



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.722279/2010-23
Recurso Embargos
Acórdão nº **1201-003.563 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Embargante RUMO MALHA SUL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Existindo omissão na decisão embargada, impõe-se o acolhimento dos embargos de declaração.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NO JULGADO. EFEITOS INFRINGENTES. CABIMENTO.

Os embargos de declaração têm por finalidade a eliminação de obscuridade, contradição e omissão existentes no julgado, e, ainda, por construção pretoriana, a correção do erro material, sendo certo que a atribuição de efeitos infringentes constitui medida excepcional apenas para atender à necessidade de solucionar tais defeitos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, ACOLHER os Embargos de Declaração com EFEITOS INFRINGENTES, a fim de que seja sanada a omissão demonstrada acima e, conseqüentemente, seja afastada a exigência de IRPJ e CSL sobre as receitas decorrentes dos títulos da dívida pública da Espanha adquiridos em 29/05/2008.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama (Suplente convocado), Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). Ausente o conselheiro Efigênio de Freitas Junior.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-003.563 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.722279/2010-23

Relatório

1. Tratam-se de Embargos de Declaração apresentados pelo sujeito passivo (e-fls. 2980/2989) em face do r. Acórdão n.º 1201-001.919 (e-fls. 2897/2972), exarado na sessão de 18 de outubro de 2017, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

2. A r. Presidência desta 1ª Turma Ordinária, quando da análise de admissibilidade dos embargos inominados (e-fls. 3103/3105) opostos pela ora Embargante em face da decisão monocrática (e-fls. 3046/3051) da então I. Presidente Ester Marques Lins de Sousa que negou seguimento aos embargos de declaração (e-fls. 2980/2989), entendeu por bem, no exercício da competência de revisão de atos administrativos eivados de incorreção, rever de ofício a admissibilidade dos citados embargos de declaração opostos em 17/05/2018.

3. A questão de fundo remete a autos infração formalizados pelas dd. autoridades fiscais para a cobrança de supostas diferenças de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ"), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSL"), Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social ("COFINS") e Contribuição ao Programa de Integração Social ("PIS"), relativas aos anos-calendário de 2005 a 2008, em decorrência da prática das seguintes infrações:

(i) Infração "a": apuração indevida de créditos de PIS e COFINS sobre insumos utilizados no reparo de locomotivas;

(ii) Infração "b": dedução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSL de despesas financeiras decorrentes de empréstimos celebrados com instituições financeiras no exterior;

(iii) Infração "c": exclusão indevida do lucro real e da base de cálculo da CSL de receitas financeiras decorrentes de títulos emitidos pelo governo da Áustria e pelo governo da Espanha, esse último por meio do Instituto de Crédito Oficial ("ICO"), empresa pública a ele vinculada;

(iv) Infração "d": erro na contabilização e não-inclusão indevida no lucro real e na base de cálculo da CSL de ganhos auferidos em operações de swap e não tributação das receitas financeiras auferidas com tais contratos pelo PIS e pela COFINS;

(v) Infração "e": exclusão indevida do lucro real e da base de cálculo da CSL realizada a título de créditos de PIS e COFINS;

(vi) Infração "f": exclusão indevida do lucro real e da base de cálculo da CSL realizada a título de CSL diferida ("Infração (f)"); e

(vii) Infração "g": recolhimento insuficiente das antecipações de IRPJ e CSL, o que gerou a aplicação da multa de ofício isolada no percentual de 50%, em concomitância com as multas de ofício de 75%.

4. Após o regular trâmite processual em 1ª instância e neste E. CARF, remanesce em discussão no presente processo **exclusivamente a parcela do crédito tributário relativo à Infração “c”**, acima, a qual é objeto dos Embargos de Declaração (e-fls. 2980/2989).

5. De acordo com a ora Embargante este r. Turma teria deixado de examinar a retificação do contrato de câmbio referente ao recebimento dos juros decorrentes dos *commercial papers* emitidos pelo ICO, retificação essa que indica como fonte pagadora dos juros o próprio ICO, e não o ING Bank NV. E, assim sendo, deveria ser sanada a omissão para que seja afastada a exigência de IRPJ e CSL sobre as receitas decorrentes dos títulos da dívida pública da Espanha adquiridos em 29/05/2008.

6. Sobre esse aspecto, a r. Presidência desta 1ª Turma, admitiu os Embargos de Declaração por considerar que o r. acórdão embargo foi omissos com relação à esse ponto.

7. Por sua vez, no tocante à alegação da ora Embargante de que esta r. Turma teria incorrido em **contradição** ao dar consequências fiscais distintas a situações reconhecidamente idênticas, quais sejam, o recebimento de juros decorrentes de títulos da dívida pública da Áustria e da Espanha, a r. Presidência desta 1ª Turma optou por rejeitar, em caráter definitivo, o seguimento dos embargos de declaração. Considerou que a alegada contradição, em verdade, demonstra mero inconformismo quanto ao entendimento adotado.

É o relatório.

Voto

Conselheira **Gisele Barra Bossa**, Relatora.

8. Diante da delimitação do suposto ponto omissos, passo a analisá-lo.

9. Conforme relatado, alega a ora Embargante que o r. acórdão embargado deixou de examinar a retificação do contrato de câmbio referente ao recebimento dos juros decorrentes dos *commercial papers* emitidos pelo ICO, retificação essa que indica como fonte pagadora dos juros o próprio ICO (Espanha), e não o ING Bank NV (Holanda), conforme trechos de seus embargos a seguir reproduzidos:

3.16. Entre os documentos apresentados pela EMBARGANTE, o Doc. 02.iv anexo ao Recurso Voluntário (juntado novamente a estes Embargos de Declaração como Doc. 01), a respeito do qual o ACÓRDÃO EMBARGADO foi omissos, comprova o quanto acima exposto, na medida em que retifica o contrato de câmbio referente à remessa dos juros referentes aos títulos da dívida pública da Espanha, adquiridos em 29.05.2008, para indicar, como fonte pagadora, ICO, entidade pública vinculada ao governo da Espanha, e, como país pagador, a própria Espanha. Confira-se:

COMPRADOR: ING BANK N.V. CNPJ: 49.336.860/0001-90 ENDEREÇO: AV. BRIGADEIRO FARIA LIMA, 3.400 -11. ANDAR - SP.
VENDEDOR: ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA DO BRASIL S.A. CNPJ: 01.258.944/0001-26 ENDEREÇO: RUA EMÍLIO BERTOLINI, 100, SALA 02AR, CENTRO 82920-030 VILA OFICINAS - CURITIBA PR
VALOR A QUE SE APLICA ESTA ALTERAÇÃO: R\$ 111.076.947,53 (CENTO E ONZE MILHÕES SETECENTOS E SETENTA E OITO MIL E NOVECENTOS E QUARENTA E SETE COLÁREAS DOS ESTADOS UNIDOS E CINQUENTA E TRES CENTAVOS)
ALTERAÇÕES NOME PAGADOR: DE: ING FINANCIAL MARKETS LLC PARA: INSTITUTO DE CREDITO OFICIAL - ICO PAIS PAGADOR: DE: 7238 PAISES BAIXOS (HOLAN PARA: 2453 ESPANHA CLAUSULAS INCLUIDAS (BC 0005) O PRESENTE ALTERAÇÃO SUBORDINA-SE AS NORMAS, CONDIÇÕES E EXIGÊNCIAS LEGAIS E REGULAMENTARES APLICÁVEIS À MATÉRIA, PERMANECENDO INALTERADOS OS DADOS CONSTANTES DO CONTRATO DE CÂMBIO DESCRITO ACIMA, EXCETO NO QUE EXPRESSAMENTE MODIFICADO PELO PRESENTE INSTRUMENTO DE ALTERAÇÃO.
CLAUSULAS CONTRATUAIS (BC 0001) O PRESENTE CONTRATO SUBORDINA-SE AS NORMAS, CONDIÇÕES E EXIGÊNCIAS LEGAIS E REGULAMENTARES APLICÁVEIS À MATÉRIA.
(BC 0005) A PRESENTE ALTERAÇÃO SUBORDINA-SE AS NORMAS, CONDIÇÕES E EXIGÊNCIAS LEGAIS E REGULAMENTARES APLICÁVEIS À MATÉRIA, PERMANECENDO INALTERADOS OS DADOS CONSTANTES DO CONTRATO DE CÂMBIO DESCRITO ACIMA, EXCETO NO QUE EXPRESSAMENTE MODIFICADO PELO PRESENTE INSTRUMENTO DE ALTERAÇÃO.

3.17. Cite-se, ainda, o trecho do Recurso Voluntário da EMBARGANTE que esclarece que o contrato de câmbio foi retificado, fazendo menção ao documento mencionado acima, que foi ignorado pelo ACÓRDÃO EMBARGADO:

"4.20. A corroborar esse fato, o ING emitiu a anexa Declaração (Doc. 02.iii), que confirma que o ING atuou como mero custodiante e agente de colocação dos títulos, sendo responsável apenas pelo repasse dos valores referentes aos juros pagos pelo Governo da Espanha à RECORRENTE. Nesse sentido, o Contrato de Câmbio n.º 08/000882 (fls. 952 dos AI) foi retificado pelo próprio ING, de forma a indicar o ICO como fonte pagadora dos juros, bem como a Espanha como país pagador (Doc. 02.iv)."

3.18. A omissão do ACÓRDÃO EMBARGADO em relação a esse ponto é evidente e fica clara no seguinte trecho, que afasta a aplicação da CONVENÇÃO ESPANHA por entender que a fonte pagadora dos juros era o ING, e não o ICO:

"Igual raciocínio se aplica aos juros pagos pelo ING Financial Markets LLC (operação de 29/05/2008) sobre os comercial papers emitidos pelo ICO (fls. 996/998 e 1056), que também não se enquadram no disposto no artigo 11, 4.b da Convenção Brasil-Espanha, pois aquela instituição financeira possui sede de direção nos Países Baixos (Holanda), de modo que as duas operações, entre o ICO e o ING e, posteriormente, entre o ING e a Recorrente também não são alcançadas pelo tratado, dada a participação de terceiro residente em país diverso dos signatários."

3.19. Ora, conforme atesta a retificação do contrato de câmbio mencionada acima, a fonte pagadora dos juros foi o próprio ICO, entidade ligada ao governo espanhol, e não o ING como afirma o ACÓRDÃO EMBARGADO.

3.20. Com efeito, caso o ACÓRDÃO EMBARGADO tivesse analisado a retificação do contrato de câmbio, a conclusão em relação aos juros pagos pelo ICO, referentes aos títulos da dívida pública da Espanha adquiridos em 29.05.2008, teria sido a mesma aplicada aos rendimentos produzidos pelos títulos da dívida pública da Áustria adquiridos em 24.07.2006, mencionada em 3.12. supra e que admitiu a aplicação da CONVENÇÃO ÁUSTRIA. Confira-se:

"Contudo, seguindo a mesma linha de raciocínio, podemos constatar que a operação efetuada em 20.07.2006, relativa aos juros produzidos pelos títulos da dívida pública da Áustria preenche os requisitos da respectiva Convenção, pois restou demonstrado nos autos, de acordo com o contrato de câmbio de fls. 993/995, que o pagamento foi

realizado diretamente pelo Governo da Áustria para a Recorrente, circunstância já reconhecida pela decisão de primeira instância e que, à luz dos argumentos aqui expendidos, não merece reparos."

3.21. Seguindo a mesma linha de raciocínio, e considerando a retificação do contrato de câmbio a respeito da qual o ACÓRDÃO EMBARGADO se omitiu, constata-se que a operação efetuada em 29.05.2008, relativa aos juros produzidos pelos títulos da dívida pública da Espanha, preenche os requisitos da respectiva Convenção, pois restou demonstrado nos autos, conforme contrato de câmbio retificado, que o pagamento foi realizado diretamente pelo ICO para a EMBARGANTE.

