



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

Processo n° 10166.007875/2003-54
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-003.269 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de março de 2017
Matéria Cofins - Isenção - Tratado Brasil-Paraguai
Recorrente CENTRAIS ELÉTRICAS BRASILEIRAS S/A
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/11/2002

TRATADO BRASIL-PARAGUAI. ISENÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS. DESCABIMENTO

As receitas financeiras decorrentes de financiamentos, empréstimos e repasses, e correspondentes variações cambiais, resultantes de operações de créditos concedidos à Itaipu Binacional, não serão alcançadas pela isenção prevista no art. XII, alínea "b" do Tratado entre a República Federativa do Brasil e a República do Paraguai para o aproveitamento Hidroelétrico dos Recursos Hídricos do Rio Paraná.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da **TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, Por maioria de votos, Negar Provimento ao recurso voluntário, para considerar que há incidência da Cofins nas receitas financeiras auferidas pela recorrente no caso em tela, sendo vencido o relator, Conselheiro Marcelo Costa. Foi designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Henrique Mauri. Fez Sustentação oral pela Procuradoria da Fazenda Nacional o Dr. Fabricio Sarmanho de Albuquerque.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator.

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas, José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Foi lavrado auto de infração (fls. 9 a 19) contra a Centrais Elétricas Brasileiras S/A - ELETROBRAS, no montante total de R\$ 281.701.917,33, em razão de não ter sido recolhida a COFINS sobre as "receitas de financiamento, empréstimo e repasses à Itaipu e receitas de variação cambial Itaipu-Binacional", registradas no período de fevereiro de 1999 a novembro de 2002. O lançamento foi fundamentado no art. 3º da Lei nº 9.718/98.

O contribuinte impugnou (fls. 73 a 90) o lançamento. Seus argumentos encontram-se assim resumidos no relatório de primeira instância (fls. 429 e 430):

"1. Excluiu da base de cálculo as receitas originárias dos contratos financeiros celebrados com Itaipu Binacional com respaldo na Cláusula XII, alínea "b" do Tratado Brasil-Paraguai, objeto do Decreto Legislativo nº 23, de 30.05.73, que veda a cobrança de impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições sobre as aquisições de materiais e equipamentos destinados ao empreendimento, e também veda a cobrança de tributos e contribuições sobre as "operações" referentes aos referidos materiais e equipamentos. E dentre as referidas "operações", que não podem ser tributadas, figuram, sem dúvida, as operações de financiamento destinadas à implantação do empreendimento;

2. O Parecer FC-27 do Consultor Geral da República, DOU de 411 13.03.90, página 5.020/1; o Ato Declaratório CGST nº 147/94 e o Ato Declaratório SRF nº 74/99, reconhecem a não-incidência das contribuições à Cofins e ao PIS/Pasep sobre o faturamento correspondente a vendas de materiais e equipamentos, bem assim de prestação de serviços decorrentes dessas operações, efetivadas diretamente à Itaipu;

3. É evidente, assim, a não incidência do Pis/Pasep e da Cofins sobre as receitas originárias das indispensáveis operações financeiras contratadas por Itaipu, porquanto tais contribuições, se exigidas, atingirão diretamente a entidade binacional, onerando-a através do fenômeno da repercussão dos ônus financeiros dessas contribuições, o que a Cláusula XII do Tratado objetiva evitar, pois é notório que, nas operações de crédito, as instituições financeiras e demais pessoas jurídicas que emprestam seu capital a terceiros transferem para os tomadores dos empréstimos todos os gravames incidg es sobre os juros e as comissões recebidos.

4. As variações monetárias ativas (variações cambiais) decorrentes dos aludidos contratos não podem ser tributadas pela Cofins, pois aplica-se o princípio "o acessório segue o principal".

A DRJ em Brasília (DF) julgou procedente o lançamento e o o Acórdão nº 7.838, de 10/10/2003, foi assim ementado:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 28/02/1999 a 30/11/2002

Ementa: Base de Cálculo

A base de cálculo da contribuição é o faturamento correspondente à receita bruta da pessoa jurídica, entendida como a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Isenção

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenção. No caso, tanto o Tratado Brasil - Paraguai, quanto o Decreto Legislativo, não especificaram a contribuição social em referência como vedada à tributação.

Lançamento Procedente"

Irresignado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que, basicamente, repete os argumentos contidos na impugnação e traz dois pareceres favoráveis à tese que defende, sendo, o primeiro, dos juristas Sacha Calmon de Sá e Mizabel A. M. Derzi e, o segundo, do João Cordeiro Guerra.

Em 12/05/2005, por meio da Resolução nº 202-00802, os membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes converteram o julgamento em diligência.

Como o argumento do contribuinte é o de que as "receitas de financiamento, empréstimo e repasses à Itaipu e receitas de variação cambial Itaipu-Binacional" derivaram de operações de crédito realizadas para financiamento do empreendimento, aquela turma requereu que a unidade de origem validasse essa informação, por meio dos quesitos que abaixo transcrevo da fl. 571:

"(i) os numerários repassados, pela recorrente — com a necessária análise de sua escrita fiscal -, em face dos contratos financeiros firmados (contratos de mútuo de moeda — empréstimos ou financiamentos), efetivamente foram destinados de forma exclusiva para a construção, implantação e incorporação do empreendimento denominado Usina Hidrelétrica de Itaipu; e,

(ii) em caso afirmativo, para que se recalcule o montante supostamente devido a título de COFINS, em face da necessária desoneração que deve ser observada a essas 'receitas' (isenção), o que também deverá se estender às respectivas variações cambiais delas provenientes."

O relatório consta nas fls. 623 a 625. Não foram apresentados os documentos, o que impediu que o trabalho fosse realizado.

Por intermédio da Resolução nº 200-00.946, de 20/02/2006, nova diligência foi requerida, para responder os quesitos acima transcritos. Desta feita, houve diligência e o relatório encontra-se nas fls. 646 a 654.

Os quesitos foram assim respondidos (fl. 653):

"Os numerários repassados pela recorrente não foram destinados de forma exclusiva para a construção, implantação e incorporação do empreendimento denominado Usina Hidrelétrica de Itaipu, pois, parte dos •

mesmos foi utilizada para o pagamento de despesas não prevista no Tratado de Itaipu (no qual estão consideradas eventuais isenções da COFINS).

Desta forma, fica prejudicado o atendimento ao item b da solicitação citada." (g.n.)

