



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

Processo n° 10980.722855/2011-13
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1101-001.208 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2014
Matéria CSLL - Juros da dívida pública de títulos emitidos no exterior
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado HSBC BANK BRASIL S/A BANCO MÚLTIPLO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

Ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NÃO VERIFICADA. Nega-se provimento aos embargos de declaração opostos quando não constatada omissão no julgado. In casu, o r. acórdão embargado debateu efusivamente a interpretação a ser conferida ao vocábulo “impostos” constante da Convenção em análise, de modo que não há que se falar em omissão quanto ao citado art. 111 do CTN, mormente pelo fato de que a lide foi dirimida de forma fundamentada, sendo que, nesses casos, os órgãos julgadores não têm a obrigação de se debruçar especificamente sobre todos os dispositivos que as partes litigantes entendem aplicáveis à hipótese.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade, em ACOLHER e NEGAR PROVIMENTO aos embargos de declaração, nos termos do relatório e do voto que seguem em anexo.

(assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/08/2004

Autenticado digitalmente em 10/11/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 10/11/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente), Benedicto Celso Benício Júnior (Relator), Edeli Pereira Bessa, Antônio Lisboa Cardoso, Paulo Mateus Ciccone e Paulo Reynaldo Becari.

Relatório

Cuida-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional às fls. 677/678 em face do acórdão n. 1101-000.902 proferido por esta E. Turma, por meio do qual foi **dado provimento** ao recurso voluntário do Contribuinte, vencida a então Cons. Relatora Edeli Pereira Bessa, para afastar a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, ano-calendário 2008, sobre rendimentos relativos a juros provenientes de títulos da dívida pública do Governo da Áustria, cujo crédito tributário seria de R\$ 32.570.174,63 (Maio/11).

Para tanto, em seu voto vencedor, a Conselheira Nara Cristina Takeda Taga entendeu ser equivocado o entendimento da autoridade fiscal segundo o qual a incidência da CSLL sobre tais rendimentos não era afastada pela Convenção firmada entre Brasil e Áustria, promulgada pelo Decreto n. 78.107, de 22 de julho de 1976, na medida em que esta fez referência apenas ao *imposto de renda*, expressão na qual não se poderia presumir a inclusão da *contribuição social sobre o lucro*, pelos seguintes fundamentos, *litteris*:

“Assim, considerando que o acordo firmado entre Brasil e Áustria é anterior à instituição da CSLL, a interpretação de boa fé impõe que se estendam os efeitos ali previstos àquela contribuição substancialmente semelhante ao IRPJ, na medida em que o representante brasileiro, neste acordo, não teria como cogitar de tal circunstância de outra forma.” (fl. 675, destaquei)

O v. acórdão embargado (fls. 656/675) restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008

Ementa: NULIDADE. Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

CSLL. CONVENÇÃO FIRMADA COM A ÁUSTRIA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. APLICABILIDADE. A substancial semelhança entre o IRPJ e a CSLL impõe a aplicação do disposto na convenção para evitar a dupla tributação.

A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração (fls. 677/678), no qual afirma a existência de omissão no v. acórdão embargado quanto à inobservância do art. 111 do CTN, segundo o qual as normas de isenção devem ser interpretadas literalmente, razão pela qual entende que, *litteris*:

*“Contudo, interpreta-se **literalmente** a lei que estabelece isenção de tributos, não se podendo recorrer à interpretação analógica ou qualquer outra, para análise de eventuais diretos à isenção.*

[...]

*Data vênua, a previsão contida no Tratado é de que a isenção ‘aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura’. **Ou seja, a Convenção não menciona contribuições, apenas impostos idênticos ou substancialmente semelhantes.**” (fl. 678)*

Ao final, pugna pelo acolhimento *“para que esta e. Câmara **justifique o afastamento do art. 111 do CTN** fato que correspondeu à verdadeira declaração de inconstitucionalidade por meio indireto”* (fl. 678).

É o relatório.

Voto

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR:

A Embargante foi intimada do r. *decisum* em 18/03/2014 (terça-feira) – consoante despacho de encaminhamento à fl. 676 –, nos moldes do art. 63, §4º, do RICARF. Sendo assim, são tempestivos os embargos de declaração apresentados em 20/03/2014 (fl. 679), já que dentro do quinquídio legal para sua interposição (art. 65, §1º, III, do RICARF).

Como se observa do v. acórdão embargado, a questão julgada naquela assentada resumia-se a definir se os tratados internacionais sobre renda e capital, celebrados pela República Federativa do Brasil antes da Constituição de 1988 – e, por conseguinte, antes da instituição e cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – aplicam-se a esse tributo.

Nesse cenário, a Fazenda Nacional defende que este Colegiado, à época, **omitiu-se quanto ao critério de interpretação literal** determinado pelo art. 111, *caput* e inciso II, do CTN, eis que *“a Convenção não menciona contribuições, apenas impostos idênticos ou substancialmente semelhantes”* (fl. 678), razão pela qual não seria possível utilizar uma *“interpretação analógica ou qualquer outra”* (fl. 675) para estender a Convenção à CSLL, como levado a cabo pelo voto vencedor.

Conforme será observado abaixo, inexistente a alegada omissão, eis que a análise do substantivo “impostos” nunca foi controvertida nestes autos, tendo a lide se restringido, como afirmado acima, à verificação da existência ou não de semelhança

substancial entre o IRPJ (cuja isenção está prevista expressamente na Convenção) e a CSLL (objeto da autuação).

A fim de prestar esclarecimentos, cumpre transcrever o disposto no artigo 111 do CTN e os artigos do Decreto n. 78.107/1976, que internalizou aquele Tratado Internacional entre o Brasil e a Áustria, *in verbis*:

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

II - outorga de isenção;

ARTIGO 2

Impostos visados pela Convenção

1. Os impostos atuais aos quais se aplica a presente Convenção são:

a) no caso do Brasil:

- o imposto de renda, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância (doravante referido como "imposto brasileiro"); [...]

2. Esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos impostos já existentes, ou em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente de qualquer modificação que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias, especialmente no que se refere ao Artigo 23, parágrafo 7.

Da leitura do v. acórdão, percebe-se que houve unanimidade quanto à premissa firmada, a saber, que seria imprescindível para a aplicação da isenção prevista naquele Tratado Internacional o **preenchimento concomitante de dois requisitos**, quais sejam: **(i)** ser o “*imposto*” idêntico ou substancialmente semelhante ao IRPJ; e **(ii)** ter sido instituído posteriormente à assinatura do tratado.

Inicialmente, cumpre esclarecer e rechaçar a interpretação da Fazenda de que a expressão “*imposto*” – utilizada no Decreto n. 78.107/1976 – excluiria imediatamente o reconhecimento da isenção a outras espécies tributárias.

Nada obstante, o fato é que a interpretação a ser atribuída ao vocábulo em análise foi expressamente discutida nas decisões proferidas nesses autos, o que pode ser facilmente apreendido pela leitura dos trechos seguintes constantes dessa decisão, *litteris*:

[Acórdão DRJ/CTA]

“23. Embora o texto da Convenção grafe o termo imposto, não é possível concluir, de imediato, que ele esteja se referindo exclusivamente a essa espécie tributária, pois, a depender das circunstâncias e o momento em que foi celebrado, deve ser interpretado como tributo. Logo, o fato

de a CSLL não pertencer à espécie tributária dos impostos, segundo a lei brasileira, não é razão suficiente para concluir que a ela não é aplicável a Convenção.

24. Como a CSLL foi instituída pelo artigo 1º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro 1988, portanto, após a promulgação da Convenção concluída entre o Brasil e a Áustria, é necessário verificar se essa contribuição se enquadra como imposto idêntico ou substancialmente semelhante ao IRPJ, conforme previsto no parágrafo 2 do artigo 2 da Convenção.

25. Assim, cabe destacar que a CSLL e o IRPJ constituem espécies tributárias distintas previstas em diferentes dispositivos da Constituição Federal. [...]” (fl. 563, destaquei)

[Voto vencido no v. acórdão embargado]

“Reproduzindo a posição do Brasil como país não-membro da OCDE, referida Organização assim fez constar nos Comentários à Convenção Modelo:

Parágrafo 2

6. O Brasil deseja utilizar, em suas convenções, definição de imposto de renda que esteja de acordo com a sua legislação constitucional. Dessa forma, reserva-se o direito de não incluir o parágrafo 2 em suas convenções.

Significa dizer que o alcance das convenções firmadas pelo Brasil, no que tange à tributação incidente sobre a renda, está limitado pela definição constitucional do imposto de renda. E, neste âmbito, não é possível estabelecer a pretendida equivalência entre o IRPJ e a CSLL.

De fato, embora tais tributos sejam materialmente semelhantes, por incidirem sobre o lucro da pessoa jurídica, sujeitarem-se às mesmas regras de periodicidade e vencimento (art. 57 da Lei nº 8.981/95), inclusive freqüentemente apresentando-se associados em lançamentos tributários decorrentes de infrações que repercutem na base tributável de ambos, a ensejar uma decisão única para a solução dos litígios, a Constituição Federal estabelece distinções significativas entre eles, especialmente em razão destinação dada à CSLL: [...]” (fl. 666, grifei)

[Voto vencedor no v. acórdão embargado]

“ [...]”

‘Trata-se de *cláusula* que tem por escopo o prestígio aos princípios da previsibilidade contratual e da boa-fé objetiva, impedindo que uma das partes se surpreenda com a criação de novo “imposto” incidente sobre a renda pela outra parte, a qual talvez possa estar imbuída do intuito nada nobre de contornar a vedação de tributação prevista na convenção.’

Assim, considerando que o acordo firmado entre Brasil e Áustria é anterior à instituição da CSLL, a interpretação de boa fé impõe que se estendam os efeitos ali previstos àquela contribuição substancialmente semelhante ao IRPJ, na medida em que o representante brasileiro, neste acordo, não teria como cogitar de tal circunstância de outra forma.” (fl. 675, destaquei).

Apenas pela leitura desses excertos, é possível concluir inexistir a alegada omissão quanto à interpretação do vocábulo “impostos” previsto na Convenção Coletiva, eis que ressoa inequívoco – e incontroverso – que o foi utilizado no sentido de se buscar evitar o “*intuito nada nobre de contornar a vedação de tributação prevista na convenção*”.

Firmada essa premissa quanto à interpretação do substantivo “impostos” constante no Decreto n. 78.107/1976, os votos proferidos no v. acórdão embargado passaram a verificar se a CSLL encaixar-se-ia ou não na definição prevista na Convenção entre o Brasil e a Áustria quanto a “*impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos impostos já existentes, ou em sua substituição*” (fl. 665) para fins de isenção tributária.

O voto vencido afirmou que a CSLL não seria substancialmente idêntica ao IRPJ e, em acréscimo, definiu que seria imprescindível um “*aditivo ao acordo internacional após a criação da CSLL*” que fosse submetido a todos os trâmites legislativos para que pudesse ser incorporado à legislação nacional. Deste modo, a instituição da CSLL pela Lei n. 7.689/88 não preenchia quaisquer dos requisitos para que lhe fosse assegurada a isenção prevista no Decreto n. 78.107/1976.

O entendimento majoritário, contudo, definiu que a CSLL seria *substancialmente semelhante* ao IRPJ e que, pelo princípio da boa-fé contratual, os juros percebidos pelo Contribuinte não seriam passíveis de tributação seja pelo IRPJ (expressamente referido na Convenção) seja pela CSLL, eis que deveriam ser tributados apenas pelo País contratante pagador, conforme transcrito acima.

