



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 16327.003401/2002-49  
Recurso nº : 137913  
Matéria : IRPJ - Exs.: 1998 a 2002  
Recorrente : MARISA LOJAS VAREJISTAS LTDA  
Recorrida : 10ª TURMA-DRJ-SÃO PAULO/SP I  
Sessão de : 18 de fevereiro de 2004  
Acórdão nº : 107-07.532

TRATADO BRASIL-PORTUGAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO (ART. 10) - TRIBUTAÇÃO DE DIVIDENDOS – POSSIBILIDADE A PARTIR DA LEI Nº 9.532/97 (ART. 1º). Pelo art. 10 do Tratado Internacional Brasil-Portugal (Decreto Legislativo nº 59/71 e Decreto nº 69.393/71) autorizava-se que os dividendos da sociedade residente na Ilha da Madeira pagos à sociedade no Brasil poderiam ser tributados pelo Brasil, o que, entretanto, somente passou a ocorrer com o advento da Lei nº 9.532/97 (art. 1º) sobre os fatos ocorridos a partir de 1998, em razão dos princípios da anterioridade e da irretroatividade. Assim, a exigência fiscal não pode levar em consideração os dividendos gerados até 1997, inclusive.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. A inexistência de MPF ou erros na elaboração, emissão ou cumprimento de Mandado de Procedimento Fiscal não provocam nulidade do Lançamento de Ofício e da Autuação, pois o art. 142 do CTN não pode ter sua validade ou aplicação condicionada por normas infra-legais.

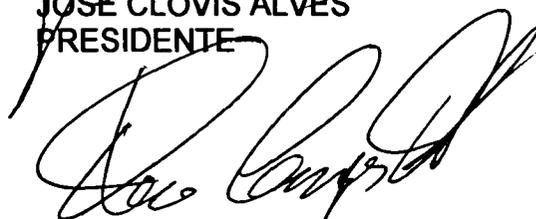
TAXA SELIC – VALIDADE. A jurisprudência desse e. Conselho de Contribuintes firmou-se no sentido de que a aplicação da Taxa SELIC encontra respaldo legal e constitucional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de Recurso Voluntário interposto por MARISA LOJAS VAREJISTAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do auto de infração; no mérito, por maioria de votos, AFASTAR da tributação os lucros gerados pela controlada no exterior até 1997 inclusive, vencidos os Conselheiros Natanael

Processo nº : 16327.003401/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.532

Martins e João Luís de Souza Pereira que proviam integralmente, os termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
JOSE CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE  
  
OCTÁVIO CAMPOS FISCHER  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 JUN 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 16327.003401/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.532

Recurso nº : 137.913  
Recorrente : MARISA LOJAS VAREJISTAS LTDA

## RELATÓRIO

A pessoa jurídica MARISA LOJAS VAREJISTAS foi autuada em 27.09.02 pelo não pagamento de IRPJ, em 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, em razão das seguintes infrações:

I - Não adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real dos lucros auferidos no exterior, por controlada, e disponibilizados no Brasil em 1997, 1998 e 1999. Fundamento legal: art. 25, §§2º e 3º da Lei nº 9.245/95, art. 1º da Lei nº 9.532/97 e arts. 249, II e 394 do RIR/99.

Consta do Termo de Verificação que a contribuinte em questão, "...juntamente com seu sócio Décio Goldfarb, CPF: 861.657.988-53, adquiriram em abril de 1996 a HERACLIO – SERVIÇOS E INVESTIMENTOS LDA, constituída na Zona Franca da Ilha da Madeira, Portugal. Sendo seu capital de ESC\$ 400.000,00 divididos em ESC\$ 380.000,00, pertencentes àquela e ESC\$ 20.000,00 a seu sócio. No mesmo mês foram designados como gerentes da Heraclio Décio Goldfarb, Márcio Luís Goldfarb,...., e Jack Leon Terpins,...., todos eles sócios da Marisa Lojas Varejistas Ltda., no Brasil. Posteriormente, em novembro do mesmo ano, houve um aumento de capital de ESC\$ 1.069.250.000,00 passando a Marisa Lojas Varejistas Ltda a deter ESC\$ 1.069.630.000,00 de participação e Décio Goldfarb permanecendo com ESC\$ 20.000,00, permanecendo a mesma proporção de participações até o último período examinado, 1999. O objeto social da Heraclio conforme ato constitutivo e alteração é amplo e genérico..." (fls. 333), o que evidenciaria "...muito mais o caráter de ser a Heraclio, um desdobramento da Marisa Lojas Varejistas Ltda na Zona Franca da Ilha da Madeira que o de uma entidade autônoma" (fls. 334)

Processo nº : 16327.003401/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.532

“Nas demonstrações financeiras da Heraclio apresentadas constam os lucros de ESC\$ 988.860.919,38, ESC\$ 2.653.541, ESC\$ 302.299.171,01 e ESC\$ 3.361.233.520,35 nos anos de 1996, 1997, 1998 e 1999, respectivamente.