10. Por sua vez, o r. acórdão embargado, acerca da questão da tributação das receitas financeiras que não foram oferecidas à tributação pelo fato de estarem amparadas por tratados para evitar a dupla tributação, assim se manifestou:

2. DA APLICABILIDADE DOS TRATADOS BRASIL X ÁUSTRIA E BRASIL X ESPANHA E SEUS EFEITOS SOBRE AS RECEITAS FINANCEIRAS DA RECORRENTE

Neste tópico, relativo ao subitem 3.2 do Termo de Verificação Fiscal, discute-se a autuação das receitas oriundas da captação de recursos no Credit Suisse First Boston - CSFB, em 13/12/2004 e 14/07/2006, e no ING Bank NV, em 23/05/2008, que foram aplicados, em operações correlacionadas ("casadas", na expressão da fiscalização) nas mesmas instituições, para a aquisição de títulos da dívida pública da Áustria e de commercial papers emitidos pelo Instituto de Créditos Oficiais - ICO (entidade ligada ao governo da Espanha), respectivamente.

No período entre 2004 e 2008 essas aplicações financeiras geraram rendimentos de R\$ 188.163.794,99, que foram escriturados nas contas de ativo n. 1110302 - Credit Suisse First Boston/Garantia Aplicações Financeiras, n. 1110353 - Austrian Note e n. 1110355 - Banco ING/Aplicação Financeira, com base no regime de competência, tendo como contrapartida a conta n. 5211100 - Receita Aplicação Financeira.

Aduz a Recorrente que se aplicam ao caso as convenções internacionais existentes entre Brasil e Áustria (Decreto n. 78.107/76) e Brasil e Espanha (Decreto n. 76.975/76), destinadas a evitar a dupla tributação.

Entende a defesa que os títulos públicos podem ser adquiridos diretamente do emitente, por intermédio de instituições financeiras, ou mesmo de terceiros, no mercado secundário, mas que, independente da forma de aquisição os rendimentos produzidos continuarão a ser juros pagos pelos respectivos emitentes, ou seja, pelos governos da Áustria e da Espanha, o que ensejaria a aplicação das Convenções, que estabelecem, no artigo 11 (dos dois tratados) que a tributação só ocorreria no Estado emitente. (g.n.)

(...)

Os fatos descritos nos autos indicam que a Recorrente adquiriu títulos da dívida pública da Áustria em 13/12/2004 e 24/07/2006, do Credit Suisse First Boston - CSFB, além de commercial papers emitidos pelo ICO, em 29/05/2008, do ING Bank NV. Por conta de tais operações, foram reduzidos do lucro líquido os encargos decorrentes dos empréstimos em moeda estrangeira, analisados no tópico anterior, mas não foram oferecidas à tributação, em contrapartida, as receitas auferidas, pois a empresa entende que estaria protegida pelos termos das respectivas Convenções.

Entretanto, para que possam ser aplicados os dispositivos dos artigos 11, 3.b (Convenção Áustria) e 11, 4.b (Convenção Espanha), que permitiriam a tributação dos juros apenas nos países emitentes, é necessário que os juros sejam pagos pelos próprios

governos ou, ao menos, por agentes residentes naqueles países, sendo descabida a pretensão de estender tal tratamento quando o pagamento decorre de terceiros residentes em outro Estado. (g.n.)

No caso dos autos verifica-se que os juros produzidos pelos títulos da dívida pública adquiridos em 13/12/2004 não se enquadram nas disposições do artigo 11, 3.b da Convenção Brasil Áustria, posto que foram pagos à Recorrente pelo Credit Suisse Investment Bank Bahamas Limited, que possui sede de direção nas Ilhas Bahamas (fls. 990/992).

Nesse sentido, de nada adianta declarações posteriores, trazidas aos autos pela Recorrente, no sentido de que os bancos teriam sido apenas custodiantes ou intermediários de uma única operação, pois é incontroverso que houve duas operações distintas: uma entre o Governo da Áustria e o Credit Suisse Investment Bank Bahamas Limited e outra entre esta instituição financeira e a Recorrente, de sorte que nenhuma delas encontra-se abrangida pelas regras do tratado, que jurisdiciona residentes nos dois países, dado que ambas não se encontram no escopo do tratado previsto no Decreto n.º 78.107, de 1976.