Nas fls.650 a 652, o agente fiscal indica quais os dispêndios que não estariam contemplados no projeto amparado pelo Tratado:

A Recorrente, por sua vez, nas fls. 667 a 685, apresentou não menos minuciosa manifestação, em que contesta a exclusão de cada um dos tipos de aplicação de recursos que o agente fiscal indicou como não pertencente ao projeto. Conclui, alegando que, na verdade, a totalidade dos recursos teria sido utilizada para a realização do projeto previsto no Tratado Itaipu.

O processo retornou ao CARF. Em 5/08/2008, foi proferida a decisão, por meio do Acórdão nº 202-19.201, que foi assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/11/1999, 01/01/2000 a 31/01/2000, 01/03/2000 a 30/09/2000, 01/11/2000 a 30/06/2001, 01/09/2001 a 31/10/2001, 01/12/2001 a 30/11/2002

BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DA AMPLIAÇÃO. ART. 32, § 1 2, DA LEI Nº 9.718/98. RECEITAS DECORRENTES DE CONTRATOS DE EMPRÉSTIMOS, FINANCIAMENTOS E VARIAÇÕES CAMBIAIS.

Nos termos do art. 42, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Em decorrência, descabe a tributação das receitas decorrentes de empréstimos, financiamentos e variações cambiais, incluídas na base de cálculo pelo § 1 2 do art. 32 da Lei nº 9.718/98, declarado inconstitucional pelo STF.

Recurso provido."

Verifica-se que a conclusão da diligência perdera relevância, diante do argumento de que tratava-se de receitas financeiras, excluídas do campo de incidência da COFINS, por força de reiteradas decisões do Supremo tribunal Federal (STF).

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com as seguintes alegações:

a) Não se poderia afastar a aplicação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, pois as decisões até então prolatadas não tinham efeito *erga omnes*. Citou acórdãos do CARF, em que este foi posicionamento adotado.

b) Ainda que fosse aplicado o teor das decisões do STF, as mesmas não haviam estabelecido o conceito de receita bruta, para fins de incidência do PIS e da COFINS. E a tendência que estava se delineando era a de que o conceito fosse amplo, abrangendo as receitas de todas as atividades presentes em seu objeto social, e não restrito a vendas de mercadorias e serviços.

b-1) De acordo com o art. 4º do Estatuto Social da Recorrente, integra seu objeto social a concessão de financiamentos para a concessionárias de serviço público de energia elétrica (fl. 100). Portanto, também por este motivo, era inapropriada a exoneração do PIS sobre as "receitas de financiamento, empréstimo e repasses à Itaipu e receitas de variação cambial Itaipu-Binacional".

c) Por fim, requereu o exame dos efeitos do Tratado Brasil-Paraguai sobre a exação.

Em 31/05/11, a CSRF negou provimento ao recurso especial interposto pela PGFN e o Acórdão nº 9303001490 foi assim emetado:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: fevereiro de 1999 a novembro de 2002

BASE DE CÁLCULO ALARGAMENTO APLICAÇÃO DE DECISÃO INEQUÍVOCA DO STF POSSIBILIDADE.

Nos termos regimentais, deve-se afastar aplicação de dispositivo de lei que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal. Afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, a base de cálculo da contribuição para a Cofins, até a vigência da Lei 10.833/2003, voltou a ser o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e de serviços.

Recurso Especial do Procurador Negado"

Inconformada, a PGFN opôs embargos de declaração, sob as seguintes alegações:

"(. .) a Turma deixou de analisar questão suscitada no âmbito do recurso e relevante para o deslinde do feito. Trata-se do argumento segundo o qual a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 no alterou o critério definidor da base de incidência da COFINS como o resultado econômico da atividade empresarial vinculada aos seus objetivos sociais.

(. .)

Diante do exposto e considerando que o Colegiado não se manifestou sobre suscitada questão da incidência de COFINS sobre todas as receitas empresariais típicas da empresa, matéria que já foi submetida ao STF e que encontra reflexos no presente feito, faz-se mister que se pronuncie sobre o tema, bem como analise a natureza das receitas incluídas na base de cálculo do tributo pela fiscalização."

Os embargos declaratórios foram acolhidos, nos termos do voto do relator, do qual extraio o seguinte excerto (fl. 1481):

"Pelo exposto, **acolho os embargos opostos pela PGFN, com efeitos infringentes, porém determino a devolução dos autos à instância a quo, para que as receitas sejam analisadas e especificadas, inclusive quanto à suposta isenção contida no Tratado Brasil-Paraguai, objeto do decreto Legislativo nº 23, de 30/05/1973**, para que não haja supressão de instância, já que o acórdão da Câmara baixa não chegou a analisar essa matéria, que ficou prejudicada por terem sido consideradas todas as receitas financeiras estando fora do campo de incidência da Cofins, assim como no acórdão ora embargado." (g.n.)

O Acórdão nº 9303003.374, de 25/01/16, foi assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/11/2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Presentes os pressupostos regimentais, devem ser acolhidos os embargos de declaração.

Embargos de Declaração Acolhidos"

O processo então retornou à câmara baixa, para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator

A Fiscalização lavrou auto de infração (fls. 9 a 19), no montante total de R\$ 281.701.917,33 (valor em 30/06/2003), em razão de a Recorrente não ter recolhido a COFINS sobre "*receitas de financiamento, empréstimo e repasses à Itaipu Binacional*" e correspondentes "*receitas de variação cambial*", auferidas pela Recorrente no período de fevereiro de 1999 a novembro de 2002. Não acatou o argumento na ocasião apresentado pelo contribuinte de que tais receitas estariam isentas da COFINS, por força do art. XII do Tratado Brasil-Paraguai.

A DRJ (fls. 427 a 432), por sua vez, ratificando o posicionamento da fiscalização, aduziu que o benefício fiscal previsto no Tratado deveria ser interpretado literalmente, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66),

isto é, abrangeria exclusivamente as espécies tributárias nele expressamente previstas - *"impostos, taxas e empréstimos compulsórios"*.

Não obstante, contraditoriamente, mencionou o AD CGST nº 147/94 e o AD SRF nº 74/99 e a extensão às contribuições para o PIS e à COFINS, impondo contudo, a seguinte restrição: somente às incidentes sobre vendas de materiais e equipamentos, efetuadas diretamente à Itaipu Binacional, não comportando *"interpretação extensiva"*, no sentido de abranger as receitas derivadas de operações de créditos concedidos à Itaipu Binacional. Em seu entendimento, a isenção fiscal beneficia a Itaipu Binacional e não as pessoas físicas e jurídicas que dela recebam pagamentos.