E tais lucros distribuídos aos sócios, conforme cópia das atas de reunião de diretoria da Heraclio datadas de 21/08/97, 30/08/97, 29/01/98 e 02/02/99 e referentes a reuniões acontecidas em 21/08/97, 29/01/98 e 02/02/99. A partir das informações dessas atas verifica-se que o sócio Décio Goldfarb ou recebe sua parte dos dividendos em moeda – atas de 21/08/97 e 30/08/97 explicitamente – ou então renuncia a ela em favor da Marisa Lojas Varejistas Ltda ata de 29/01/98, implicitamente e ata de 02/02/99 explicitamente e que a parte correspondente à sócia Marisa Lojas Varejistas Ltda. seria paga através de Notas do Tesouro dos Estados Unidos da América (denominadas T-Bilss) em datas e valores determinados.

(...)

Verificadas as declarações correspondentes e contabilidade da fiscalizada constatamos não haver qualquer indício de oferecimento à tributação dos valores oriundos da Heraclio, razão pela qual intimei a mesma, por intermédio de seu representante, a esclarecer se os dividendos em questão haviam sido tributados. O obtendo a resposta que não haviam sido tributados nem em Portugal nem no Brasil. Naquele país por a legislação não prever a incidência de imposto, e neste por força das disposições do Tratado Brasil-Portugal” (fls. 334).

Com base nisto, a Fiscalização entendeu que, ao presente caso, não se aplica a “Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos Sobre o Rendimento entre o Brasil e Portugal” (Decreto Legislativo nº 59/71 e Decreto nº 69.393/71), pois seu art. 10 autoriza que o Brasil tribute dividendos derivados distribuídos por empresas portuguesas a sócios domiciliados no Brasil, sendo que tal tributação consta do art. 25 da Lei nº 9.249/95, no art. 2º da IN/SRF nº 38/96, no art. 1º da Lei nº 9.532/97 e no Ato Declaratório/SRF nº 6 de 30/01/97.



Processo nº : 16327.003401/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.532

II - Em razão da infração supra, foi constatado saldo de prejuízo insuficiente, que levou à compensação indevida em 2000 e 2001. Fundamento legal: arts. 247, 250, III e 251 parágrafo único, 509 e 510 do RIR/99.

Em sua Impugnação, a contribuinte alegou que:

I - Preliminarmente, o Auto de Infração é nulo por vício formal. Antes do lançamento de ofício, foram emitidos 17 Mandados de Procedimento Fiscal (um MPF de Fiscalização e outros 16 MPFs Complementares), sendo que, entretanto, as autoridades fiscais não observaram os prazos neles estabelecidos (fls. 365). A nulidade está em que o prazo para cumprimento do MPF "...não representa mera liberalidade da autoridade emitente do MPF, mas sim prazo máximo para a conclusão do procedimento de fiscalização, previsto no artigo 12, inciso I, da Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999" (fls. 365).

As autoridades não teriam observado os prazos para conclusão dos trabalhos de fiscalização, nem mesmo para renovar os MPFs, dando ciência à contribuinte da prorrogação com atraso de um mês e meio. Ora "...um MPF-C emitido com o intuito de prorrogar o prazo de fiscalização não tem o condão de prorrogar algo que já expirou, ou seja, os MPF-C não têm qualquer validade, pois que emitidos tempestivamente, foram notificados ao IMPUGNANTE intempestivamente. Ressalte-se que uma vez expirado o prazo determinado para a execução do procedimento fiscalizatório, não pode o mesmo continuar o seu curso, ou seja, encerra-se o mesmo" (fls. 370). Assim, "Resta claro que não pode, de forma alguma, ser admitida a

convalidação dos atos praticados pelas autoridades fiscais uma vez que os MPF estão viciados. Sua admissão corresponderia a uma afronta ao Estado de Direito" (fls. 371).

