



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.001062/2002-70
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-010.167 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 12 de fevereiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CAIXA ECONÔMICA FEDERAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 29/01/1997 a 22/01/1999

CPMF. FALTA DE RECOLHIMENTO. ITAIPU BINACIONAL. TRATADO INTERNACIONAL. APLICAÇÃO

Deve ser reconhecido, no caso, a não incidência da CPMF sobre as movimentações financeiras promovidas pela empresa ITAIPU BINACIONAL, nos termos do art. XII, alínea "d" do Tratado Internacional internalizado pelas disposições do Decreto Legislativo nº 23, de 1973, perfeitamente aplicável no caso discutido nos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen (suplente convocado), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial de divergência da Fazenda Nacional, dirigido à CSRF, interposto contra o **Acórdão nº 3402-002.298**, de 29/01/2014, da 2ª TO da 4ª Câmara da

3ª Seção de julgamento/CARF, que negou provimento ao Recurso de Ofício e deu parcial provimento ao Recurso Voluntário (fls. 7.711/7.737).

Da lavratura do Auto de Infração

Trata-se de Auto de Infração (fls. 32/94), lavrado para exigência de crédito tributário referente ao descumprimento da obrigação tributária, referente a FALTA de recolhimento de **CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (Lei nº 9.311, de 1997)** sobre diversas (inúmeras) operações identificadas, no período compreendido entre **23/01/1997 a 22/01/1999**, no valor originário de **R\$ 123.947.827,84**, sendo **R\$ 49.435.911,07** de contribuição, **R\$ 37.434.983,80** de juros de mora e **R\$ 37.076.932,97**, relativos à penalidade pecuniária.

Em razão dos fatos relatados no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 64/94, a Fiscalização considerou infringidos os arts. 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 10, 11, 19 e 20 da Lei nº 9.311, de 1996, arts. 1º e 2º da Lei nº 9.539, de 1997, e devida a multa de 75% capitulada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, e juros à taxa SELIC nos termos do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996 (fls. 72/94).

Os diversos motivos que levaram à autuação por falta de retenção/recolhimento da CPMF, encontram-se bem especificados pela Fiscalização, por Grupo, nos itens 'A a Z' e seus Anexos, conforme descritos no TVF às fls. 72/82.

Da Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificado do lançamento em 24/01/2002, a Contribuinte apresentou Impugnação (fls. 400/426), acompanhado de diversos documentos (fls. 428/1.536), rebatendo minuciosamente cada item dos Grupos autuados (na mesma ordem do TVF).

A DRJ em Campo Grande/MS, solicitou várias correções no lançamento original e prolatou o Acórdão nº 06.743, de 02/09/2005 (fls. 1.916/1.964), julgando **procedente em parte a Impugnação**, sintetizado da seguinte forma:

“(…) com base no artigo XII, alínea "d", do **Tratado Internacional** celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Paraguai, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 23, de 30/05/1973, e promulgado pelo Decreto nº 72.707, de 28/08/1973, deve ser exonerada a CPMF, no valor de R\$ 25.787.879,85, incidente sobre as movimentações efetuadas nas contas bancárias da ITAIPU Binacional (Grupo R da autuação)”.

E conclui, considerando procedente em parte o lançamento, exonerando-se além da conta acima (Grupo de Autuação "R" - **Contas de Titularidade da Itaipu Binacional**), os valores comprovados pela impugnante referentes ao Anexo I e II e à forma de cálculo, conforme demonstrativo do crédito tributário - quadro de fls. 1.958/1.964.

Do Recurso de Ofício e Voluntário

Tendo havido sucumbência parcial da Fazenda Pública no valor de R\$ 49.290.721,46 (CPMF R\$ 28.166.126,55; Multa R\$ 21.124.594,91) superior ao limite de alçada, a DRJ de Campo Grande/MS interpôs o **Recurso de Ofício** ao Conselho de Contribuintes.

Inconformada com a decisão de piso, a Recorrente interpôs o seu Recurso Voluntário (2.121/2.135) instruídas com demonstrativos de fls. 2.136/2.579 e depósito recursal (fls. 2.597/2.599), sustenta a insubsistência da autuação e da decisão de 1ª Instância na parte em que a manteve tendo em vista que as parcelas remanescentes do lançamento teriam por objeto movimentação sujeita à alíquota zero, contas em que ocorreu a cobrança e contas com marcação

de liminar, assim como contas de titularidade de órgãos públicos e instituições autorizadas a funcionar pelo BACEN, ou contas de titularidade de entidades beneficentes de assistência social.