O contribuinte, por sua vez, na impugnação e no recurso, alegou que o objetivo central do Tratado Brasil-Paraguai era o de desonerar de tributos, inclusive da COFINS, o projeto de construção da usina hidrelétrica de Itaipu. Por conseguinte, deve-se interpretar a alínea "b" do art. XII do Tratado - *"(. . .) 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 (. . .)"* - como instrumento de desoneração fiscal do empreendimento.

Para robustecer suas alegações, carrou aos autos pareceres dos ilustres juristas João Dodsworth Cordeiro Guerra (fls. 526 a 563) e Mizabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho (fls. 497 a 521).

O processo chegou ao CARF.

Por meio da Resolução nº 202-00802 (fls. 567 a 570), o colegiado consignou que não havia nos autos evidências de que os numerários mutuados haviam sido exclusivamente aplicados na construção da usina hidrelétrica e, por conseguinte, que as receitas deles resultantes poderiam gozar da isenção fiscal prevista no Tratado Brasil-Paraguai. Assim sendo, requereram a realização de diligência, para dirimir tal questionamento.

A diligência foi efetuada na Itaipu Binacional, porém não trouxe o resultado esperado. Foi determinada a realização de nova diligência (Resolução nº 202-00.946, fls. 629 a 633), cuja conclusão (fls. 646 a 654) foi a de que os recursos emprestados à Itaipu Binacional não foram integralmente aplicados na construção da usina hidrelétrica (fl. 653).

Identificaram projetos supostamente não abrangidos pelo Tratado, nos quais parte dos recursos teria sido aplicada. Contudo, o montante correspondente não foi quantificado, sob a alegação de que não foi possível extrair tal informação dos registros contábeis da Itaipu Binacional.

O contribuinte apresentou manifestação, em que contesta tal conclusão, alegando que os projetos indicados no relatório da diligência teriam sim amparo no Tratado.

O processo retornou para o CARF. A respectiva Turma, com outra composição, decidiu exonerar o contribuinte do lançamento, porém com fundamento na decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (Acórdão nº 202-19.201, fls. 693 a 697). Esta decisão foi ratificada pela CSRF (Acórdão nº 9303001490, fls. 772 a 779), no julgamento do recurso especial interposto pela PGFN (fls. 702 a 711).

Contudo, o posicionamento favorável ao contribuinte foi revertido, após a oposição de embargos de declaração pela PGFN (fls. 793 a 797), que resultou no Acórdão nº 9303-003.374 (fls. 1.481 a 1.484). A respectiva Turma concluiu não ser adequada a exoneração, com base na citada decisão do STF, uma vez que as receitas financeiras sobre as quais a fiscalização calculou o lançamento da COFINS estão compreendidas em seu objeto social, de acordo com o art. 4º do Estatuto Social da Itaipu (fl. 100), e, conseqüentemente, na sua receita bruta, sujeita à incidência da COFINS, nos termos dos artigos 1º ao 3º da Lei nº 9.718/98.

Concluiu a questão determinando o retorno do processo à instância *a quo*, nos seguintes termos (fl. 1.481):

"Pelo exposto, **acolho os embargos opostos pela PGFN, com efeitos infringentes, porém determino a devolução dos autos à instância *a quo*, para que as receitas sejam analisadas e especificadas, inclusive quanto à suposta isenção contida no Tratado Brasil-Paraguai, objeto do decreto Legislativo nº 23, de 30/05/1973**, para que não haja supressão de instância, já que o acórdão da Câmara baixa não chegou a analisar essa matéria, que ficou prejudicada por terem sido consideradas todas as receitas financeiras estando fora do campo de incidência da Cofins, assim como no acórdão ora embargado." (g.n.)

Desta forma, esta turma terá de decidir sobre as seguintes questões:

I) Se os financiamentos concedidos pela Recorrente à Itaipu Binacional, dos quais produziram as receitas financiamento, empréstimo e repasses à Itaipu Binacional e correspondentes variações cambiais, computadas pela fiscalização nas bases de cálculo da COFINS do período de fevereiro de 1999 a novembro de 2002, foram integralmente aplicados na construção da "*central elétrica, seus acessórios e obras complementares*" (alínea "b" do art XII do tratado Brasil-Paraguai, que trata da isenção fiscal).

II) Caso a conclusão do item "I" seja positiva, se a isenção fiscal prevista no art. XII do Tratado Brasil-Paraguai afasta da incidência da COFINS tais receitas.

I) Aplicação dos financiamentos concedidos à Itaipu Binacional exclusivamente na construção da usina hidrelétrica

O primeira turma do CARF que examinou o presente processo suscitou a questão em epígrafe e requereu a realização de diligência - Resoluções nº 202-00.802 (fls. 567 a 570) e 202-00.946 (fls. 629 a 633).

Na segunda tentativa, o trabalho foi realizado e o relatório encontra-se nos autos (fls. 646 a 659), bem como a manifestação do contribuinte (fls. 667 a 685).

O agente fiscal responsável pela diligência teve como ponto de partida o disposto na alínea "b" do art. XII do Tratado Brasil-Paraguai:

"ARTIGO XII

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

(. . .)

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;

(. . .)"

Na fl. 650, item 6, descreve o trabalho realizado e, no 7, importante limitação do escopo, face às particularidades da escrita contábil de Itaipu:

"6. Por amostragem, foram verificados, nos arquivos da Itaipu Binacional, documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis da mesma, não sendo encontrados, dentre a documentação verificada, documentos de despesas que não tenham sido contabilizados pela Itaipu, nem lançamentos contabilizados pela mesma Itaipu que não fossem embasados por documentação comprobatória. Ainda na amostra verificada, todos os documentos de despesas ocorridas antes da entrada em operação da Usina estavam vinculados a um contrato de financiamento."

Em seguida, identificou no Tratado os projetos em que os recursos deveriam ser aplicados, para que pudessem ser considerados como amparados pela isenção fiscal (fls. 647 e 648):

"(. . .)

6. Cabe ressaltar que a isenção constante da alínea b do Artigo XII do Tratado de Itaipu evidentemente está vinculada à descrição geral das instalações destinadas à produção de energia elétrica e das obras auxiliares, constantes de seu Anexo B, conforme seu Artigo VI.