Igual raciocínio se aplica aos juros pagos pelo ING Financial Markets LLC (operação de 29/05/2008) sobre os commercial papers emitidos pelo ICO (fls. 996/998 e 1056), que também não se enquadram no disposto no artigo 11, 4.b da Convenção Brasil Espanha, pois aquela instituição financeira possui sede de direção nos Países Baixos (Holanda), de modo que as duas operações, entre o ICO e o ING e, posteriormente, entre o ING e a Recorrente também não são alcançadas pelo tratado, dada a participação de terceiro residente em país diversos dos signatários.

Ressalte-se, por oportuno, que as convenções celebradas entre Brasil e Áustria e entre Brasil e Espanha efetivamente não alcançam os bancos que promoveram as operações, posto que estes eram residentes em países diversos, Bahamas e Holanda, respectivamente.

Parece-me óbvio que se trata de **problema de jurisdição**, pois não há como admitir que um negócio celebrado com agente que não possui residência nos países que pactuaram o acordo possa ser alcançado por qualquer norma dele procedente.

Na hipótese, pouco importa se os títulos são do governo austríaco ou do ICO espanhol; poderiam ser emitidos por qualquer país, visto que releva, para a aplicação dos correspondentes tratados, o conceito de residência das partes. Tal conceito é a razão de ser da tributação internacional, que tanta atenção confere aos estabelecimentos permanentes, com regras específicas para a sua determinação.

(...)

Contudo, seguindo a mesma linha de raciocínio, podemos constatar que a operação efetuada em 20/07/2006, relativa aos juros produzidos pelos títulos da dívida pública da Áustria **preenche os requisitos da respectiva Convenção**, pois restou demonstrado nos autos, de acordo com o contrato de câmbio de fls. 993/995, que o pagamento foi realizado diretamente pelo Governo da Áustria para a Recorrente, circunstância já reconhecida pela decisão de primeira instância e que, à luz dos argumentos aqui expendidos, não merece reparos.

O raciocínio aqui desenvolvido se aplica integralmente à CSLL, seja pela evidente semelhança entre esta e o IRPJ, seja porque o próprio legislador, em interpretação autêntica, entendeu que os tratados celebrados pelo Brasil são aplicáveis à contribuição, nos termos do que estabelece o artigo 11 da Lei n. 13.202/2015:

(...) (grifos nossos)

11. De fato, pelo exame do Recurso Voluntário (e-fl. 2518), é possível evidenciar que a ora Embargante alegou haver anexado ao referido recurso a retificação do contrato de câmbio, onde está registrado que o pagador dos *commercial papers* emitidos pelo ICO foi a própria ICO (e-fls. 2557/2558) (Governo Espanhol), e não a ING Bank NV (Holanda), como constava no contrato de câmbio original (e-fl. 637 e ss.).

12. De outra parte, da leitura do r. acórdão embargado fica claro que esta r. Turma adotou o critério do país de origem do pagamento (país emissor dos títulos da dívida pública) realizado em favor do sujeito passivo para fins de determinar se a tributação das receitas financeiras estava, ou não, abrangida pelos tratados para evitar a dupla tributação celebrados entre o Brasil e a Áustria e o Brasil e a Espanha.

13. Uma vez comprovada retificação do contrato de câmbio, resta inequívoco que foi o Governo Espanhol quem arcou com o pagamento em favor da ora Embargante. Com efeito, fica clara a omissão constante do r. acórdão embargado e, por conseguinte, deve afastada a exigência de IRPJ e CSL sobre as receitas decorrentes dos títulos da dívida pública da Espanha adquiridos em 29/05/2008.

Conclusão

14. Diante do exposto, devem os presentes Embargos de Declaração serem **ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES**, a fim de que seja sanada a omissão demonstrada acima e, conseqüentemente, seja afastada a exigência de IRPJ e CSL sobre as receitas decorrentes dos títulos da dívida pública da Espanha adquiridos em 29/05/2008.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa