



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

**Processo nº** 13502.720167/2011-42  
**Recurso nº** 000.001 Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-001.037 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de setembro de 2013  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** OXITENO NORDESTE S A INDUSTRIA E COMERCIO e Recorrida:  
FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2007, 2008

CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.  
TRATADOS INTERNACIONAIS SOBRE RENDA E CAPITAL.  
ESPANHA. ÁUSTRIA. APLICAÇÃO

Analizando as hipóteses de incidência do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, é possível identificar que ambas têm, como pressuposto material, a auferição de renda. Apesar, assim, da estruturação diferenciada das espécies tributárias predominante no direito interno, entendo que devam ser conjugados o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para fins de aplicação dos tratados internacionais, por incidirem sobre uma base que, principalmente se considerada sob a ótica internacional, equivale à renda da pessoa tributada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira- Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/12/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente

em 11/12/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/12/2013 por ALEXANDRE ANT

ONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 07/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos e Karem Jureidini Dias.

CÓPIA

## Relatório

Trata o presente feito de auto de infração de contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, relacionados à não inclusão na base de tributação de referida contribuição, dos valores apurados pela contribuinte a título de juros pagos em remuneração a títulos públicos de Estados estrangeiros.

Em suma, a Contribuinte excluiu referidos rendimentos do cálculo do IRPJ e da CSLL por força da aplicação de convenções fiscais sobre renda e capital assinadas pelo Brasil com a Áustria e com a Espanha. Todavia, segundo argumenta a autoridade fiscal brasileira, referidos tratados aplicam-se apenas e tão somente aos “impostos”, não alcançando as contribuições especiais destinadas ao custeio da seguridade social que, no direito brasileiro, possuem natureza jurídica diversa da dos impostos.

Por bem retratar os fatos dos autos, adoto e transcrevo o relatório da DRJ, *in litter*..:

*Trata o presente processo de lançamento para a cobrança de crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, compreendendo os anos-calendário de 2007 e de 2008, no montante de R\$ 13.383.639,30 (treze milhões, trezentos e oitenta e três mil, seiscentos e trinta e nove reais e trinta centavos), o qual está assim distribuído (fls. de nºs. 65 a 75):*

*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.....R\$ 6.642.510,91;*

*Juros de Mora (calculados até 31/03/2011).....R\$ 1.759.245,21;*

*Multa Proporcional (Passível de Redução).....R\$ 4.981.883,18.*

*De acordo com o referido Auto, o crédito tributário ali lançado foi constituído em razão de a Fiscalização indicar “EXCLUSÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL SOBRE O LUCRO – RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR”, dos valores de R\$ 37.364.227,07 e de R\$ 36.441.449,84, relativos aos juros auferidos pela Contribuinte nos anos-calendário de 2007 e de 2008, respectivamente, oriundos de aplicações financeiras em títulos emitidos pelos governos austríaco e espanhol, tendo como enquadramento legal o artigo 2º e §§ e o artigo 3º, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações introduzidas pelo art. 17, da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008; artigo 37, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;*

artigos 2º, 3º e 11 das Convenções promulgadas pelos Decretos nºs. 76.975 e 78.107, ambos de 1976.

Ciente em 29/04/2011 (sexta-feira), no dia 31/05/2011, a Interessada, impugna os lançamentos, alegando, em síntese, que (fls. nºs. 79 a 87):

“segundo a auditoria, as Convenções firmadas entre o Brasil e a Áustria (Decreto 78.107/76) e entre o Brasil e a Espanha (Decreto 76.975/1976), para evitar a dupla tributação, prevêem que ‘os juros da dívida pública, dos títulos ou debêntures emitidos pelo Governo de um Estado Contratante ou por qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade desse Governo, só são tributados nesse Estado’ 1; e seriam aplicáveis apenas ao Imposto sobre a Renda e ‘a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos impostos já existentes, ou em sua substituição’”;

a Fiscalização, após fazer a indagação de que “a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL se enquadraria nas normas das Convenções: ‘como ... foi instituída pelo art. 1º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro 1988, portanto, posterior à promulgação da referida Convenção é necessário verificar se se trata de um imposto idêntico ou análogo ...’. Entendeu que, por visar o financiamento da seguridade social, ‘trata-se de uma contribuição com fim específico e não um imposto, conforme definido na Convenção’”;