7. O Anexo B ao Tratado de Itaipu (Anexo II: fls. 20 a 24) define:

a) A localização do projeto e das obras envolvidas no Tratado: "sobre o rio Paraná" (Item 1. do Inciso II do Anexo).

b) A disposição geral das obras do projeto que considera constituído por "uma barragem principal de gravidade, ... uma casa de força, ... barragens laterais de enrocamento, ... diques de terra, ... estrutura do vertedouro e respectivas comportas".

8. O Inciso III do Anexo B ao Tratado de Itaipu descreve os componentes principais do projeto, conforme transcrito a seguir:

- a) Dique lateral direito;
- b) Vertedor;
- c) Barragem lateral direita;
- d) Barragem principal e tomada d'água;
- e) Casa de força;
- f) Barragem na margem esquerda;
- g) Barragem lateral esquerda;
- h) Dique lateral esquerdo;
- i) Dique complementar de Hernandárias;
- j) Subestações seccionadoras
- k) Obras para navegação

9. Cabe frisar que não existem outros itens de obras constantes do Anexo B ao Tratado de Itaipu.

(. . .)"

Como fruto da inspeção realizada, identificou e listou obras realizadas com os recursos mutuados, que não estavam previstas no Anexo B do Tratado (fls. 650 a 652):

"(. . .)

3. Não estão elencadas dentre as obras e/ou serviços citados no Tratado de Raiou:

3.1. execução de projetos e/ou obras de conjuntos residências e/ou manutenção de condomínios residenciais, residências de empregados, varrimento de ruas externas à área da Usina Hidrelétrica, etc., pagas (parcial ou totalmente) com recursos decorrentes dos contratos de financiamento ECR-64175, ECR-102178, ECR-108/79, ECR-113/80 (que financiaram, exclusivamente os projetos e/ou obras citados);

3.2. pagamento de taxas de abertura e/ou de administração de contratos de financiamento, que oneraram pelo menos 2% do valor financiado dos contratos ECR-64/75, ECR-102/78, ECR-108/79, ECR-113/80, ECF-392/75, ECF-620/78, ECF-631/78, ECF-675179, ECF-759/80, ECF-760/80, ECF-776181, ECF-777/81, ECF-831/82, ECF-832/82, ECF-901/83, ECF-902183, ECF-925183, ECF-978/84, ECF-957184, e ECF-958184;

3.3. pagamento de taxas de fiscalização de contrato de financiamento, que oneraram pelo menos o valor financiado dos contratos ECF-392175, ECF-620/78, ECF-631/78, ECF-675179, ECF-759/80, ECF-760/80, ECF-776181, ECF-777/81, ECF-831182, ECF-832182, ECF-901/83, ECF-902/83, ECF-925/83, ECF-978184, ECF-957/84, ECF-958/84, ECR-224184, ECR-225184, ECR-226184 e ECR-227184;

3.4. considerando-se que os contratos citados nos itens 3.1., 3.2. e 3.3., supra, foram renegociados resultando então os contratos ECF-1218191 e ECF-1219/91, por consequência, estes contratos de financiamento também incluem obras e/ou serviços que não estão elencados no Tratado de Itaipu;

3.5. da mesma maneira, o contrato ECF-1480/97, que é resultante de uma renegociação de dívidas entre Itaipu e Eletrobrás, por incluir os débitos dos contratos ECF-1218/91 e ECF-1219/91, traz em seu escopo o financiamento de dívidas decorrentes de pagamento de obras e/ou serviços que não estão elencados no Tratado de Itaipu;

3.6. os itens 3.2. e 3.3., na renegociação que gerou os contratos ECF 1218/91 e ECF-1219/91, bem como na renegociação que gerou o contrato ECF 1480/97, representam mais de 15% dos valores contratados (ou financiados), conforme verifica-se na planilha "Cálculo Estimado de Pagamentos não Dirigidos à Obra" (fls. 625);

3.7. caso sejam abstraídos os efeitos do item 3.1., os itens 3.2. e 3.3., na renegociação que gerou os contratos ECF 1218/91 e ECF-1219/91, bem como na renegociação que gerou o contrato ECF 1480/97, representam mais de 12% dos valores contratados (ou financiados), conforme verifica-se na planilha "Cálculo Estimado de Pagamentos não Dirigidos à Obra" (fls. 626);

3.8. foram pagos com os recursos oriundos do contrato de financiamento ECF-1.627/97 — Plano de Conclusão de Obras — PCO, dentre outros (fls. 627 a 631), os seguintes • serviços e/ou obras:

a) execução de trabalhos de reabilitação e pavimentação da rodovia de Hernandarias a Salto Del Guairá, no Paraguai (fls. 627);

b) execução de trabalhos de reabilitação e pavimentação da rodovia de Hernandarias a Salto Del Guairá, Trecho Katuete — Salto Del Guairá, no Paraguai (fls. 627);

c) pagamento de gratificação especial aos funcionários Ramon Herreta e Eugênio Benitez (fls. 628);

d) serviços de pavimentação poliédrica e drenagem no Refúgio Biológico Bela Vista (fls. 628 e 629);

e) serviços de consultoria no projeto de revitalização do Refúgio Biológico Bela Vista (fls. 629);

f) serviços de implantação do Sistema de Som e Iluminação Monumental (fls. 630);

g) criação, projeto e desenvolvimento de espetáculo "som e luz na usina hidrelétrica" (fls. 630);

h) obras de revitalização do Refúgio Biológico Bela Vista da Itaipu Binacional (fls. 630);

i) fornecimento de equipamentos destinados ao sistema de som e luz da usina de Itaipu (fls. 631);

j) obras de revitalização do Ecomuseu em Foz do Iguaçu (fls. 631);

k) obras de ampliação e reforma do Centro de Recepção de Visitantes (fls. 631);

l) serviços de confecção e montagem de onze cenários para o Projeto Museológico (fls. 631);

m) estufa agrícola para implantação de uma casa de vegetação no Refúgio Biológico Bela Vista (fls. 631).

(. . .)"

Por fim, conclui (fl. 653), apresentando as respostas aos quesitos formulados pelo colegiado do CARF:

"a) os numerários repassados, pela recorrente (Eletrobrás) — com a necessária análise de sua escrita fiscal -, em face dos contratos financeiros firmados (contratos de mútuo de moeda — empréstimos ou financiamentos), efetivamente foram destinados de forma exclusiva para a construção, implantação e incorporação do empreendimento denominado Usina Hidrelétrica de Itaipu;"

apurou-se que:

Os numerários repassados pela recorrente não foram destinados de forma exclusiva para a construção, implantação e incorporação do empreendimento denominado Usina Hidrelétrica de Itaipu, pois, parte dos mesmos foi utilizada para o pagamento de despesas não prevista no Tratado de Itaipu (no qual estão consideradas eventuais isenções da COFINS).

Desta forma, fica prejudicado o atendimento ao item b da solicitação citada:

b) "em caso afirmativo, para que se recalcule o montante supostamente devido a título de COFINS, em face da necessária desoneração que deve ser observada a essas "receitas" (isenção), o que também deverá se estender às respectivas variações cambiais delas provenientes."(g.n.)

O agente fiscal apurou que parte dos recursos teriam sido empregados em obras não previstas no Anexo B do Tratado. Todavia, por outro lado, não informou, do montante total emprestado à Itaipu, quanto não teria sido empregado em obras indicadas no Tratado. E a justificativa para tal limitação encontra-se na fl. 650, a saber:

"7. Cabe esclarecer que, pelos motivos que serão expostos a seguir, a verificação citada no item 6., supra, não é suficiente para o atendimento das solicitações do Conselho de Contribuintes, pois, como não se aplicam

à ITAIPU as normas de direito interno dos países contratantes, também não se lhe aplicam as normas de contabilidade vigentes no Brasil. A contabilidade de ITAIPU considera "custo da obra" todos os pagamentos efetuados e/ou despesas havidas pela entidade antes do início de operação da mesma, independentemente da natureza dos mesmos, cabendo a fiscalização de sua contabilidade apenas à Ande e à Eletrobrás. Por exemplo, se ITAIPU considerar conveniente o projeto, construção, implantação e manutenção de um Museu, todas as despesas serão consideradas como 'custo da obra'."

Desta forma, caso esta Turma concorde a conclusão do trabalho de diligência, teremos de converter este julgamento em uma nova diligência, para que seja apurado o valor das receitas financeiras derivadas de recursos aplicados exclusivamente em obras expressamente previstas no Tratado.

Na manifestação acerca do relatório da diligência, a Recorrente contesta a conclusão do agente fiscal, com as seguintes alegações:

a) A alínea "b" do art. XII do Tratado acima transcrito dispõe que gozarão de isenção as aquisições de materiais e equipamentos e as respectivas operações, utilizados "*nos trabalhos de construção da central elétrica, seus acessórios e obras complementares*" (g.n.). O Tratado não definiu o que são acessórios e obras complementares.

b) A lista de obras e serviços contida item II do Anexo B do Tratado, na qual o agente fiscal responsável pela diligência baseou-se, não é exaustiva, pois, inclusive, o foi titulada "*Obras Principais do Projeto*" (g.n.).

c) No item I do Anexo B do Tratado, consignou-se que o objetivo daquele Anexo B é o de "*descrever e identificar, em suas partes principais, o Projeto do Aproveitamento Hidroelétrico do rio Paraná*". E, nos parágrafos seguintes, que "*foi redigido com base no 'Relatório Preliminar'*" e que "*as obras descritas no presente anexo poderão sofrer modificações e adições inclusive nas suas cotas e medidas, por exigências técnicas que se verificarem durante sua execução* (g.n.)."

d) Carreou aos autos correspondência da Diretora Financeira Executiva de Itaipu Binacional (fls. 688 a 690), em que constam argumentos que comprovariam a indispensabilidade da construção da vila residencial para os técnicos que trabalharam na construção da usina. Informam que, em dado momento, havia mais de 40 mil trabalhadores em atividade na obra, não havendo, nas cidades vizinhas, condições para acomodação de tão grande número de profissionais.

e) As taxas de abertura de crédito ou de administração e de fiscalização são inerentes à celebração de qualquer contrato de empréstimo e, portanto, indispensáveis para a obtenção dos recursos que foram necessários à construção do empreendimento.

f) Nas fls. 688 a 690 dos autos, onde consta a correspondência da Diretora Financeira Executiva de Itaipu Binacional, há explicações acerca de cada uma das obras do chamado "*Plano de Conclusão de Obras*", que, segundo o agente fiscal, seria composto de itens não integrantes do empreendimento. De uma forma geral, foram realizadas para preservação do meio-ambiente, recriação de infra-

estrutura para proporcionar condições de acesso e deslocamento para a população local e criação de complexo turístico, para preservação da memória histórica do projeto e material arqueológico encontrado durante a obra.

Meu voto é no sentido de considerar como integrantes do projeto a totalidade dos recursos mutuados, pelos motivos que exponho abaixo.

Em primeiro lugar, destaco como o mais importante de meus argumentos.

A fiscalização comparou bases de cálculo da COFINS apresentadas em Declarações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) com os respectivos lançamentos contábeis (fl. 17). Questionou valores lançados como isentos e exclusões da base de cálculo.

Obteve como resposta que se tratava de "*receita de financiamentos, empréstimos e repasses*" e correspondente "*variação cambial*", resultantes de operações de crédito contratadas com a Itaipu Binacional. E que não foram submetidas à tributação pela COFINS, por força da isenção prevista no art. XII do tratado Brasil-Paraguai.

Portanto, o contribuinte alegou deter um direito e apresentou elementos comprobatórios (DIPJ e escrita contábil suporte).

O Fisco, contudo, efetuou o lançamento (fls. 9 a 19), porque concluiu que o dispositivo legal não isentava da COFINS as referidas receitas financeiras. O agente fiscal não adentrou na questão relacionada à aplicação ou não dos recursos em obras supostamente não previstas no Anexo B do Tratado. Esta não foi a motivação do lançamento. Também não foi mencionada pelo colegiado de primeira instância.

Na verdade, foi suscitada tão somente pela primeira turma do CARF que examinou o processo, que entendeu ser necessário confirmar que os recursos haviam sido aplicados de forma exclusiva para a construção da usina (fls. 567 a 572).

Assim sendo, entendo que afastar, total ou parcialmente, a aplicação da isenção fiscal, em razão de as receitas terem sido originadas por empréstimos de recursos utilizados em obras não expressamente previstas no Tratado, corresponderia a promover uma mudança do critério jurídico adotado pela fiscalização para a realização do lançamento, o que é vedado pelo art. 146 do Código tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172/66).