II - No mérito, sustentou que



5



II.a) O Tratado Brasil-Portugal para evitar Dupla Tributação não foi respeitado pela Fiscalização. Trata-se de norma de direito internacional que não pode ser contrariada pela legislação ordinária interna e cuja pretensão denúncia formulada pelo Ato Declaratório nº 53/99 está eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

II.b) A contribuinte possui investimento relevante na sociedade supracitada, situada na Ilha da Madeira, sendo, portanto, considerada controladora desta, nos art. 328 do RIR/94. Por este dispositivo, a contribuinte "...estava e está sujeita à avaliação de seu investimento pelo método de equivalência patrimonial, pelo qual é alterado o valor contábil dos investimentos registrados em seu ativo permanente, conforme o aumento ou a diminuição do Patrimônio Líquido da investida no exterior. Desta forma, o contribuinte com investimento (relevante) em sociedade controlada e/ou coligada deverá, por ocasião do levantamento do balanço, avaliar seu investimento com base no seu valor de patrimônio líquido, conforme o disposto no art. 330, do RIR/94" (fls. 381).

"Depreende-se que a conta 'investimentos' da controladora deve refletir as alterações patrimoniais da controlada, o que se explica pela relevância do investimento em questão. Um aumento no patrimônio líquido da controlada gera um aumento do ativo da controladora através de um débito em 'investimentos', sendo a contrapartida um crédito em conta de resultado (de equivalência patrimonial), o que representa uma receita não tributável para fins de imposto de renda" (fls. 381-382).

"A não tributação dessa receita, reflexo da Equivalência Patrimonial, é absolutamente lógica, na medida em que o mero auferimento de lucro pela investida não implica a percepção desse lucro pela investidora. Os procedimentos contábeis a que se sujeita a investidora por conta das oscilações patrimoniais da investida, justificam-se tão somente pela relevância do investimento.



Processo nº : 16327.003401/2002-49

Acórdão nº : 107-07.532

Não é por outro motivo que a lei determina que, quando do pagamento de dividendos pela sociedade controlada e/ou coligada, fato este que implica na diminuição do valor do seu patrimônio líquido, a controladora registre a contrapartida do recebimentos desse lucros ou dividendos mediante diminuição do valor do investimento”, conforme §1º do art. 331 do RIR/94.

Não obstante isto, a Fiscalização lastreou-se no art. 25 da Lei nº 9.249/95 para efetuar o lançamento de ofício e o auto de infração, sem ter considerado, ademais, o §6º desse mesmo art. 25, o qual estabelece que “...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...”. Além disto, o art. 11 da Instrução Normativa nº 38/96 determinava que “...a contrapartida do ajuste de investimento no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, não será computada na determinação do lucro real. Para efeito do disposto neste artigo, os resultados positivos decorrentes do referido ajuste, computados no lucro líquido da empresa no Brasil, poderão ser dele excluídos, enquanto que os resultados negativos deverão ser a ele adicionados, quando da determinação do lucro real...” (fls. 383). Ademais, frise-se “...que em relação ao resultado positivo de equivalência patrimonial, não havia e não há lei que determinasse a sua tributação, respectivamente, a sua adição ao lucro real das sociedades investidoras” (fls. 383). Tal tributação somente passou a ser prevista com a discutível IN/SRF nº 213/2002.

Por outro lado, a própria Lei nº 9.249/95, em seu art. 10, dispôs que os dividendos não seriam objeto de tributação, o que demonstra que a contribuinte teria agido de acordo com a legislação vigente.

II.c) Ademais, a rigor, a tributação dos lucros auferidos não poderia ser objeto de tributação sem previsão em lei complementar, pois o art. 146, III, “a” da CF/88, exige tal instrumento para delinear os fatos jurídicos tributários, o que somente



veio a ser obedecido com a Lei Complementar nº 104/2001 e com a Medida Provisória nº 2.158-35 (Art. 74) (fls. 385-386). Assim, "Antes da LC nº 104/01 e MP nº 2.158-35/01 não haviam instrumentos legais oponíveis aos contribuintes para a tributação dos lucros oriundos do exterior...." (fls. 386);

II.d) À luz do princípio da isonomia, porque, "...no Brasil, o artigo 10 da Lei nº 9.249/95 determina que os dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, pagos a qualquer beneficiário, não estão sujeitos ao imposto de renda na fonte, e nem podem integrar a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, e (ii) na Ilha da Madeira, os dividendos também não são tributados, **não há como exigir** que os dividendos recebidos de coligadas e controladas de pessoas jurídicas brasileiras sejam tributados no Brasil, por força do artigo XXIII da Convenção Brasil-Portugal" (fls. 390).

II.e) Especificamente em relação aos anos de 1996 e 1997, sustenta que o art. 25 da Lei nº 9.249/95, ao determinar que a tributação dos lucros apurados por sociedades controladas fosse feita quando da sua apuração incorreu em ofensa ao conceito de renda, pois "...a *apuração* de lucros no exterior, por sociedade coligada ou controlada, não deve e não pode ser considerada fato gerador do imposto de renda, pois que não há, nesse caso, disponibilidade jurídica e econômica sobre tais lucros" (fls. 393). Porém, na esteira do pensamento de Alberto Xavier, a partir do momento em

que a legislação escolheu a tributação presumida do lucro (presunção de distribuição), "...não faria sentido uma nova tributação sobre os dividendos distribuídos, resultantes de tais lucros" (fls. 394). Até porque "...não faria sentido a abolição da tributação dos dividendos pagos por fontes localizadas no país e submeter ao imposto de renda os dividendos provenientes do exterior" (fls. 394).

Isto somente veio a ser alterado pela IN 38/96, que determinou a tributação do lucro das controladas/coligadas estrangeiras quando tiverem sido

disponibilizados. Entretanto, "...instrução normativa, ato administrativo que é, não é meio próprio para determinação de novo fato gerador, ou seja, não compete à instrução normativa estabelecer os contornos do fato gerador ou, ainda, estabelecer quaisquer critérios da regra matriz de incidência dos tributos" (fls. 395). Deste modo, apenas com o advento da Lei nº 9.532/97 é que, a partir de 1º de janeiro de 1998, como leciona Alberto Xavier, a tributação sobre lucros disponibilizados a pessoas jurídicas residentes no Brasil, por controladas ou coligadas no exterior, tornou-se válida (fls. 396).

Porém, é totalmente inadmissível a "...tributação no Brasil de dividendos distribuídos por sociedades residentes no exterior, à conta de lucros gerados nos anos de 1996 e 1997, face à ausência de determinação legal de tal hipótese de incidência" (fls. 396).

Tal idéia deriva do princípio constitucional da irretroatividade tributária (art. 150, III, "a" da CF/88), pois "...os dividendos pagos por sociedade estrangeira, com base em lucros gerados nos anos de 1996 e 1997, ainda que pagos em períodos subseqüentes, não são tributáveis no Brasil, especificamente em face à aplicação aos mesmos da lei vigente à época de sua formação, que não previa a tributação do dividendo oriundo de fonte estrangeira (Lei nº 9.249/95)" (fls. 397).

II.f) Por fim, a contribuinte sustentou a invalidade da utilização da TAXA SELIC como juros moratórios sobre débitos tributários.

A c. 3ª Turma da i. DRJ de São Paulo, entretanto, manteve o lançamento. De um lado, rejeitou a preliminar de nulidade do auto de infração, pois a questão da fixação do prazo de validade e da prorrogação do MPF não são causas suficientes para invalidar o lançamento, sendo que o art. 16 da Portaria da SRF nº 1.265/99 é claro no sentido de "...que a extinção do MPF pelo decurso dos prazos referidos não implica nulidade dos atos praticados e faculta à autoridade responsável

pela emissão do Mandado anterior determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal” (fls. 444). Ademais, o art. 142 do CTN impõe a realização do lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. Assim, o MPF é “...mero instrumento de controle administrativo” (fls. 444).

No mérito, a i. DRJ entendeu que o Tratado Brasil-Portugal para evitar Dupla Tributação não tem aplicação ao presente caso, pois o seu art. X deixa claro a possibilidade dos dois países de tributarem os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante (fls. 448).

Quanto à alegação da não tributação dos dividendos em razão de investimento no exterior da contribuinte avaliado pelo método da equivalência patrimonial, entendeu que se é certo que o §6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 determinou que os resultados desse método continuariam a ser tratados pela legislação até então vigente, também é certo que esta prescrição deve ser observada sem prejuízo do disposto nos §§1º, 2º e 3º desse mesmo dispositivo. Ou seja, “...apesar da utilização da sistemática da equivalência patrimonial, os lucros auferidos pela contribuinte, a título de dividendos recebidos de sua coligada / controlada no exterior, devem ser tributados, por meio da adição ao lucro líquido, compondo o lucro real do período” (fls. 450).