Da diligência solicitada

Quando do julgamento do processo pelo CARF, o Colegiado decidiu converter o julgamento em diligência, conforme **Resolução n.º 201-00.736**, de 11/03/2008 (fls. 2.631/2.653), para que fossem esclarecidas e tomadas as providências postas nos itens (1) a (10), constante fls. 2.649/2.653 da referida Resolução.

Após o encerramento da diligência, a autoridade fiscal (Fiscalização da DRF em Brasília/DF) apresentou o Relatório de Diligência Fiscal carreado às fls. 6.537/66.48, com as retificações de fls. 6.653/6.654, esclarecendo todas as providências solicitadas na Resolução.

Cientificada do “Relatório de Diligência Fiscal” e seu aditamento a Contribuinte apresentou sua “Manifestação de Discordância” fls. 6.661 a 6.691.

Da Decisão recorrida

Quando do retorno de Diligência e da apreciação do Recurso Voluntário pelo Colegiado, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3402-002.298**, de 29/01/2014, que **negou provimento** ao Recurso de Ofício e **deu-se provimento parcial** ao Recurso Voluntário.

Em seus fundamentos o relator do voto condutor adotou inteiramente as razões de decidir da decisão de piso e, com isso o Colegiado entendeu que “não se justifica a reforma da r. decisão recorrida nesse particular, que deve ser mantida por seus próprios e jurídicos fundamentos, impondo-se o improvimento do Recurso de Ofício”, e que:

a) ante o reconhecimento expresso pela Fiscalização de que as comprovadas transferências de mesma titularidade deveriam ser excluídas do lançamento, impõe-se o provimento parcial do Recurso para exclusão das referidas parcelas e consectários (juros e multa) do lançamento nos termos da diligência, e

b) no mais, mantida a decisão recorrida, se tanto na fase instrutória, como na fase recursal, a interessada não apresentou nenhuma evidencia concreta e suficiente para descaracterizar a autuação, há que se manter a exigência tributária.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do Acórdão n.º **3402-002.298**, que **negou provimento** ao **Recurso de Ofício**, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 7.739/7.743), em cuja admissibilidade suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto a seguinte matéria: que a “legislação relativa à isenção tributária deve ser interpretada de modo literal”.

Requer o **conhecimento e o provimento do recurso** para que seja reformado, nesse ponto, o acórdão recorrido.

Assevera que como já é fartamente sabido, é regra básica da hermenêutica interpretar restritivamente o direito excepcional. Na seara tributária, tal cânone está positivado no art. 111, do CTN. Segundo esse dispositivo, cabe ao aplicador do direito interpretar literalmente a legislação que concede isenção. Como dito acima, as razões da lei são evidentes: como se trata de “exceção”, não pode o interprete ampliá-la sob pena de desvirtuar a própria “regra” do sistema.

“(…) No presente feito, o artigo XII do Tratado Internacional celebrado entre o Brasil e o Paraguai aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 23/1973, **não prevê expressamente a isenção da CPMF, apenas de impostos, taxas e empréstimos compulsórios**”.

Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, os Acórdãos n.º 303-33.588 e 105-13.945.

Na **decisão recorrida**, a Turma julgadora, por meio de uma interpretação extensiva, sustentou que a expressão “imposição fiscal” da alínea “d”, do artigo XII, do Decreto Legislativo n.º 23/1973 (Tratado Internacional celebrado entre o Brasil e o Paraguai para o aproveitamento hidroelétrico dos recursos hídricos do Rio Paraná) abrangeria toda e qualquer espécie de gravame fiscal e afastou a cobrança da CPMF. Por sua vez, **o paradigma** citado, em situação idêntica, em que também foi interpretada norma isentiva prevista em tratado internacional, firma entendimento diverso, no sentido de que, por força do disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional, cláusula de acordo internacional que preveja isenção de impostos há de ser interpretada de forma literal.