Daí porque os juros provenientes de títulos da dívida pública do Governo da Áustria pagos ao Contribuinte seriam isentos quanto à CSLL, já que essa contribuição preencheria ambos os requisitos previstos na Convenção Brasil-Áustria, em semelhança com o IRPJ, e foi instituído a posteriori ao pacto.

Além disso, deve-ser ressaltar que o parágrafo segundo do artigo terceiro do Decreto n. 78.107/1976 estabelece que, na hipótese da Convenção não definir uma expressão – como ocorre com o substantivo “impostos” –, “*terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objetos da Convenção*”, o que apenas corrobora o entendimento de que aquele substantivo deve ser lido como definido na

Legislação Pátria como “tributo”, conforme já definido por este E. Conselho Administrativo, *verbis*:

“Buscando dar uma definição contemporânea ao conceito de renda, a ONU, por meio da SNA – System of National Accounts, tem procurado identificar elementos comuns às ordens econômicas investigadas, de forma a permitir uma maior integração dos sistemas de estatística e de definição de políticas macro econômicas pelos Estados.

O SNA – System of National Accounts¹, tem procurado identificar elementos comuns às ordens econômicas investigadas, de forma a permitir uma maior integração dos sistemas de estatística e de definição de políticas macro econômicas pelos Estados.

O SNA, como forma de delimitar o seu campo de atuação, faz inicialmente uma separação importante entre tributo e contribuições para a seguridade social.

*No entendimento do SNA, **tributos (taxes) são pagamentos não-sinalagmáticos, compulsórios, em dinheiro ou em espécie, realizados por entidades privadas para entidades governamentais.** Ainda, o SNA difere o tributo da multa, aliando este conceito ao de punição por infração legal, hipótese que não alcança a atividade tributária.*

Referido conceito aproxima-se, no essencial, daquela adotado pelo direito brasileiro, e descrito no art. 3º do Código Tributário Nacional.

[...]

Com isso, as contribuições não-sinalagmáticas, ao lado dos impostos, são tratados como obrigações não-vinculadas, que assumem o conceito de tributo admitido na lógica do SNA.

Por sua vez, as contribuições previdenciárias são tratadas como obrigação sinalagmática, pelo que, a par de serem considerados tributos no direito brasileiro, assumem, na lógica do SNA, o conceito próprio de contribuições para a seguridade social (com natureza nãotributária).

Nesse sentido, as contribuições não-sinalagmáticas cobradas pelo direito brasileiro, em especial as sociais e de intervenção no domínio econômico, devem ser tratadas como taxes, no conceito de tributo ofertado pela comunidade internacional, por meio do SNA. ” (Trechos do voto do Relator, Cons. Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Acórdão n. 1401001.037, julgado em 10/09/2013, destaquei)

Diante de todo o exposto, percebe-se que o acórdão embargado debateu efusivamente a interpretação a ser conferida ao vocábulo “impostos” constante da Convenção em análise, de modo que não há que se falar em omissão quanto ao citado art. 111 do CTN, mormente pelo fato de que a lide foi dirimida de forma hialinamente fundamentada, sendo que,

nesses casos, os órgãos julgadores não têm a obrigação de se debruçar especificamente sobre todos os dispositivos que as partes litigantes entendem aplicáveis à hipótese.

Deveras, tem-se que os julgadores chegaram a entendimentos diversos quanto à extensão da Convenção à CSLL precipuamente em virtude do seu entendimento **quanto à equivalência substancial** entre essa contribuição e o IRPJ; tendo em vista que a corrente majoritária afirmou tal equivalência, aplicou-se, de forma direta, o supratranscrito parágrafo 2º do Artigo 2º, o que afasta qualquer ilação no sentido de extensão analógica à CSLL.

É como voto.

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR – Relator