Contudo, caso tal argumento não convença esta Turma, de qualquer forma refutaria a conclusão do relatório de diligência, em razão da combinação dos seguintes elementos:

- a plausibilidade dos argumentos apresentados pela Recorrente - da leitura explicações providas, parece-me que as obras indicadas pelo agente fiscal como não integrantes do empreendimento eram absolutamente necessárias e de forma alguma estranhas aos objetivos do projeto previstos no Tratado; e

- os fatos de o Tratado não ter definido o que são "*obras complementares*" (expressão contida na alínea "b" do art. XII do Tratado), e de, no Anexo B ("*Descrição Geral das Instalações Destinadas à Produção de Energia Elétrica e das Obras Auxiliares*") constar que fora redigido com base em um "*Relatório Preliminar*" e que poderia "*sofrer modificações ou adições (. . .) por exigências técnicas que se verificarem durante sua execução*".

Portanto, voto no sentido de considerar que a totalidade dos recursos emprestados pela Recorrente à Itaipu Binacional foram empregados nas obras de construção do empreendimento usina hidrelétrica de Itaipu.

II) Abrangência da isenção fiscal prevista no art. XII do Tratado Brasil-Paraguai

II - a) Supremacia e interpretação dos tratados internacionais

Os preceitos dos tratados internacionais prevalecem sobre os da legislação tributária interna, nos termos do art. 98 do CTN:

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

A doutrina dominante desferiu críticas à redação do art. 98 do CTN. Segundo Ricardo Lobo Torres "(. . .) não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado" (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 16º ed. Renovar, 2009, p.49).

Desta supremacia dos tratados sobre a legislação tributária interna, infere-se que, para sua aplicação, há que se recorrer à Convenção de Viena, da qual o Brasil é signatário, que versa, em seus artigos 31 e 32, sobre a interpretação de tratados, à luz das normas de direito internacional.

Segundo Alberto Xavier ("*Direito Tributário Internacional do Brasil*", 6º ed., 2003, p.184) "(. . .) os tratados internacionais que versam matéria fiscal devem ser interpretados de acordo com a doutrina geral da interpretação dos tratados e das normas tributárias, tendo particular atenção o disposto nos artigos 31 e 32 da Convenção de Viena, Convenção essa que é geralmente considerada como declaratória de direito internacional consuetudinário".

Nesta mesma linha, posicionou-se o ilustre jurista João Dodsworth Cordeiro Guerra, cujo parecer (fls. 526 a 563) foi carreado aos autos pela Recorrente.

Impõem assim afastar as regras de interpretação previstas na legislação nacional e a adoção da Convenção de Viena.

II - b) Isenção Fiscal

Assim dispõe o art. XII do Tratado Brasil-Paraguai:

"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 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." (g.n.)

A primeira questão a ser enfrentada é a relacionada à inclusão ou não da COFINS no rol das espécies tributárias das quais as operações realizadas com a Itaipu Binacional não sofrem incidência.

E a segunda é a de interpretar a segunda parte do art. XII: "*Da mesma forma, não aplicarão impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza, sobre operações relativas a esses materiais e equipamentos*" (g.n.). Também estariam desoneradas de "*impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza*" as receitas de financiamentos, empréstimos e

repasses e respectivas variações cambiais derivadas dos créditos concedidos pela Recorrente à Itaipu Binacional?

Conforme expus anteriormente, os tratados internacionais devem ser interpretados à luz dos art. 31 e 32 da Convenção de Viena. Transcrevo o art. 31:

"Interpretação de Tratados

Artigo 31

Regra Geral de Interpretação

1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade."

Da leitura do tratado Brasil-Paraguai, verifica-se, nitidamente, que o *"objetivo e finalidade"* das partes contratantes foi o de desonerar de todo e qualquer ônus tributário os custos da construção do empreendimento Itaipu Binacional, dada sua importância estratégica para ambos os países, bem como de diversas dificuldades práticas que o contrário poderia ocasionar, visto que qualquer tributo, brasileiro ou paraguaio, acabaria por onerar, direta ou indiretamente, o custo da energia elétrica que seria consumida pelo outro Estado.

Minha interpretação é a de que, ao empregar a expressão *"de qualquer natureza"*, logo após a *"impostos, taxas e empréstimos compulsórios"*, as partes contratantes referiram-se a todos os tributos (dentre eles a COFINS, objeto da contenda). E não cabe invocar o art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172/66), que determina que legislações sobre isenções sejam interpretadas literalmente, tal qual aduziu o colegiado de primeira instância. Como vimos anteriormente, a supremacia dos tratados sobre a legislação interna e a obrigatória adoção das normas previstas na Convenção de Viena afastam do caso em tela a aplicação do art. 111 do CTN.

E o art. XII do Tratado, ao acrescentar que não somente as vendas, porém também, de uma forma muito mais ampla, *"as operações relativas a esses materiais e equipamentos"*, visou afastar qualquer exação que pudesse impactar os gastos com os materiais e equipamentos empregados na obra.

Em suma, isentar de qualquer tipo de tributo todas as operações relacionadas à construção da usina, isto é, tanto aquelas em que a Itaipu figurasse como contribuinte de direito, quanto as que fosse contribuinte de fato, abrangendo, desta forma, todas as circunstâncias em que o ônus tributário direta ou indiretamente fosse por ela suportado.

Admitir a incidência da COFINS sobre as receitas de financiamentos, empréstimos e repasses Itaipu Binacional e correspondentes variações cambiais, contraídos justamente para financiar a construção da usina hidrelétrica, seria, em última análise, contrariar o que foi acordado pelas partes que concluíram o Tratado Brasil-Paraguai, posto que os valores devidos da COFINS seriam naturalmente embutidos pela Recorrente nas prestações dos empréstimos e o correspondente ônus assumido pela Itaipu Binacional.

Para ilustrar o "espírito" do Tratado, imprescindível mencionar trecho do Parecer FC-27 (fls. 165 a 168), da Consultoria Geral da União (CGU), datado de 09/03/1990, exarado por Clóvis Ferro Costa e aprovado pelo Exmo. Sr. Presidente da República:

"O Tratado de Itaipu foi firmado entre o Brasil e o Paraguai no dia 26.4.73 e incorporou-se ao direito positivo brasileiro pelo Decreto Legislativo nº 23, de 30.5.73 e pelo Decreto nº 72.707, de 28.8.73.

Desse tratado, de extrema importância continental, resultou a monumental obra de Itaipu, no momento, a maior hidrelétrica do mundo.

Para aliviar os dispêndios, as altas partes contratantes consignaram de maneira categórica que não aplicariam impostos, taxas e empréstimos compulsórios de qualquer natureza a Itaipu e aos serviços de eletricidade por ela prestados." (g.n.)

Vale lembrar que, nos termos do art. 41 da Lei Complementar nº 73/93, os pareceres da CGU, que forem aprovados pelo Presidente da República, vinculam os órgãos e entidades da Administração Federal, incluindo a Receita Federal do Brasil (RFB) e as delegacias Regionais de Julgamento (DRJ).

Neste sentido, também o i. jurista João Dodsworth Cordeiro Guerra, cujo parecer (fls. 526 a 563) foi carreado aos autos pela Recorrente, interpretou o Tratado e seus efeitos fiscais da seguinte forma:

"4.3 A desoneração de ITAIPU é, pois, tratada em toda a sua extensão possível, tanto no prisma subjetivo quanto objetivo, e no tempo, pois se projeta para o futuro, sem restrições: como contribuinte (possa ou não transferir o ônus tributário a terceiros); como mera responsável (sofra ou não o ônus financeiro da exação, ou seja seu contribuinte dito de fato); como contribuinte, responsável ou contribuinte de fato em qualquer operação de que seja parte e diga respeito aos materiais e equipamentos destinados ao seu empreendimento; com relação aos seus lucros e serviços, bem como aos seus fundos e ao trânsito e depósito de bens seus ou destinados ao seu empreendimento.

4.4. A expressão "impostos, taxas e empréstimos compulsórios" é explicitada no mesmo artigo por duas outras, a saber, "de qualquer natureza" e "nenhuma imposição fiscal", de forma a tornar ainda mais claro o já evidente objetivo de desoneração tributária total e perene do empreendimento levado a cabo por dois entes soberanos e prevenir que qualquer deles, de forma direta ou indireta, mediata ou imediata, possa a qualquer tempo onerar a implantação e a operação da hidrelétrica de Itaipu, ou criar-lhe entraves de qualquer natureza.

(. . .)

4.8. O Tratado não se limitou a desonerar a aquisição de equipamentos e materiais, o que consta na primeira parte da norma da letra b) do art. XII, pois foi além, para prevenir a oneração de outras operações, relativas a esses bens, nas quais Itaipu seja parte. A referência do texto a

operações e parte somente pode ser entendida como *negócio jurídico* entre Itaipu, como uma *parte*, e terceiro, como outra *parte*, o que abrange serviços de qualquer natureza, inclusive técnicos, de assistência técnica, montagem, instalação e manutenção desses mesmos bens, a cessão do uso de direitos de propriedade industrial, e também as operações financeiras (financiamentos e empréstimos) relativas a esses mesmos equipamentos e materiais.

4.9. No caso, houve operações financeiras entre empresas mercantis, a Consulente, mutuante credora, e Itaipu, mutuária devedora, de cuja essência faz parte o juro (. . .).

4.10. Portanto, à operação empréstimo, com as características de destinação dos seus recursos previstas no art. XII, b), do Tratado, aplicam-se as normas de desoneração ali previstas quer quanto ao principal quer quanto ao elemento inerente à sua essência e contraprestação, que são os respectivos encargos financeiros, caso contrário ter-se-ia oneração indireta (por repercussão ou translação) do custo dos materiais e equipamentos, exatamente o que o art. XII do Tratado quis evitar.

4.11. Essa interpretação do art. XII em questão decorre diretamente do seu texto e tem amparo na Convenção sobre Direito dos Tratados, a chamada Convenção de Viena de 1969 (. . .)."

Faz-se mister mencionar que a inclusão das contribuições sociais para o PIS e COFINS dentre os tributos abrangidos pelo benefício fiscal já fora há tempos reconhecida pela Consultoria Geral da União, por meio do anteriormente citado Parecer FC-27/1990, que vincula os órgãos e entidades da Administração Federal, e pela própria Receita Federal do Brasil, com a publicação do AD CGST nº 147/94 e o AD SRF nº 74/99, como segue:

"Parecer FC-27, da CGR, de 09/03/1990

(. . .)

O deliberado uso da expressão qualquer natureza teve o evidente objetivo de caracterizar a relação como simplesmente enunciativa e não taxativa.

Assim, a palavra contribuição, que não está no texto, está abrangida na intenção do legislador diplomático e se inseriria na genérica declaração de taxa de qualquer natureza.

(. . .)

Assim, esta Consultoria Geral da República, conclui pela remessa deste parecer ao Ministério das Relações Exteriores, para que este comunique ao Ministério da Fazenda a isenção da Itaipu Binacional das contribuições do PIS/PASEP, sobre o seu faturamento." (g.n.)

"AD CGST nº 147/94

(. . .)

2 — Não incide a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, sobre o faturamento proveniente da venda de materiais e equipamentos, bem como da prestação de serviços decorrentes dessas operações, desde que efetuadas diretamente à Itaipu Binacional." (g.n.)

"AD SRF nº 74/99

(. . .)

Artigo Único. Não incidem as contribuições de que trata o art. 2º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, sobre o faturamento correspondente a vendas de materiais e equipamentos, bem assim da prestação de serviços decorrentes dessas operações, efetuadas diretamente a Itaipu Binacional." (g.n.)

Portanto, dou provimento às alegações apresentadas pela Recorrente, no sentido de que a isenção fiscal prevista no art. XII do Tratado Brasil-Paraguai afasta da incidência da COFINS as receitas de financiamentos, empréstimos e repasses e correspondentes variações cambiais, derivados das operações de crédito contratadas para financiar a compra de materiais e equipamentos para o empreendimento usina hidrelétrica de Itaipu.

Conclusão

Voto por dar provimento ao recurso voluntário, cancelando o lançamento de ofício da COFINS (principal, juros Selic e multa de ofício), calculado sobre as receitas de financiamentos, empréstimos e repasses `Itaipu Binacional e correspondentes variações cambiais, contraídos para financiar a compra de materiais e equipamentos para a construção da usina hidrelétrica.

É como voto.

Conselheiro Relator - Marcelo Costa Marques d'Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro José Henrique Mauri - Redator designado

Entendeu o Conselheiro Relator em dar Provimento ao Recurso Voluntário por entender, essencialmente, que (i) a totalidade dos recursos emprestados pela Recorrente à Itaipu Binacional foi empregada nas obras de construção do empreendimento usina hidrelétrica de Itaipu e (ii) a isenção fiscal prevista no art. XII do Tratado Brasil-Paraguai afasta a incidência da sobre as receitas financeiras auferidas pela recorrente, matéria do presente processo, da incidência da COFINS.

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto emanado pelo nobre Relator, ousou divergir de suas conclusões, especialmente em relação ao alcance da isenção fiscal prevista no “Tratado entre a República Federativa do Brasil e a República do Paraguai para o aproveitamento Hidroelétrico dos Recursos Hídricos do Rio Paraná, pertencentes em Condomínio aos dois Países, desde e inclusive o Salto Grande de Sete Quedas ou Salto de Guaira até a Foz Do Rio Iguazu” (fls 60/65).

Inicialmente, colaciono o artigo XII do referido Tratado, que prevê a desoneração tributária em comento:

ARTIGO XII

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

- a) não aplicarão impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza, á ITAIPU e aos serviços de eletricidade por ela prestado;
- 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 á central elétrica, seus acessórios e obras complementares, ou para incorporá-los à central elétrica, seus acessórios e obras complementares. Da mesma forma, não aplicarão impostos, taxas e empréstimos compulsorios, 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 pessoas 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.

(Destaquei)

Não me alio ao voto do ilustre relator pelos seguintes motivos:

1 Da aplicabilidade dos recursos emprestados pela Recorrente à Itaipu Binacional

Em seu voto o relator concluiu por considerar que a totalidade dos recursos emprestados pela Recorrente à Itaipu Binacional foram empregados nas obras de construção do empreendimento usina hidrelétrica de Itaipu.

A meu ver, caso se entendesse que o referido tratado desonera receitas financeiras, o que não entendo, ainda assim a isenção alcançaria essas receitas somente se os recursos financeiros fossem empregados integralmente no escopo do Tratado, e não é o caso, conforme lista constante da Informação Fiscal, às fls. 651/652:

- 3.8 foram pagos com os recursos oriundos do contrato de financiamento ECF-1.627/97 — Plano de Conclusão de Obras — PCO, dentre outros (fls. 627 a 631), os seguintes • serviços e/ou obras:
- a) execução de trabalhos de reabilitação e pavimentação da rodovia de Hernandarias a Salto Del Guairá, no Paraguai (fls. 627);
 - b) execução de trabalhos de reabilitação e pavimentação da rodovia de Hernandarias a Salto Del Guairá, Trecho Katuete — Salto Del Guairá, no Paraguai (fls. 627);
 - c) pagamento de gratificação especial aos funcionários Ramon Herreta e Eugênio Benitez (fls. 628);
 - d) serviços de pavimentação poliédrica e drenagem no Refúgio Biológico Bela Vista (fls. 628 e 629);
 - e) serviços de consultoria no projeto de revitalização do Refúgio Biológico Bela Vista (fls. 629);
 - f) serviços de implantação do Sistema de Som e Iluminação Monumental (fls. 630);
 - g) criação, projeto e desenvolvimento de espetáculo "som e luz na usina hidrelétrica" (fls. 630);
 - h) obras de revitalização do Refúgio Biológico Bela Vista da Itaipu Binacional (fls. 630);
 - i) fornecimento de equipamentos destinados ao sistema de som e luz da usina de Itaipu (fls. 631);
 - j) obras de revitalização do Ecomuseu em Foz do Iguaçu (fls. 631);
 - k) obras de ampliação e reforma do Centro de Recepção de Visitantes (fls. 631);
 - l) serviços de confecção e montagem de onze cenários para o Projeto Museológico (fls. 631);
 - m) estufa agrícola para implantação de uma casa de vegetação no Refúgio Biológico Bela Vista (fls. 631).

Portanto, não me parece verossímil que a desoneração prevista no Tratado alcance as receitas financeiras em pauta porque os recursos não foram utilizados integralmente na finalidade prevista no Tratado, a saber, nas obras de construção do empreendimento usina hidrelétrica de Itaipu.

2 Do alcance da isenção fiscal prevista no art. XII do Tratado Brasil-Paraguai

Nesse pormenor, entendeu o Relator Original que a isenção fiscal prevista no art. XII do Tratado Brasil-Paraguai afasta da incidência da COFINS as receitas financeiras auferidas pela recorrente, matéria do presente processo. Fundamenta-se que a interpretação do Tratado deve ser feita à luz da Convenção de Viena, afastando-se a literalidade determinada pelo art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN¹.

Quanto a força do Tratado internacional em matéria tributária, na forma disposta no art. 98 do CTN², Há teses que reputam relatividade na supremacia daquele em relação às normas internas quando a sobreposição refira-se ao próprio CTN, que lhe atribui esse *status* supralegal. Todavia essa relatividade não foi suficientemente debatida no colegiado, não sendo considerada relevante no voto divergente que ora se lavra.

Portanto, ainda que se considere a supremacia das disposições da Convenção de Viena³, para fins de interpretação, entendo que as receitas financeiras auferidas pela recorrente não serão alcançadas pela isenção prevista no art. XII, alínea "b" do Tratado Brasil-Paraguai.

Frise-se que as receitas financeiras de que cuidam os autos abrangem receitas de financiamentos, empréstimos e repasses" e correspondentes "variações cambiais", resultantes de operações de créditos concedidos pela recorrente à Itaipu Binacional.

Eis excerto do disposto no art. XII do Tratado Brasil-Paraguai, em comento:

"ARTIGO XII

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

[...]

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;

[...] [Destaquei]

¹ 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.

² Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

³ Interpretação de Tratados:

Artigo 31 - Regra Geral de Interpretação

1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.

Vê-se que o Tratado teve como objeto a desoneração dos tributos sobre os serviços prestados; sobre os materiais e equipamentos, sobre os lucros e sobre o movimento de fundos. Nada foi mencionado a respeito de financeiras e já se sabia que seria necessário levantar recursos mediante empréstimos para a construção da usina hidrelétrica de Itaipu.

Dessarte, por entender que a isenção não pode ser dilatada analogicamente para alcançar de isenção as receitas auferidas por terceiros, relativamente a fato concreto não previsto na norma isentiva, concluo que as receitas financeiras devem ser tributadas, ainda que se verificasse que os recursos "originais" tenham sido utilizados na consecução do objeto do Tratado.

Ademais, a incidência da Cofins sobre as receitas financeiras, nesse momento da cadeia, não impactará nos valores desembolsados por Itaipú, quem efetivamente é titular do benefício.

No demais acompanho o Conselheiro Relator.

Conclusão

Diante do exposto, voto por Negar Provimento ao Recurso Voluntário para considerar as receitas financeiras auferidas pela recorrente não serão alcançadas pela isenção prevista no art. XII, alínea "b" do Tratado Brasil-Paraguai, incidindo-se, sobre essas receitas, a Cofins.

É como voto.

Conselheiro José Henrique Mauri - designado para redigir voto vencedor