“apenas pelo fato de que o produto da arrecadação da CSLL tem destinação específica, a auditoria deixou de aplicar a norma dos tratados firmados com a Espanha e a Áustria para evitar a dupla tributação”, e concluiu “que o valor relativo aos juros provenientes dos títulos emitidos pelo Governo Austríaco e pelo Governo Espanhol, computados na apuração do lucro líquido (§ 1º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995) não podem ser excluídos da base de cálculo da CSLL”, entretanto, tal entendimento não procede;

conforme o art. 98 do Código Tributário Nacional, “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”;

no entendimento de Alberto Xavier “é incorreta a redação deste preceito quando se refere à ‘revogação’ da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna relativamente inaplicável a certo círculo de situações e pessoas, limitação esta que caracteriza o instituto da derrogação”;

“nesse sentido, a melhor doutrina esclarece que o Tratado possui a natureza de lei especial. Sob esse enfoque, ‘se a lei interna tributa certa situação, e o tratado não permite a tributação daquela mesma situação quando ela envolva um residente do outro Estado contratante, o aparente conflito normativo se resolve pela aplicação do preceito do tratado, que,

*no caso, está para a lei interna assim como a norma especial está para a norma geral. Ou seja, a norma especial convive com a norma geral, independentemente de indagar-se qual seja posterior, e aplica-se quando presente a característica que especializa a hipótese e a afasta do comando da norma geral”;*

*“assim, o Tratado convive com a lei interna, afastando a aplicação dessa última somente em determinadas situações especiais, previstas na convenção”;*

*“o Tratado firmado entre o Brasil e a Áustria para evitar a dupla tributação (Decreto 78.107/76) prevê, no art. 11, item 3, alínea 'b', que 'os juros da dívida pública, de títulos ou debêntures emitidos pelo Governo de um Estado Contratante ou qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade daquele Governo e pagos a um residente do outro Estado Contratante só são tributáveis no primeiro Estado' ”;*

*“a teor do art. 2º, no Brasil, o Tratado seria aplicável ao 'imposto de renda' e 'a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos impostos já existentes, ou em sua substituição' (g. n.)”;*

*“de forma praticamente idêntica, o Tratado firmado entre Brasil e Espanha (Decreto 76.975/1976) também prevê que 'os juros da dívida pública, dos títulos ou debêntures emitidos pelo Governo de um Estado Contratante ou por qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade desse Governo, só são tributáveis nesse Estado' (art. 11, item 4, alínea 'b')”;*

*“nos termos do art. 2º, igualmente, no Brasil, o Tratado seria aplicável ao 'imposto de renda' e 'a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que foram posteriormente criados seja em adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição' (g. n.)”;*

*“se a autuação visa a cobrança da CSLL sobre 'receitas financeiras (que se) originaram ... de aplicações em títulos do Governo Austríaco e do Governo Espanhol' ao argumento de que essa contribuição não estaria contemplada pelos tratados, é de rigor a análise do alcance da expressão 'quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes (ao 'imposto de renda')... posteriormente criados', como rezam as convenções”;*

*“é comezinho que 'interpretar o direito é ... atribuir sentido aos textos normativos', pautando-se – na espécie, em particular – nos princípios da boa-fé e da proteção da confiança dos administrados”;*

*“não é preciso grande esforço interpretativo para se verificar que 'os tratados abrangem a tributação da renda e não esta ou aquela exação existente nos Estados contratantes'. Afinal, 'as disposições convencionais não se restringem às figuras tributárias existentes no momento em que o tratado é firmado, segundo as leis internas em vigor. Pelo contrário, continuam*

*sendo aplicáveis na hipótese de mudança na legislação do mesmo imposto bem como no caso de outros impostos serem criados com semelhante ‘substância’, embora formalmente distintos”;*

*“semelhança entre o Imposto de Renda e a CSLL (instituída em momento posterior à edição de ambos os Tratados), é patente. O próprio Cód. Tributário Nacional dispõe no art. 4º que ‘a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação’ “;*

*“por previsão legal expressa, para investigar se a CSLL é ‘substancialmente semelhante’ ao Imposto de Renda, pouco importa a destinação ou denominação de ambos os tributos – basta que possuam hipótese de incidência ou fato gerador semelhante”;*

*“considerando que, em última análise, tanto a CSLL como o Imposto de Renda incidem ambos sobre o lucro auferido pelas empresas, emerge inequívoca a substancial semelhança entre os dois tributos. A doutrina especializada não registra controvérsia alguma sobre essa evidência”;*

*“Luciano Amaro sustenta que ‘a contribuição social sobre o lucro (instituída pela Lei nº 7.689/88, nos termos do art. 195, I, da Constituição) não apresenta, em relação ao imposto de renda, diferença de substância que dele a estreme. Tanto (a CSLL) como o imposto de renda incidem sobre lucro, não obstante a lista de ajustes (adições ou exclusões) possa não ser absolutamente coincidente; aliás, a legislação de cada uma dessas figuras – quando comparada no tempo – também apresenta diferente rol de ajustes’ ”;*

*“Alberto Xavier, por sua vez, leciona que a CSLL ‘é, na sua substância, um adicional ao imposto de renda, distinguindo-se apenas pela sua denominação. Ora, a natureza dos tributos deve identificar-se no fato gerador e na base de cálculo (substancialmente idênticos aos do imposto de renda propriamente dito) e não na sua denominação ou destino’. Complementarmente, assevera que a identidade entre ambos os tributos ‘mais se patenteou com o advento da Medida Provisória nº 1858-7, de 29 de julho de 1999, que aplicou à contribuição social o princípio da universalidade que, até então, vigorava apenas em matéria de imposto de renda e segundo o qual são tributáveis também pela CSLL os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (art. 21)’ ”;*

*“extinto 1º Conselho de Contribuinte (atual CARF), ao julgar questão similar, também envolvendo a interpretação do tratado firmado entre o Brasil e a Espanha, não hesitou em advertir que a convenção em causa, para evitar a dupla tributação, ‘se aplica, inclusive, à CSLL, uma vez que o parágrafo 4 do Artigo 2 da Convenção determina sua aplicação a quaisquer impostos substancialmente semelhantes que forem criados, seja por **adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição. E***



*este é exatamente o caso da Contribuição Social sobre o lucro líquido, substancialmente semelhante ao imposto de renda, tendo ambos como ponto de partida o lucro líquido do exercício' (Ac. 101-95.802, Cons. Rel. Sandra Maria Faroni, 1ª Câmara, j. em 19/out/06)";*

*"nesse mesmo sentido, ao se deparar com tema semelhante, envolvendo convenção firmada entre o Brasil e o Canadá, o Eg. Tribunal Regional Federal da 3ª Região também firmou o entendimento de que o tratado para evitar a dupla incidência deve ser estendido à CSLL, por se tratar de tributo semelhante ao imposto de renda (Proc. nº 2002.61.82.043889-1, Juiz Fed. Convocado Silva Neto, Turma Suplementar da 2ª Seção, j. em 24/abr/08)";*

*"considerando que os Tratados assinados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda objetivam, ao fim e ao cabo, impedir que a aquisição de um mesmo acréscimo patrimonial disponível sofra uma dupla incidência tributária e que, no Brasil, o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro constituem exações tributárias que guardam entre si uma indisfarçável semelhança substancial, melhor atender ao desiderato das avenças internacionais admitir que a Contribuição Social sobre o Lucro constitui exação que também está submetida às suas disposições";*

*"tanto é assim que o Protocolo da Convenção firmada com Portugal em 16 maio de 2000 (Decreto 4.012/2001), quando a CSLL já estava em pleno vigor, passou a prever expressamente que 'nos impostos visados no Artigo 2º, nº 1, alínea a) [Imposto Federal sobre a Renda], está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988'."*

Impugnado lançamento e posto o feito em julgamento perante a DRJ de Salvador, entendeu aquela delegacia por manter o lançamento, sob o argumento de que o Supremo Tribunal Federal tem entendimento pacificado no sentido de que impostos e contribuições são espécies tributárias diversas, razão pela qual a previsão constante dos tratados internacionais sobre os impostos não deve alcançar as contribuições destinadas à seguridade social. A decisão foi assim ementada:

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*RECEITA FINANCEIRA. JUROS. TÍTULO DA DÍVIDA DE ESTADO. CONVENÇÃO. DUPLA TRIBUTAÇÃO. CAMPO DE INCIDÊNCIA. IMPOSTO SOBRE A RENDA.*

*Incabível a extensão para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da exclusão da tributação da receita financeira relativa*

*aos juros decorrentes de aplicação em títulos da dívida de Estado signatário de convenção para evitar a dupla tributação, se a legislação que instituiu tal benefício limitou seu campo de incidência a uma espécie de tributo, o imposto, no caso, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.*

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso a este Conselho, objetivando a reforma do julgado e o cancelamento da autuação.

É o relatório.



## Voto

O recurso é tempestivo e, atendidos os demais requisitos de lei, dele conheço.

Como relatado, a questão posta em debate é meramente de direito, e se funda em saber se os tratados internacionais sobre renda e capital, celebrados pela República Federativa do Brasil antes da Constituição de 1988 e, por conseguinte, da instituição e cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, a ela se aplicam.

Buscando dar uma definição contemporânea ao conceito de renda, a ONU, por meio da SNA – System of National Accounts<sup>1</sup>, 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<sup>2</sup>. 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.

Por outro lado, as exações destinadas ao sistema de seguridade social, que na leitura da ONU não se enquadra no conceito de *tax*, é descrito pelo SNA como aquele que satisfaz duas condições: 1º) o recebimento de benefícios está condicionado à participação no sistema e constituem benefícios sociais e 2º) pelo menos um de três requisitos são encontrados, a saber: (i) a participação no sistema de seguridade social é obrigatório por lei, segundo termos e condições de emprego de um empregado ou grupo de empregados; (ii) o sistema é coletivo de acordo com determinado categoria de trabalho, para trabalhadores ou desempregados, mas restrito aos membros do grupo e; (iii) o empregador realiza um contribuição para o sistema em favor do empregado, podendo o empregado ser chamado ou não a também contribuir<sup>3</sup>.

Posto isso, as contribuições dos empregadores e dos empregados para o sistema de seguridade social não possui a natureza de tributo na visão do SNA<sup>4</sup>. Já no Brasil,

<sup>1</sup> O SNA é formado por um grupo de estudiosos representantes das seguintes organizações internacionais: OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, United Nations Statistical Office, Fundo Monetário Internacional, o Statistical Office da União Europeia e o Banco Mundial.

<sup>2</sup> “Taxes are compulsory, unrequited payments, in cash or in kind, made by institutional units to government units. UNITED NATIONS et al. System of National Accounts 2008. United Nations, Nova York, 2009. p. 222

<sup>3</sup> UNITED NATIONS et al. System of National Accounts 2008. United Nations, Nova York, 2009. p. 225.

<sup>4</sup> O SNA “does not classify social security contributions under the heading of taxes” UNITED NATIONS et al. System of National Accounts 2008. United Nations, Nova York, 2009. p. 223.

pela dicção do art. 143 com o art. 195 da Constituição da República, assim como de reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal, as contribuições para a seguridade social são tributos.

Importante notar que na ordem constitucional anterior a 1988, as contribuições sociais não possuíam a natureza de tributo. Como um gênero obrigacional próprio, as contribuições sociais não se sujeitavam aos princípios constitucionais tributários, como da irretroatividade e da anterioridade. Coube aos Constituintes de 1988 igualar, no direito brasileiro, o conceito de contribuições sociais ao de tributos, como forma de afastar os abusos legislativos outrora cometidos na cobrança das contribuições sociais.

Na redação original do art. 195 da Constituição da República, as contribuições sociais eram cobradas das seguintes pessoas: (i) dos empregadores, incidente sobre folha de salário, o faturamento e o lucro e (ii) dos empregados. Nesse regramento, era possível que as contribuições sociais, ainda que fossem considerados tributos no direito interno por força do artigo 143, fossem tratados com natureza jurídica diversa nas relações mantidas pelo Brasil com os demais estados da comunidade internacional, em especial na celebração de Acordos Internacional sobre Renda e Capital.

Após a emenda constitucional nº 20, houve uma desnaturação do conceito de contribuição social (como posto pelo SNA), atribuindo ao termo o sentido próprio de tributo, na medida em que passaram a ser cobrados do (i) empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei e (ii) do trabalhador e dos demais segurados da previdência social.

Com isso, podemos identificar que as contribuições sociais existentes na ordem jurídica brasileira podem, ou não, ser consideradas tributos no sentido em que lhe atribui o SNA. Trata-se de uma especificidade da ordem jurídica brasileira, bem explicada por Sacha Calmon Navarro Coelho.

Para Sacha Calmon, os tributos podem ser classificados como vinculados ou não vinculados, de acordo com a exigência de uma contraprestação estatal diretamente ao contribuinte, verificável pela contraposição do critério material da hipótese de incidência com a base de cálculo do tributo. Nesse sentido, tributos vinculados são aqueles que exigem uma contraprestação diretamente ao contribuinte para poderem ser cobrados, cuja base de cálculo deve refletir esse esforço estatal. Os tributos não-vinculados, por seu lado, são aqueles que não demandam uma contraprestação estatal para poderem ser cobrados do contribuinte, tendo por base de cálculo uma grandeza material que expresse capacidade econômica.

Na mesma linha, para Geraldo Ataliba, a divisão dos tributos em espécie deve ser procedida mediante a verificação da hipótese de incidência tributária, de forma a identificar a existência, ou não, de uma contraprestação do Estado em favor do contribuinte. Segundo seu entendimento, os impostos são tributos que independem de uma contraprestação estatal em favor do contribuinte, ao passo que as taxas são conceituadas como tributos que exigem uma contraprestação do Estado em favor dos contribuintes.

Assim, Geraldo Ataliba entende que a “contribuição é tributo vinculado cuja h.i. consiste numa atuação estatal indireta e mediata mediante uma circunstância intermediária referida ao obrigado”<sup>5</sup>. Ressalva, no entanto, que “no Brasil, todas as contribuições têm tido hipótese de incidência de imposto, na configuração que o imaginoso – mas sem técnica – legislador tem lhe dado”, concluindo pela equiparação entre as contribuições e os impostos, ressaltando que “entender o contrário seria admitir que – mediante expediente de batizar de

“contribuição” um imposto – a União pudesse contornar o regime das imunidades e postergar os princípios constitucionais fundamentais que estão em sua base”.

Nessa perspectiva, Sacha Calmon identificou que “*No particular, a Constituição Federal de 1988, de resto como as anteriores, ao referir-se a empréstimos compulsórios e contribuições especiais, corporativas, de intervenção no domínio econômico, previdenciárias e sociais, parece ter embaralhado as noções teóricas sobre o assunto*”<sup>6</sup>. Validando a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados, Sacha Calmon<sup>7</sup> propõe a seguinte classificação.

Os tributos não vinculados são aqueles que não demandam uma atuação estatal diretamente ao contribuinte, dividindo-se nos seguintes espécies: (i) gerais; (ii) restituíveis (empréstimos compulsórios); (iii) especiais e finalísticos (contribuições não-sinalagmáticas para seguridade social, corporativas e interventivas).

Os tributos vinculados são aqueles que demandam uma contraprestação do Estado em favor do contribuinte, dividindo-se nas seguintes espécies: (i) taxas de polícia e de serviços e (ii) contribuições (a) de melhoria e (b) previdenciárias.

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 não-tributária).

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.

Postas essas considerações, temos que o Sistema Tributário Brasileiro está fundado no princípio federativo, cabendo à Constituição da República a prescrição das competências para que cada Ente Federado, por meio de lei própria, institua e cobre seus tributos. Assim, à União, por força do art. 153, inciso III, da CR/88, foi dada competência para instituir o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR, assim como, por força do art. 195, inciso I, alínea 'c' da mesma Carta, restou a esse Ente a competência para instituir a Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas - CSLL.

Esses dois tributos constituem, na perspectiva internacional, a tributação da renda no Brasil. No entanto, a inclusão da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL como parte da tributação da renda, na doutrina pátria, não é pacífica. Ao contrário, no Direito brasileiro, sedimentou-se a tese de que os tributos se subdividem em cinco espécies tributárias, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais<sup>8</sup>. Referido entendimento teve por base a aplicação da teoria dos tributos vinculados e

<sup>6</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. Forense, Rio de Janeiro, 2007. 9 ed. p. 443.

<sup>7</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. Forense, Rio de Janeiro, 2007. 9 ed. p. 446 e ss.

<sup>8</sup> O Supremo Tribunal Federal pacificou entendimento de que contribuições e impostos são espécies tributárias diversas, a elas (contribuições) não se aplicando as disposições específicas relacionadas aos impostos. Tal entendimento pode ser comprovado no acórdão do STF do processo ReAgR 488.228 – STF, apenas para citar

não-vinculados, aliada à identificação de serem, as receitas deles decorrentes, afetadas ou não a determinado gasto específico.

Não tenho a pretensão de refutar as teses referentes à separação dos tributos em espécie, de forma a equiparar o regime jurídico aplicado às contribuições ao aplicado aos impostos.

Aliás, essa divisão guarda muito sentido se observada a conjugação do Direito Tributário pátrio em face do Direito Orçamentário, responsável pela organização das destinações e gastos das receitas estatais, constituindo a Ciência do Direito Financeiro interno.

Nessa perspectiva, dentre as contribuições especiais, as contribuições sociais seriam tributos destinados ao financiamento da Seguridade Social, entendida, na visão alargada introduzida pela Constituição da República de 1988, como saúde, assistência social e previdência. Visando tais fins, o art. 195 da Constituição da República autorizou a União a instituir Contribuições Sociais sobre receita bruta ou faturamento, lucro, folha de salários e importação de produtos do exterior. Com esteio neste dispositivo, a União criou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL<sup>9</sup>, tendo por base de incidência o resultado do exercício, entendido como o lucro auferido pela pessoa jurídica com a contraposição das suas receitas e despesas, antes do provisionamento do imposto de renda<sup>10</sup>.

No entanto, para fins de identificação da tributação dos rendimentos, no plano mundial, a base de incidência do tributo deve ser o critério de referência para aplicação das normas estabelecidas por meio de tratados internacionais sobre a matéria, e não a sua destinação.

Neste sentido, o Código Tributário Nacional dispõe, em seu artigo 43, que a renda é “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, pelo que entendo que o lucro líquido de que trata a contribuição em comento, tem como marco de sua incidência a renda, pois também é resultado da contraposição de receitas e despesas atreladas à produção.

Analisando as hipóteses de incidência do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, é possível identificar que ambos têm, como pressuposto material, a auferição de renda. Apesar, assim, da estruturação diferenciada das espécies tributárias predominante no direito interno, entendo que devam ser conjugados o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido<sup>11</sup>, por incidirem sobre uma base que, principalmente se considerada sob a ótica internacional, equivale à renda da pessoa tributada.

---

uma decisão mais recente. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo regimental no recurso extraordinário nº 488.228. Relator: Ministro Eros Grau. Diário de Justiça*, Brasília, 09 maio 2008. Ainda, Werther Botelho Spagnol tem entendimento de que existe um aspecto finalístico no mandamento da norma tributária que relativiza a aplicação da teoria dos tributos vinculados e não vinculados, permitindo o reconhecimento das Contribuições como espécies tributárias diversas dos Impostos. Ver melhor em: SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002. Por fim, Luciano Amaro, a par de não reconhecer as contribuições de melhoria como espécie própria, também diferencia o regime jurídico aplicável aos impostos e às contribuições. Ver melhor em: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

<sup>9</sup>Por meio da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

<sup>10</sup>Art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

<sup>11</sup>Heleno Tórres tem posicionamento equivalente quando analisa os tributos sujeitos à aplicação de tratados internacionais. Quando um país celebra convenções internacionais sobre renda e capital, as partes dispõem acerca de quais tributos estarão sujeitos à aplicação de referido acordo. Na verdade, “o termo imposto não é definido pelas convenções, o que deve ser objeto de reenvio ao direito interno de cada um dos estados contratantes, quando da aplicação da convenção”. Ver melhor em TÔRRES, Heleno Taveira. *op. cit.*, p. 601.

Entendo, desta feita, ser tecnicamente imperfeita a postura de se excluir a CSLL da aplicação das Convenções celebradas pelo Brasil antes da instituição de referida contribuição<sup>12</sup>.

Diante do exposto, entendo que, para as convenções celebradas antes da Constituição de 1988, em que haja a previsão de aplicação da convenção etc.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, por entender que os tratados assinados pelo Brasil antes da celebração das Convenções Fiscais sobre renda e Capital celebrado com Áustria e Espanha aplicam-se à CSLL.

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator

---

<sup>12</sup>A Convenção Brasil Portugal e a Convenção Brasil-Bélgica expressamente permitem a aplicação da CSLL. Convenção Brasil Portugal: “O artigo 1º do Protocolo da Convenção dispõe que “Fica entendido que, nos impostos visados no Artigo 2º, nº 1, alínea a), está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988”. Convenção Brasil Bélgica: Artigo 12 da Convenção Adicional à Convenção Brasil-Bélgica, dispõe o seguinte: “Fica entendido que os impostos visados no artigo 2, parágrafo 2, b), compreendem a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Os demais Estados nessa situação, que celebraram convenções que contemplam exclusivamente, o Imposto de Renda, como sendo o único tributo incidente sobre a renda no Brasil, são: República Tcheca, Eslováquia, Países Baixos, Filipinas, Hungria, Coreia (1991), Índia (1992), China (1993), Finlândia (1998), Chile (2003), Israel (2005), México, Ucrânia e África do Sul (2006).

CÓPIA