Com base nas razões expostas no Despacho de Análise de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 7.745/7.747, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção/CARF, **deu seguimento** ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Das contrarrazões do Contribuinte (CEF)

Cientificado da admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a Contribuinte apresentou suas contrarrazões, assentadas na petição de fls. 7.888/7.895. Requer que o referido recurso seja inadmitido ante a completa inaplicabilidade dos precedentes paradigmas e, caso superado o óbice, que seja negado provimento ao Recurso Especial, mantendo-se incólume o julgado recorrido.

Aduz que a PGFN alega a existência de "divergência jurisprudencial" entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, sem sequer mencionar em que ponto, especificamente, esteja a decisão recorrida em divergência com aqueles referidos julgados, e que da simples confrontação entre as ementas apresentadas e a ementa do acórdão recorrido, não se vislumbra nenhuma identidade entre as matérias ali tratadas, sendo, pois, indubitável que o **Acórdão n. 3402-002.298**, em momento algum sequer menciona a interpretação das disposições do Art. 111 do CTN, ou mesmo a invocada "interpretação extensiva" de isenção, da forma como proposto.

No mérito, assevera que nos presentes autos, em momento algum fala-se de afastamento ou de não aplicação das disposições do art. 111 do CTN.

Afirma que o Acórdão recorrido efetuou, acertadamente, foi obedecer àquelas disposições normativas, sobretudo porque, conforme especificamente demonstrado pela PFN, o que se fez na decisão exarada pela Primeira Instância, especificamente quando analisou a impossibilidade de exigência de **'nenhuma imposição fiscal'** contra a empresa ITAIPU BINACIONAL, foi a de reconhecer a impossibilidade de exigência também da CPMF, e, no caso, afastar a exigência da forma como pretendida, em perfeita e adequada interpretação da legislação tributária internacional apontada.

Cita os termos do **artigo XII, alínea “d” do Tratado Internacional celebrado entre o Brasil e o Paraguai**, aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 23, de 1973.

Requer que não seja acolhido o Recurso Especial apontado e, nessas circunstâncias, mantida incólume a decisão proferida, reconhecendo-se, nesse sentido, a insubsistência do lançamento efetivado.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso da Fazenda Nacional é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção/CARF (fls. 2.417/2.424), com o qual concordo com seus fundamentos e adoto neste voto.

Verifica-se que a Fazenda Nacional suscita divergência no sentido de que a legislação relativa à isenção deve ser interpretada de modo literal e, para comprovar o dissenso colaciona, como paradigmas, os Acórdãos n.º 303-33.588 e 105-13.945, cujo inteiro teor das ementas foram transcritas no recurso. Vejamos a ementa do Acórdão n.º 303-33.588, transcrita na parte de interesse a este exame:

ACORDO INTERNACIONAL. BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO IMPORTAÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

Por força do disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional, cláusula de acordo internacional que preveja isenção de impostos ou redução da alíquota incidente quando da importação de mercadoria há de ser interpretada de forma literal.

Recurso voluntário negado

Observa-se que na decisão recorrida, o Colegiado, por meio de uma ‘interpretação extensiva’, sustentou que a expressão “**imposição fiscal**” da alínea “d”, do artigo XII, do Decreto Legislativo n.º 23, de 1973 (Tratado Internacional celebrado entre o Brasil e o Paraguai para o aproveitamento hidroelétrico dos recursos hídricos do Rio Paraná) abrangeria toda e qualquer espécie de ‘gravame fiscal’ e afastou a cobrança da CPMF. De outro lado, o paradigma citado, em situação idêntica, em que também foi interpretada ‘norma isentiva’ prevista em Tratado Internacional, firma entendimento diverso, no sentido de que, por força do disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional (CTN), cláusula de acordo internacional que preveja isenção de impostos há de ser interpretada de forma literal.

Em síntese, com essas considerações, entendo ter sido comprovada a divergência jurisprudencial apontada.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para fins de delimitação da lide, cumpre referir que no presente recurso, discute-se a divergência quanto “a legislação relativa à isenção tributária que deve ser interpretada de modo literal”.

A matéria sob discussão cinge-se sobre a movimentação financeira de recursos de titularidade da empresa **ITAIPU Binacional** e, por conseguinte se é cabível (ou não) a imposição fiscal da CPMF instituída pela Lei n.º 9.311, de 1996, por força do estatuído no artigo XII do Tratado Internacional celebrado entre o Brasil e o Paraguai, aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 23, de 30/05/1973, e promulgado pelo Decreto n.º 72.707, de 28/08/1973.

A contribuinte informa que a ITAIPU Binacional não é uma empresa pública brasileira e sim entidade de natureza jurídica especial que se equipara aos Organismos Internacionais, não se sujeitando às regras de Direito Interno dos Países que a constituíram, mas tão-somente pelo Tratado Internacional que a instituiu e às normas de Direito Internacional, citando, para embasar sua tese, decisões e pareceres de autoridades judiciais e administrativas.

Pois bem. No Recurso Especial a Fazenda Nacional insurge-se em face de Acórdão recorrido que negou provimento ao Recurso de Ofício interposto pela DRJ. Assevera que, é regra básica da hermenêutica interpretar restritivamente o direito excepcional. Na seara tributária, tal cânone está positivado no art. 111, do CTN. Segundo o dispositivo, cabe ao aplicador do direito interpretar literalmente a legislação que concede isenção. Como dito acima, as razões da lei são evidentes: como se trata de “exceção”, não pode o interprete ampliá-la sob pena de desvirtuar a própria “regra” do sistema.

Art. 111. **Interpreta-se literalmente** a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - **outorga de isenção**;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (Grifei)

Com relação a conta de Titularidade da “**Itaipu Binacional**”, se faz necessário observar o **artigo XII do Tratado Internacional celebrado entre o Brasil e o Paraguai** (abaixo reproduzido), aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 23, de 1973, e promulgado pelo Decreto n.º 72.707, de 1973, bem como as seguintes normatizações: Parecer n.º L-208, de 1978, da Consultoria Geral da República, no artigo 997 do RIR/1999, no Ato Declaratório SRF n.º 147, de 1994, no Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC n.º 616, de 994, no Parecer PGFN/CAT n.º 863, de 1993 e na conclusão do Parecer PGE/PR n.º 222, de 1993.

ARTIGO XII

As altas Partes Contratantes adotarão, quanto à tributação, as seguintes normas:

a) não aplicarão **impostos, taxas e empréstimos compulsórios**, de qualquer natureza, à ITAIPU e aos serviços de eletricidade por ela prestados;

b) não aplicarão **impostos, taxas e empréstimos compulsórios**, de qualquer natureza, sobre os materiais e equipamentos que a ITAIPU adquira em qualquer dos dois países ou importe de um terceiro país, para utilizá-los nos trabalhos de construção da central elétrica, seus acessórios e obras complementares, ou para incorporá-lo à central elétrica, seus acessórios e obras complementares. Da mesma forma, não aplicarão impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza, que incidam sobre as operações relativas a esses materiais e equipamentos, nas quais a ITAIPU seja parte;

c) não aplicarão **impostos, taxas e empréstimos compulsórios**, de qualquer natureza, sobre os lucros da ITAIPU e sobre os pagamentos e remessas por ela efetuados a qualquer pessoa \ y física ou jurídica, sempre que os pagamentos de tais impostos, taxas e empréstimos compulsórios sejam de responsabilidade legal da ITAIPU;

d) **não porão nenhum entrave e não aplicarão nenhuma imposição fiscal ao movimento de fundos da ITAIPU** que resultar da execução do presente Tratado;

e) não aplicarão restrições de qualquer natureza ao trânsito ou depósito dos materiais e equipamentos aludidos no item b deste artigo;

f) serão admitidos nos territórios dos dois países os materiais e equipamentos aludidos no item b deste artigo." (Grifei)

No caso, a Fazenda Nacional, entende que no Tratado Internacional, não foi prevista a isenção de contribuições (da CPMF), mas apenas de "impostos, taxas e empréstimos compulsórios" (artigo XII do Decreto Legislativo n.º 23, de 30/05/1973), não havendo, portanto, previsão legal para a não cobrança da CPMF. E, por força do artigo 111 do CTN, a interpretação da legislação tributária deve ser literal nos casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário.

No entanto, entendo que o artigo XII do Tratado Internacional em foco é, pois, norma de exclusão/isenção de crédito tributário e como tal deve submeter-se à regra de interpretação determinada pelo artigo 111 do CTN acima reproduzido.

Cabe ressaltar que esse Tratado Internacional celebrado, em 26/04/1973, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Paraguai foi incorporado ao ordenamento jurídico nacional, posto que aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 23, de 30/05/1973, e promulgado pelo Decreto n.º 72.707, de 1973. Deste modo, deve o Tratado ser observado.

Resta, pois, averiguar, o alcance do Tratado Internacional em foco relativamente à Lei n.º 9.311, de 1996 que instituiu a CPMF. O artigo 98 da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN), assim preceitua:

"Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha."

Verifica-se nas alíneas "a", "b" e "c" do artigo XII do Tratado Internacional celebrado entre o Brasil e o Paraguai (acima) que, de fato referem-se apenas a "impostos", "taxas" e "empréstimos compulsórios" e, portanto não alcançam as contribuições, como defende a Fazenda Nacional.

Entretanto, a alínea "d" do mesmo artigo, determina expressamente que **nenhuma imposição fiscal** deverá ser aplicada sobre a movimentação de fundos da ITAIPU que resultar do cumprimento do Tratado. Ao utilizar-se, da expressão "nenhuma imposição fiscal" os signatários do Tratado quiseram abarcar toda e qualquer espécie de **gravame fiscal**, afastando-se, portanto ao meu sentir, a imposição de qualquer tipo de contribuições e tributos sobre a movimentação de fundos da ITAIPU Binacional.

Segundo o dicionário de significados, o termo 'Gravame' *é um imposto, ônus ou encargo pesado, mas pode significar também um incômodo e importunação. Gravame é igualmente um sinônimo de ofensa grave, um agravo em algo.*

Com todo respeito ao que sustenta a Fazenda Nacional, entendo que a interpretação adotada pelo Acórdão recorrido foi exatamente a "interpretação literal" consagrada pelas disposições do art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), sobretudo porque, se as partes acordantes (Brasil e Paraguai) pretendessem conceder à hipótese, as mesmas circunstâncias de todas as demais alíneas apontadas no artigo XII, teriam reproduzido a menção anteriormente utilizada. E, não tendo assim feito, por certo, na boa e adequada hermenêutica, conclui-se que o que ali pretendido não se equivale às demais hipóteses consideradas no texto do referido artigo.

A título de informação subsidiária, cabe observar também que o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPIT n.º 1223, de 29/09/1993, homologou o entendimento de que "(...) não estão sujeitas à cobrança do Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de

*Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - IPMF, instituído pela Lei Complementar n.º 77, de 13 de julho de 1993, as movimentações efetuadas nas contas-correntes de depósito de titularidade da empresa **Itaipu Binacional**, destinadas a atender ao objeto social da empresa (...)*", com base na alínea "d" do artigo XII do Tratado em comento.

Nesse diapasão, entendo que restaria afastada a imposição da CPMF sobre a movimentação financeira da ITAIPU Binacional, uma vez que não há, no processo, qualquer indicação de que as contas sob análise (da ITAIPU) registrem movimentação de recursos relativos a outras atividades da entidade que não aquelas resultantes do cumprimento do respectivo Tratado Internacional, como bem restou asseverado pela Fiscalização no seguinte trecho do Acórdão recorrido:

“Ante o **reconhecimento expresso pela d. Fiscalização de que as comprovadas transferências de mesma titularidade deveriam ser excluídas do lançamento**, impõe-se o provimento parcial do Recurso para exclusão das referidas parcelas e consectários (juros e multa) do lançamento nos termos da diligência, mantida no mais a r. decisão recorrida, se tanto na fase instrutória, como na fase recursal, a interessada não apresentou nenhuma evidencia concreta e suficiente para descaracterizar a autuação, há que se manter a exigência tributária”.

Assim, deve ser reconhecido, no caso, a não-Incidência da CPMF sobre as movimentações financeiras promovidas pela empresa ITAIPU BINACIONAL, nos termos do art. XII, alínea "d" do Tratado Internacional internalizado pelas disposições do Decreto Legislativo nº 23, de 1973, perfeitamente aplicável no caso aqui discutido.

Conclusão

Em face das razões e fundamentos acima expostos, voto por conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito, **negar-lhe provimento**, mantendo-se hígido o Acórdão recorrido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos