.

(...)” (destacou-se)

Conforme se depreende do voto, para a Câmara *a quo*, os dividendos pagos pela sociedade espanhola à sociedade brasileira estariam isentos de tributação, pois os mesmos estariam submetidos ao regime geral, nos termos da informação trazida pela Recorrente advinda da Agência Estatal de Administração Tributária da Espanha e **que foi admitida pelo colegiado naquela ocasião**.

Este é seu segundo fundamento, para o qual, a recorrente deveria apresentar outra decisão considerada divergente.

Em seu recurso, a Fazenda Nacional sustenta que o mesmo acórdão integrado com a Resolução nº 108-000.407, proferida em sede de embargos de declaração, constitui a divergência necessária para o conhecimento do apelo.

De fato, a decisão paradigma foi objeto de embargos declaratórios opostos pela contribuinte. Ocorre que os declaratórios estão pendentes de solução, pois o colegiado decidiu, por meio da Resolução nº 108-000407, converter o julgamento em diligência para **“que fosse verificado junto ao Fisco Espanhol o regime de tributação da pessoa jurídica residente na Espanha”**.

Nos exatos termos do RICARF (art. 67, § 6º), é cediço que a recorrente deve demonstrar *“analiticamente os pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido”*. A simples disposição das decisões sem o necessário cotejo não enseja a demonstração da divergência, necessária ao conhecimento do recurso.

Em caráter extraordinário, já se admitiu nesta Corte recurso com tese divergente, ainda que distinta situação fática que ensejou as decisões consideradas discrepantes. De se notar também que, nos termos do art. 63 do RICARF, as resoluções dos colegiados constituem espécie de decisão deste Tribunal e como tal podem ser admitidas como paradigmas para demonstração de dissenso jurisprudencial.

Entretanto, da resolução que se apresenta como paradigma deve se extrair seu conteúdo decisório, que pode, perfeitamente, ser admitido como divergente de outra decisão proferida por outro colegiado. Ou seja, ainda que a resolução não tenha resolvido definitivamente a questão em determinado processo, é possível apartar seus fundamentos e identificar eventual divergência na interpretação da legislação tributária, caracterizando-se assim o requisito necessário ao processamento dos recursos especiais. Caso estes fundamentos sejam suficientes para representar uma tese divergente, pode-se considerar que a recorrente logrou demonstrar esse requisito necessário ao conhecimento de seu recurso.

Pois bem, delimitando o cerne desta discussão, é necessário, para melhor análise, transcrever alguns excertos da mencionada Resolução, cujo conteúdo pretende a Recorrente demonstrar a existência de divergência:

“Um dos argumentos da Embargante é relativo ao art. 23, nº 4, do Tratado entre Brasil e Espanha, que efetivamente não foi apreciado pelo Acórdão embargado.

Embora tal dispositivo e a argumentação a ele relativa não tenham sido sustentados pela ora Embargante no seu Recurso Voluntário, entendo que mereçam ser conhecidos os Embargos em face da relevância do tema (correlação entre os artigos 10 e 23) e para que haja efetivo controle de legalidade do lançamento.

**Porém, a Embargante não trouxe aos autos elemento necessário ao deslinde deste caso. O dispositivo dispõe:**

**“4 — Quando um residente do Brasil receber dividendos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos.”**

Pelos debates havidos, neste processo e em outros, despontam duas interpretações do comando: **uma que exige a verificação da efetiva tributação** (na Espanha) e **outra que se satisfaz com a possibilidade de tributação**.

**Assim, levando em conta que a tributação efetiva pode ser fundamento para decisão por julgador desta Câmara, e para que se tenha a devida apreciação**

por cada conselheiro, **deve ser trazida aos autos comprovação** de que, nos anos a que se refere o lançamento (2001 e 2002), os dividendos da subsidiária espanhola Iliama Participações Sociedad Limitada **estiveram sujeitos à tributação**.

(...)” (destacou-se)

De plano, é necessário saber se o fato do colegiado que proferiu a resolução afirmar que *“despontam duas interpretações do comando: uma que exige a verificação da efetiva tributação (na Espanha) e outra que se satisfaz com a possibilidade de tributação”* constitui por si só a divergência, suficiente para cumprir o requisito regimental.

Entendo que não.

À luz das disposições regimentais, a resposta a esta primeira indagação deve ser negativa, pois não se vislumbra que a recorrente existência de **divergências internas** nos colegiados deste Tribunal se transmudem em **dissenso jurisprudencial** e adquiram força suficiente para provocar a manifestação desta Câmara Superior. As divergências de entendimento entre os conselheiros, próprias dos órgãos colegiados podem subsistir por longos períodos enquanto se mantém aquela composição. Exemplo disso são matérias consideradas superadas na Câmara Superior, mas cujas decisões ainda estão longe de serem unânimes.

Em razão disso, vejo que neste ponto não se configura a divergência necessária para legitimar o acolhimento do recurso.

Prosseguindo nesta análise, outro questionamento que deve ser formulado para a solução do presente caso é acerca da determinação da diligência para obter informações sobre o regime tributário a que estão submetidos os dividendos na Espanha. Deve-se perquirir se **“o fato do colegiado determinar que se trouxesse aos autos a comprovação de que os dividendos da subsidiária estão sujeitos à tributação na Espanha”** implica considerar que a decisão sobre **a divergência interna** daquela Câmara **se materializou no corpo da Resolução** e, dessa forma, pode ser utilizada como paradigma no presente caso.

Para esta segunda questão, entendo que a resposta também é negativa.

O conteúdo decisório da Resolução firmou o entendimento de que, para aquele colegiado, **é necessário saber a tributação efetiva dos dividendos na Espanha**, mas que precisamente pode não ser determinante para a decisão definitiva da turma julgadora. Ou seja, o que se decidiu é que **“é necessário saber sobre a tributação efetiva”**, mas não que a tributação efetiva automaticamente implicará o afastamento da exigência.

Por outras palavras, a Resolução efetivamente **não decidiu** que para a aplicação do Artigo XXIII, Parágrafo 4 da Convenção, é necessária a comprovação de que os referidos dividendos **efetivamente foram alcançados pela tributação na Espanha**. O que se decidiu é que, como para alguns conselheiros, tal comprovação seria essencial para seu posicionamento, o colegiado entendeu que, para possibilitar a correta convicção destes julgadores, deveria o julgamento ser convertido em diligência. De se notar que a decisão de que a aplicação do Artigo XXIII, Parágrafo 4 depende iniludivelmente da efetiva tributação dos dividendos na Espanha **não chegou a se consubstanciar**.

Portanto, o teor a decisão exarada por meio da Resolução no caso paradigma **não comprova a existência de dissenso jurisprudencial** acerca da interpretação da legislação tributária. Isto por que a decisão que determina a realização de diligência para esclarecer fato

(não questão de direito) que é essencial para o posicionamento dos julgadores, não incorpora a decisão que será adotada após o retorno das informações solicitadas, e que poderá ser diferente em face da alteração da composição da Turma e pela sua não vinculação aos termos da Resolução.

*In casu*, a exigência do conhecimento prévio sobre a tributação efetiva (razão de decidir da resolução) não se converte em decisão que será proferida em momento posterior. Em suma, o que o colegiado decidiu por meio da resolução foi que é necessário saber se há tributação efetiva no outro País, o que não equivale a dizer que a isenção prevista na Convenção exige-se a tributação efetiva.

Quanto a este ponto, as situações fáticas são divergentes e por isso ensejaram decisões diferentes da Primeira e Oitava Câmaras. Enquanto na Câmara recorrida, as informações sobre a tributação efetiva no outro País já constavam no processo, no caso paradigma, não havia documento algum que indicasse o regime de tributação dos referidos rendimentos. Na decisão recorrida, o colegiado firmou de plano sua convicção com base nas informações que já constavam nos autos. No segundo, por não dispor destas informações por ocasião do julgamento, decidiu-se pela sua conversão em diligência. O que resta claro, portanto, é que as decisões foram diferentes em razão das situações fáticas distintas, mas não divergentes em seu âmago, ao menos neste ponto.

Seguindo a análise da divergência apontada pela recorrente, há que se perquirir também o que se entendeu, naquela ocasião, por “tributação efetiva”. Aqui, ao menos dois entendimentos são possíveis: a) a tributação efetiva significaria que houve **recolhimento de tributos** sobre os referidos rendimentos, em montantes e datas conhecidos; ou b) a tributação efetiva significaria que tais rendimentos **seriam tributáveis** naquele País, não sendo alcançados por qualquer espécie de isenção ou não incidência em razão de algum regime especial de tributação.

Acerca desta questão: a **efetividade da tributação** no outro País Contratante, ainda se poderia cogitar de admitir que a isenção de que trata o referido Artigo XXIII, Parágrafo 4 está condicionada apenas que os dividendos “*de acordo com as disposições da Convenção sejam tributáveis na Espanha*”, independente de se investigar de sua efetiva sujeição a regime de tributação. Mas esta discussão não será aqui desenvolvida, uma vez que em ambas as decisões, tal ponto não foi objeto de análise pelos colegiados.

Com vistas a analisar este terceiro ponto cabe, então, verificar as possíveis significações para a expressão “tributação efetiva”, quais sejam: se i) basta a simples sujeição a um regime de tributação considerado não privilegiado ou; se ii) a isenção está condicionada à comprovação do efetivo recolhimento dos tributos no outro País Contratante.

Partindo da decisão paradigma (resolução), e necessário analisar os quesitos formulados pelo colegiado e que deverão ser atendidos na diligência determinada pelo colegiado, quais sejam:

**“(1) qual o regime de tributação a que estavam submetidos os dividendos da Mama Participações Sociedad Limitada, nos anos 2001 e 2002, levando em conta que a sócia beneficiária era pessoa jurídica sediada no Brasil;**

**(2) qual o regime de tributação a que estava submetido o lucro da Iliama Participações Sociedad Limitada, nos anos 2001 e 2002; e**

(3) se a Iliama Participações Sociedad Limitada gozava de **tratamento fiscal favorecido.**” (destacou-se)

Como se verifica, em nenhum deles consta a indagação se os referidos dividendos foram efetivamente tributados na Espanha. Todas as questões foram no sentido de se identificar o regime de tributação e não a efetividade da incidência de tributos na Espanha.

Ora, isso permite inferir que o colegiado desejava saber tão somente se os referidos dividendos estariam, frise-se estariam no sentido de “poderiam estar” sujeitos a tributação na Espanha, ou seja, eram **tributáveis** naquele País. Os quesitos revelam o entendimento do colegiado de que bastava que os rendimentos estivessem sujeitos a um regime de tributação na Espanha para firmarem seu entendimento.

Verifica-se que aos quesitos formulados pela Resolução, as respostas possíveis e que serão prestadas pelo Fisco espanhol poderão ser somente duas: ou **são** tributáveis ou **não são** tributáveis, ou integravam a base cálculo do imposto sobre a renda naquele país ou não integravam. Portanto, pelos questionamentos formulados, solicitando indicar **apenas o regime de tributação**, as respostas serão todas em termos de **possibilidade jurídica** e não de efetividade de fato com a identificação de eventuais valores recolhidos.

Portanto, quanto a este ponto, não há dissenso entre as decisões recorrida e paradigma, pois enquanto a Primeira Câmara formou sua convicção com base na declaração do Fisco Espanhol, juntada aos autos pela contribuinte, que atestava que os rendimentos estavam sujeitos a regime de tributação normal disposto na Lei do Imposto sobre Sociedades, a Oitava Câmara, por não dispor de informação equivalente sobre qual regime estavam sujeitos os dividendos, converteu o julgamento em diligência. Em suma, vê-se aqui também que as decisões foram diferentes, porém convergem em seu fundamento, qual seja: **a isenção prevista na Convenção está condicionada a que os dividendos sejam tributáveis no outro País.**

Também não há outra resposta possível aos referidos questionamentos em razão do contexto em que foram formulados.

Veja-se que este entendimento está coerente com a aplicação do art. 74 da MP nº 2158-34. No âmbito deste Conselho, é pacífica interpretação de que a MP nº 2158-34 modificou o aspecto temporal da tributação do resultado positivo obtido por intermédio de controladas e coligadas no exterior. No regime da Lei nº 9.249/95, com as alterações da Lei nº 9.532/97, o que se tributavam eram os dividendos efetivamente disponibilizados, sendo que o momento da ocorrência do fato gerador era o pagamento, o crédito ou o emprego do valor.

Com o advento da MP 2158-34, o aspecto temporal do fato gerador antecipou-se, deslocando-se para o momento da apuração no balanço de 31 de dezembro de cada ano. Assim, com esta antecipação da tributação para momento antes da efetiva distribuição, **a tributação no Brasil se dará, em todas as situações (sem exceção), antes da disponibilização efetiva**, que deverá ocorrer em momento posterior mediante o pagamento, crédito ou emprego do valor.

Ora, a decisão embargada sobre a qual se proferiu a referida Resolução, admitiu a aplicação do art. 74 da MP 2158-34 e que os dividendos, considerados distribuídos por presunção absoluta (ficção), poderiam ser tributados no Brasil e na Espanha, nos termos do Artigo X da Convenção. Embora tenha se omitido quanto ao disposto no Artigo XXIII,

Parágrafo 4, o colegiado concluiu ser aplicável ao caso o art. 74 da MP, tributando-se os dividendos como se distribuídos estivessem.

Desta forma, a tributação no Brasil se deu em momento anterior a possível tributação na Espanha, pois aquele país, nos termos da convenção, poderá tributá-los por ocasião de seu pagamento, considerando pagamento também o crédito e o emprego do valor.

Logo, se conclui que **em hipótese alguma tais dividendos que foram tributados (no Brasil) por ocasião de sua apuração, já haviam sido tributados (em momento anterior) na Espanha**, pois os mesmos ainda não estavam disponibilizados no momento de sua apuração. Compulsando-se os autos verifica-se que tais dividendos não foram efetivamente distribuídos e, além disso, consta que tais reservas foram absorvidas por resultados negativos experimentados pela empresa na Espanha.

Assim, ao formular os quesitos indagando o regime tributário aplicável aos referidos dividendos, o colegiado não buscava saber sua efetiva tributação, pois já sabia, pelas premissas adotadas no acórdão embargado, que a tributação no Brasil, por **ocorrer antes** da disponibilização, era **antecedente à possível tributação na Espanha**.

Ou seja, no momento da tributação no Brasil (apuração no balanço de 31 de dezembro), sabidamente os dividendos não haviam sido tributados ainda pelo Fisco Espanhol. E, desse modo, **o único questionamento possível e coerente com o entendimento do colegiado era saber qual o regime de tributação aplicável aos referidos dividendos**.

No momento da tributação no Brasil (apuração) tais dividendos seguramente não haviam sido tributados, uma vez que não haviam sido disponibilizados. E foi esse o entendimento do colegiado, pois os quesitos formulados ao Fisco Espanhol indagam sobre a possibilidade jurídica de tributação destes rendimentos, ou seja, se são **tributáveis**.

Caso fosse para se indagar sobre a efetiva tributação dos dividendos naquele País, os questionamentos deveriam ser apresentados de forma expressa, solicitando-se inclusive informações sobre os montantes e respectivas datas de pagamento.

Nesta linha argumentativa, não se sustenta a tese de que a decisão contida na Resolução de converter o julgamento em diligência seja divergente da decisão recorrida. Ao contrário, porém, vê-se que ambas as decisões, quanto a esse segundo fundamento, são convergentes e não divergentes, porquanto em ambos os casos far-se-ia necessário conhecer qual o tratamento tributário aplicável às empresas pelo Fisco espanhol, com vistas à interpretação do supramencionado dispositivo do Parágrafo 4, do Artigo XXIII.

Ademais, o referido dispositivo estabelece que *“4. Quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos”*, não exigindo que os rendimentos tenham sido efetivamente tributados naquele País. Ou seja, a isenção a ser concedida pelo Brasil está condicionada à que os referidos dividendos sejam submetidos a regime de tributação, considerado normal nos termos da Convenção. Não interessa, perquirir se houve ou não pagamento de tributos sobre tais rendimentos. A dupla tributação é eliminada pelo método da isenção, não importando a parcela paga no outro País, bastando que sejam lá tributáveis.

Nesse sentido, reprimos a decisão *a quo*, que assim apreciou os documentos acostados aos autos, asseverando que a condição para aplicação da isenção havia sido atendida, qual seja: a demonstração de que os rendimentos eram tributáveis na Espanha, *in verbis*:

“(...)