Assim, o art. 10 da Lei nº 9.249/95 não se aplica ao presente caso, pois se refere somente aos investimentos em empresas domiciliadas no Brasil - o que teria sido admitido pela própria contribuinte (fls. 451) – estando claro “...que a tributação dos lucros e rendimentos auferidos no exterior, por meio de investimento em coligada / controlada, foi determinado pela Lei nº 9.249/95 (art. 25) e pela IN SRF nº 38/96 (arts. 1º e 2º)” (fls. 451).

Já em relação ao argumento da invalidade da Lei nº 9.249/95 e da IN SRF nº 38/96, porquanto o suporte para a tributação em destaque somente teria sido



Processo nº : 16327.003401/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.532

autorizada pela LC nº 104/2001, a i. DRJ entendeu que não tem competência para analisar questões de inconstitucionalidade (fls. 453).

No que se refere ao problema da ofensa à isonomia em razão da tributação de dividendos oriundos do exterior em contraposição à não tributação dos oriundos de pessoas domiciliadas no Brasil, entendeu a i. DRJ que "Os contribuintes com investimentos no Brasil e os com investimento no exterior não se encontram, evidentemente, em *'situação equivalente'*. Por exemplo, se a empresa na qual é realizado o investimento for domiciliada no Brasil, ela é contribuinte para a legislação do imposto de renda, podendo ser alcançada diretamente pela tributação, o que não ocorre com a domiciliada no exterior" (fls. 454).

Quanto ao argumento de que os dividendos gerados em 1996 e 1997 não poderiam ser tributados com base em lei posterior (a Lei nº 9.523/97), a i. DRJ manifestou-se no sentido de que, à época da geração dos lucros, já havia tributação prevista na Lei nº 9.249/95 (fls. 455).

Enfim, a i. DRJ, também, não acatou o argumento da invalidade dos juros SELIC, pois os mesmos encontram respaldo legal, sendo que a esfera administrativa não pode analisar questões de constitucionalidade (fls. 457).

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, onde renova os argumentos lançados em sua Impugnação.

É o relatório.

Processo nº : 16327.003401/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.532

## VOTO

Conselheiro OCTAVIO CAMPOS FISCHER

O Recurso Voluntário é tempestivo e está devidamente acompanhado de arrolamento de bem de sua propriedade.

Antes de entrar no mérito da questão em debate, saliento, desde já, que esse e. Conselho de Contribuintes tem orientação no sentido de que eventual falha na estruturação e cumprimento dos Mandados de Procedimento Fiscal não implica na nulidade do Lançamento de Ofício, nem na nulidade do Auto de Infração.

Neste sentido, menciona-se os seguintes precedentes jurisprudenciais:

*Número do Recurso: 129772*

*Câmara: SÉTIMA CÂMARA*

*Número do Processo: 13971.000669/2001-55*

*Tipo do Recurso: DE OFÍCIO*

*Matéria: IRPJ E OUTROS*

*Recorrente: DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC*

*Recorrida/Interessado: BORTOLATO DISTRIBUIDORA DE FRIOS LTDA.*

*Data da Sessão: 29/01/2003 01:00:00*

*Relator: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz*

*Decisão: Acórdão 107-06952*

*Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE*

*Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso de ofício.*

*Ementa: NORMAS PROCESSUAIS - MPF-MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - RECURSO EX OFFICIO. O pleno exercício da atividade fiscal não pode ser obstruído por força de um ato administrativo que deve ser entendido como sendo de caráter meramente gerencial. Tal instituto,*

*por ser medida disciplinadora, visando a administração dos trabalhos de fiscalização, não pode se sobrepôr ao que dispõe o Código Tributário Nacional acerca do lançamento tributário, e aos dispositivos do Decreto-lei nº 2.354/54, que trata da competência funcional para a*

Processo nº : 16327.003401/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.532

*lavratura do auto de infração. Recurso de ofício a que se dá provimento.*

**Número do Recurso:** 129471  
**Câmara:** SÉTIMA CÂMARA  
**Número do Processo:** 10805.001501/2001-91  
**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO  
**Matéria:** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO  
**Recorrente:** CONFAB INDUSTRIAL S.A.  
**Recorrida/Interessado:** DRJ-CAMPINAS/SP  
**Data da Sessão:** 18/09/2002 00:00:00  
**Relator:** Neicyr de Almeida  
**Decisão:** Acórdão 107-06797  
**Resultado:** OUTROS - OUTROS

*Texto da Decisão: Pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de nulidade do auto de infração, vencidos os Conselheiros Natanael Martins, Edwal Gonçalves dos Santos, Francisco de Assis Vaz Guimarães e Carlos Alberto Gonçalves Nunes; e, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER da matéria submetida ao Poder Judiciário, CONHECER das demais matérias e NEGAR provimento ao recurso.*

**Ementa:** MPF.MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.POSTULADOS.INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF ) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em quaisquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não-observância - na instauração ou na amplitude do MPF - poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.

**Número do Recurso:** 134933  
**Câmara:** SÉTIMA CÂMARA  
**Número do Processo:** 10120.007278/2002-75  
**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO  
**Matéria:** IRPJ E OUTRO  
**Recorrente:** MAÍSA MIGUEL FELIPE (FIRMA INDIVIDUAL)

Processo nº : 16327.003401/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.532

*Recorrida/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF*  
*Data da Sessão: 13/08/2003 00:00:00*  
*Relator: Octávio Campos Fischer*  
*Decisão: Acórdão 107-07268*  
*Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE*  
*Texto da Decisão: PUV, NEGAR provimento ao recurso.*

*Ementa:*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não tem o condão de limitar a atuação da Administração Pública na realização do lançamento. Não é o mesmo sequer pressuposto obrigatório para tal ato administrativo, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional, o que não se permite a uma Portaria. Assim, o fato de haver contradição entre as datas em que houve a prorrogação do MPF e aquelas em que deste ato foi intimado o contribuinte não implica em nulidade do lançamento. Também, esta não se verifica se o Agente Fiscal responsável pelo MPF prorrogado for o mesmo daquele responsável pelos MPFs posteriores e pela autuação. O art. 16 da Portaria nº 3.007/2002, ainda que fosse vinculante, seria aplicável somente às situações em que houve extinção do Mandado de Procedimento Fiscal, o que não ocorreu no presente caso.*

Com efeito, apesar de inicialmente ter sido bem recebida a idéia da criação de um Mandado de Procedimento Fiscal como um instrumento a mais para o contribuinte controlar a atividade fiscalizadora e arrecadadora da Administração Pública ou de quem lhe fizer as vezes, entendemos que pelo fato de ter sido criado por instrumento normativo infra-legal (uma Portaria), deve prevalecer o art. 142 do CTN, que determina às autoridades fiscais que efetue o lançamento, sem qualquer restrição de tempo ou burocrática. Assim, ainda que não exista MPF, é perfeitamente válida uma autuação.

Também, apesar de não ser este o entendimento do Relator do presente caso, a jurisprudência desse e. Conselho de Contribuinte tem como válida a aplicação da Taxa SELIC como juros moratórios para os débitos tributários. Neste sentido, dentre várias outras decisões, menciona-se a que segue:

*Número do Recurso: 130810*  
*Câmara: SÉTIMA CÂMARA*  
*Data da Sessão: 07/11/2002*

Processo nº : 16327.003401/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.532

*Relator: Luiz Martins Valero*

*Decisão: Acórdão 107-06879*

*Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE*

*Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.*

*Ementa: (...)*

*JUROS MORATÓRIOS CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE – A Lei nº 9.065/95, que estabelece a aplicação de juros moratórios com base na variação da taxa SELIC para os débitos tributários não pagos até o vencimento, está legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional.*

No mérito, a questão parece ser bastante complexa. Observa-se, inicialmente, que se trata de discussão de direito, no sentido de que tanto a Recorrente como a Fazenda Nacional não entram na análise dos fatos que fundamentaram o lançamento de ofício. O que se discute é apenas a validade da imposição jurídica sobre os fatos praticados pela Recorrente.

Também, não há, por parte da Recorrente qualquer discussão acerca do problema da compensação de prejuízos, que se originou com a apuração da infração principal. Assim, está em discussão apenas saber se o lançamento em questão tem fundamento legal válido ou não.

O ponto em questão resume-se à seguinte indagação: é possível a tributação dos dividendos pagos por empresa estrangeira, situada na Ilha da Madeira, à sua controladora, domiciliada no Brasil?

A Recorrente oferece vários argumentos no sentido contrário. Em síntese, no seu entender a tributação dos dividendos e lucros obtidos no exterior somente poderia ser objeto de tributação válida após o advento da Lei Complementar nº 104/2001, que alterou o art. 43 do CTN, para inserir a norma do §2º no seguinte sentido:



*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

*§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (AC)*

*§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (AC)*

Por sua vez, esta legislação foi regulamentada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

*Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.*

*Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados*

*disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.*

Tal linha de argumentação fundamenta-se no art. 146, III, "a" da Constituição Federal de 1988, que exige lei complementar prévia para que novos fatos possam ser objeto de previsão em hipótese de incidência de um imposto. Assim, segundo é possível concluir, para a Recorrente, a tributação dos lucros obtidos no



exterior traduz-se em nova hipótese de incidência que somente passou a ter respaldo com supracitada Lei Complementar nº 104/2001.

Entretanto, com este raciocínio não concordamos. É certo que a Constituição de 1988, com a redação do art. 146, III da CF/88, possibilita uma discussão acerca do papel da lei complementar. Há doutrinadores que sustentam a chamada teoria tripartida, como é o caso de Ives Gandra Martins Filho, e aqueles que sustentam a teoria bipartida, como é o caso de Paulo de Barros Carvalho. Se adotarmos a primeira, teremos que concluir que sempre é necessária a existência de uma lei complementar prévia autorizadora de cada nova tributação. Se adotarmos a segunda, iremos concluir que a exigência de lei complementar só se daria nos casos de conflito de competência e de regulamentação dos limites do poder de tributar.

Particularmente, já tivemos a oportunidade de sustentar a teoria bipartida, por ocasião do nosso trabalho sobre a Contribuição ao PIS (São Paulo: Dialética, 1999). Todavia, mais recentemente, mudamos nossa orientação para abraçarmos a teoria tripartida. Isto, porém, não significa que, no presente caso, entendemos ser necessária a existência de uma lei complementar prévia a autorizar a tributação de lucros e dividendos obtidos do exterior. Isto pelo simples motivo de que a redação originária do art. 43 do CTN é tão ampla que autoriza a tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza independentemente do local em que os mesmos

tenham sido produzidos. Ou seja, tenho para mim que, desde o advento do Código Tributário Nacional, o legislador pátrio poderia adotar a tributação em bases mundiais para as pessoas jurídicas, assim como há muito tempo vem fazendo para as pessoas físicas, sem qualquer reclamo da comunidade jurídica.

Por outro lado, a Recorrente sustenta que a tributação em questão afronta as normas do Tratado Brasil-Portugal para evitar a Dupla Tributação. Após discorrer profundamente sobre a natureza e a função dos Tratados no direito tributário



Processo nº : 16327.003401/2002-49  
Acórdão nº : 107-07.532

brasileiro e criticar a pretensa e inválida denúncia realizada pelo Ato Declaratório nº 53/99, sustentou que as autoridades fiscais atentaram contra a vigência desse Tratado.

Para a conclusão a respeito desta questão é importante deixar claro que estamos discutindo, especificamente, sobre a validade da tributação dos dividendos pagos por controlada do exterior à controladora situada no Brasil. Quanto a isto não parece haver divergência seja por parte da Recorrente (fls. 362), seja por parte da Fazenda Nacional (fls. 334 e 448).

Desta forma, podemos voltar nossos olhos para as normas do Tratado Internacional supra, especificamente para o seu artigo X, para concluir que, de fato, nele não há qualquer impedimento para a tributação, seja pelo Brasil, seja por Portugal, dos dividendos pagos por uma sociedade localizada em um país a sociedade localizada em outro país. Muito pelo contrário, pois sua prescrição é no sentido de que "Os dividendos atribuídos ou pagos por uma sociedade residente de um Estado contratante a um residente do outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado". Ou seja, no presente caso, o Tratado Brasil-Portugal autoriza que os dividendos da sociedade residente na Ilha da Madeira pagos à sociedade no Brasil podem ser tributados pelo Brasil.

Portanto, a meu ver, não se trata de questão na qual a solução passa pela análise de uma possível ofensa ao Tratado Brasil-Portugal. Não.

Todavia, a questão está, aqui, em que, para a doutrina, a Lei nº 9.249/95, ao promover a tributação em bases mundiais, não cuidou da tributação dos dividendos.

Neste sentido, é o pensamento de Alberto Xavier:

*A lei não previu a hipótese de tributação dos dividendos de controladas ou coligadas estrangeiras porque preferiu atingir os lucros destas na sua totalidade, independentemente da deliberação de seus órgãos*



*societários no sentido de destiná-los a reservas ou distribuí-los aos sócios ou acionistas. Por outras palavras: a tributação no Brasil justifica-se apenas por uma 'presunção' ou 'ficção de distribuição automática e integral do lucro' da sociedade estrangeira, como se esta fosse 'fiscalmente transparente'.*

*Ora, se o lucro deve ser tributado na sua totalidade, como se integralmente distribuído fosse, não faria sentido uma nova tributação, por ocasião da distribuição efetiva (e já não presumida) do dividendo. Aliás, a exclusão da tributação dos dividendos distribuídos é pacificamente adotada pela generalidade dos países que adotam o sistema das "controlled foreign corporations". Também na Lei nº 9.249/95 não há previsão legal expressa para a tributação autônoma dos dividendos distribuídos por controladas ou coligadas estrangeiras.*

*A não tributação dos dividendos de origem estrangeira inseria-se, aliás, na lógica da própria Lei nº 9.249/95, que, pretendendo abolir radicalmente o fenômeno da dupla tributação econômica dos dividendos, suprimiu a tributação sobre lucros ou dividendos pagos a pessoas físicas ou jurídicas com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, dispondo expressamente que não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliada no País ou no exterior (art. 10). Não faria, pois, sentido eliminar a tributação dos dividendos pagos no país ou ao exterior e submeter a imposto dividendos provenientes do exterior"*

*(Direito tributário internacional do Brasil. 5ª ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, p. 362).*

Concorda-se com esta orientação. De fato, referida lei pretendeu tributar em momento anterior, considerando lucro, algo que não tem esta característica. Lucro somente há quando se tem disponibilidade, econômica ou jurídica. Mas, mesmo deixando de fora esta questão (que, assim, seria bastante similar ao julgamento do STF sobre o ILL), o importante é considerar que a tributação dos dividendos sob o pálio da Lei nº 9.249/95 seria contraditória e ilógica, pois, como bem asseverou acima Alberto Xavier, "...se o lucro deve ser tributado na sua totalidade, como se integralmente distribuído fosse, não faria sentido uma nova tributação, por ocasião da distribuição efetiva (e já não presumida) do dividendo". Até porque, não fosse assim,



estariamos diante de situação em que a Lei nº 9.249/95 poderia estar em choque frontal com o Tratado em questão.

Com isto, tenho para mim que a tributação dos dividendos somente passou a ser validamente considerada a partir do advento da Lei nº 9.532/97, que dispôs que a tributação dos lucros do exterior somente poderia ser levada a efeito quando da efetiva transferência/disponibilização dos mesmos, nos termos abaixo:

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

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

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;*
- b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.*

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

- a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;*
- b) pago o lucro, quando ocorrer:*
  - 1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;*
  - 2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;*
  - 3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;*



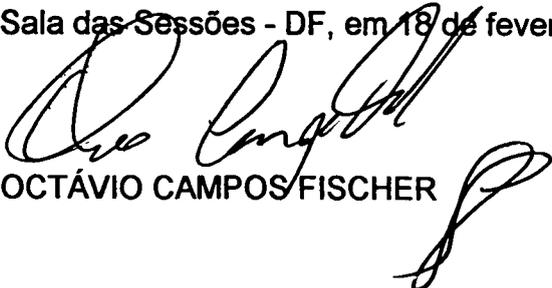
*4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.*

*§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.*

Por outro lado, é importante reconhecer que a tributação em questão deve observar os princípios constitucionais, especificamente, o da irretroatividade e o da anterioridade, pois os lucros gerados até 1997 (inclusive) não podem ser alcançados pela Lei nº 9.532/97. Deixe-se claro. Pela aplicação dos mencionados princípios, entendo que somente os lucros produzidos e disponibilizados a partir de 1998 é que por tal lei podem ser objeto da tributação em questão. Tal afirmação pode ser melhor compreendida a partir da idéia de que a hipótese de incidência do Imposto de Renda descreve um fato jurídico complexo, cuja realização não se dá em apenas um momento (quando da disponibilização), mas se forma ao longo de um período, cujo ápice é a disponibilização. Por isto que a nova lei não se aplica à renda produzida antes de sua publicação, mas cuja disponibilização se deu em momento posterior.

Por tais motivos, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração/Lançamento de Ofício e, no mérito, dar parcial provimento para o fim afastar da tributação os dividendos gerados pela controlada no exterior até 1997, inclusive.

Sala das Sessões - DF, em 18 de fevereiro de 2004.

  
OCTÁVIO CAMPOS FISCHER