A Recorrente demonstrou que o Ato Declaratório Interpretativo invocado é impertinente, pois trouxe documento (original e tradução juramentada) fornecido pela Agência Estatal de Administração Tributária da Espanha, Delegação de Tenerife, que **comprova que a Jalua paga o imposto sobre sociedades pelo regime geral, não tendo optado pelo Regime Especial de Entidades de Guarda de Valores (em espanhol, Régimen Especial de Entidad de Tenencia de Valores).**

Por outro lado, o item IX da Portaria MF 75/76 estabelece que "Os dividendos de que trata o artigo 23, parágrafo 4, da Convenção, recebidos por residente ou domiciliado no Brasil, não estão sujeitos a imposto." Assim, **ainda dentro a segunda linha de raciocínio**, que considera que os rendimentos sobre cuja tributação se controverte podem ser considerados dividendos, e se regem pelo Artigo 10 da Convenção, **ainda assim não caberá a tributação, em face do que dispõe o parágrafo 4 do Art. 23.**

(...)” (destacou-se)

Na decisão paradigma a informação sobre a sujeição dos rendimentos à tributação não era conhecida, daí a conversão do julgamento em diligência, enquanto que **na decisão recorrida essa informação já era do conhecimento do colegiado**, tendo a recorrente trazido aos autos documento (original e tradução juramentada) fornecido pela Agência Estatal de Administração Tributária da Espanha, que comprova a sujeição ao regime tributário espanhol.

Importante destacar que este documento **foi suficiente** para formar a convicção no colegiado de que os referidos dividendos **estariam sujeitos a tributação na Espanha** e, portanto, sobre eles **deveria ser aplicada a isenção prevista no Parágrafo 4 do Artigo XXIII da Convenção.**

Por derradeiro, deve-se fazer menção à argumentação trazida no recurso e na tribuna, no que diz respeito ao fato do próprio colegiado da Primeira Câmara haver, segundo a Fazenda, alterado sua convicção anterior, corroborando a tese que ambas as decisões são divergentes.

Com todas as vênias, ousou divergir e esclarecer que, pela leitura atenta da decisão posterior proferida em processo da mesma Contribuinte, o contexto fático foi distinto e a valoração probatória dos elementos constantes dos autos foi inconclusa, porém não divergente.

Explico.

Antes de tudo, deve-se asseverar que a “mudança de posição” da ilustre Relatora se deu em relação ao entendimento acerca da incidência do disposto na MP 2.158. Ou seja, o novo entendimento da Conselheira foi relativo ao artigo de regência da matéria:

“(...)

Por isso, **revejo** minha posição anterior, de que o artigo de regência do Tratado seria o 7º, por ter me convencido que o art. de regência seria o 10.

(...)"

Como se vê, a mudança de posição foi em relação a qual artigo do Tratado seria aplicável ao caso. O voto condutor desta decisão (mais recente) destacou a "mudança de posição" descartando o entendimento anterior (proferido na decisão recorrida) e adotando o novo entendimento de que seria aplicável ao caso o Artigo X, por entender, ao final, que os rendimentos objeto da tributação pela MP 2.158 são qualificáveis como "dividendos".

No entanto, em relação a este primeiro argumento da Fazenda, a divergência foi reconhecida e acatada neste Voto. Trata-se do primeiro fundamento da decisão recorrida, acerca do qual, a Recorrente logrou demonstrar o dissenso jurisprudencial.

Ocorre, porém, que o ponto fulcral da discussão reside no segundo fundamento e sobre este, as diferenças até aqui demonstradas **revelaram-se no âmbito do contexto fático e não em torno das posições jurídicas**, as quais, continuo entendendo serem convergentes.

Vejamos.

Destaca a Fazenda em seu recurso que a "*própria Primeira Câmara, após apreciar novos argumentos, evoluiu e revisou sua posição anterior para alterar diametralmente a decisão a respeito do art. 74 e o Tratado Brasil Espanha*". E que a ilustre Relatora, mudando de posição, adotou a mesma decisão proferida no acórdão paradigma, qual seja, converter o julgamento em diligência para que fosse confirmado, junto ao Fisco espanhol, qual o regime de tributação dos dividendos distribuídos para o Brasil pela Jalsa Spain.

Sucedo, entretanto, que o que levou o colegiado a converter o julgamento foi uma **questão de fato interna ao processo e não uma dúvida de natureza jurídica**. Consignou a Relatora, naquela ocasião:

"Considerando tratar-se de dividendos presumidos, seria aplicável a regra de isenção do art. 23 do Acordo Internacional.

Ocorre que **a PFN suscita que esses dividendos não são tributados na Espanha, por condição especial relativa às Ilhas Canárias. Em que pese os elementos trazidos pelo contribuinte e pela PFN, o primeira para demonstrar o contrário, não são eles suficientes para que eu forme minha convicção.**" (destacou-se)

Ora, depreende-se do teor desta manifestação que o fundamento para o Colegiado decidir pela conversão do julgamento em diligência, não foi uma questão jurídica, mas uma **questão de natureza eminentemente fática**, qual seja: saber se os dividendos considerados distribuídos presumidamente estavam sujeitos a um regime de tributação considerado normal, ou ao contrário, estavam sujeitos a um regime fiscal privilegiado, próprio das Ilhas Canárias.

Com efeito, foi a **insuficiência dos elementos fáticos** que ensejou a conversão do julgamento em diligência. No caso da decisão recorrida (proferida no primeiro processo da mesma contribuinte) a declaração da Fisco Espanhol, elemento de prova juntado **aos autos pela Contribuinte, foi valorado como suficiente para a convicção** dos julgadores.

Naquela ocasião, consideraram que os dividendos (tidos como distribuídos pela MP 2.158) estavam sujeitos a regime normal de tributação na Espanha e, conseqüentemente, não poderiam ser tributados no Brasil, por força do disposto no Artigo XXIII, Parágrafo 4.

Frise-se que o mesmo não ocorreu por ocasião do segundo processo julgado pela mesma Câmara. Neste segundo caso, a PFN trouxe nova informação em sentido contrário, aduzindo que os rendimentos não são tributados na Espanha por condição especial das Ilhas Canárias, localidade da sede da empresa controlada. Portanto, o que ensejou a conversão em diligência no segundo processo da mesma Contribuinte foi a **dúvida de fato** suscitada entre os elementos do processo que não permitiram aos julgadores formarem sua convicção acerca da tributação ou não tributação dos rendimentos na Espanha.

Também neste ponto, não se vislumbra divergência entre as decisões, pois ambas consideraram que a isenção prevista no Artigo XXIII, Parágrafo 4 está condicionada a que os dividendos **sejam tributáveis** na Espanha, ou seja, **não estejam** sujeitos a um regime de tributação considerado privilegiado. Na primeira decisão, os elementos trazidos aos autos foram considerados suficientes para formar a convicção do colegiado e assim, proferiram a decisão. No segundo caso, o colegiado entendeu que aquela declaração anterior, considerada suficiente no primeiro julgado, não era tão robusta, em razão da nova informação trazida pela Procuradoria (empresa nas Ilhas Canárias). Diante desta **incerteza quanto aos elementos fáticos**, frise-se, **elementos fáticos e não jurídicos**, o colegiado decidiu pela conversão do julgamento em diligência.

Isto infirma a tese da Recorrente de que no primeiro julgamento, o colegiado entendeu que não era necessária a verificação do regime de tributação aplicável aos dividendos na Espanha e que no segundo, passou a ser necessária. O que se verifica é o contrário, a convicção jurídica acerca da aplicação da isenção prevista no Artigo XXIII, Parágrafo 4 se formou com base no documento juntado aos autos pela Contribuinte naquela ocasião e que mais tarde foi contraposto pela Fazenda, **mas em ambas decisões buscou-se saber qual o regime de tributação dos dividendos na Espanha.**

## 5. Conclusão

Diante destas considerações, vê-se que o especial da Fazenda poderia, por hipótese, ser conhecido parcialmente na parte relativa ao primeiro fundamento da decisão recorrida, porquanto em relação a este, restou demonstrada a divergência alegada.

No entanto, a parte não conhecida, correspondente à interpretação dada à isenção prevista no Artigo XXIII, Parágrafo 4 da Convenção Brasil-Espanha, diz respeito ao segundo fundamento da decisão, que nos termos do voto condutor é considerado autônomo e suficiente para afastar a exigência.

Assim sendo, ainda que se conhecesse de forma parcial o especial da Fazenda, a eventual reforma do julgado *a quo* na parte conhecida não seria suficiente para afastar a exigência, cuja decisão se apoia em dois fundamentos.

No exame da admissibilidade de recursos que desafiam decisões amparadas em mais de um fundamento, esta Corte tem seguido o entendimento exarado pelo Enunciado **283 da Súmula do STF, *in verbis*:**

*“É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”*

Desta forma, entendo que o recurso especial não pode ser conhecido, em razão da falta de elementos suficientes para reverter a decisão recorrida.

Por todo o exposto e tendo em conta que o cotejo entre as decisões recorrida e paradigma não revela divergência de interpretação da legislação tributária, direciono meu voto no mesmo sentido do proferido pelo ilustre Relator, considerando prejudicada a admissibilidade do recurso especial da Fazenda.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Claudemir Rodrigues Malaquias - Conselheiro