



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo : 13808.005518/2001-85 ✓
Recurso : 133.102 ✓
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – Ex(s): 1997,
1999, 2000 e 2001
Recorrente : BRITISH AIRWAYS PLC
Recorrida : 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I
Sessão de : 10 de setembro de 2003
Acórdão nº : 103-21.366 ✓

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. A decisão proferida com indicação dos seus fundamentos assegura o direito de defesa do contribuinte.

PESSOAS JURÍDICAS. FILIAIS DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS. As filiais de empresas sediadas no exterior são consideradas pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido.

ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS. TRATADOS INTERNACIONAIS. Tratados internacionais em matéria de isenções tributárias são incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro, com *status* de lei ordinária, após referendados pelo Congresso Nacional e promulgados por ato do Presidente da República.

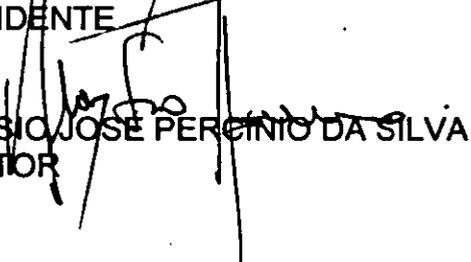
JUROS E MULTA. INCIDÊNCIA. A exclusão da aplicação de atualização monetária, de multa e de juros, como prevista no parágrafo único do art. 100 do CTN, pressupõe a observância, pelo contribuinte, das normas complementares de que trata esse artigo.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: BRITISH AIRWAYS PLC

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A contribuinte foi defendida pelo Dr. Paulo Rogério Sehn, inscrição OAB/SP nº 109.361.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCINNO DA SILVA
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

FORMALIZADO EM: 21 OUT 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NADJA RODRIGUES ROMERO, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, NILTON PÊSS e VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

Recurso nº : 133.102
Recorrente : BRITISH AIRWAYS PLC

RELATÓRIO

I.a - Identificação

British Airways PLC, devidamente qualificada nos autos, recorre a este Conselho do Acórdão nº 889/2002 da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo.

I.b – Exigência

Encontro a seguinte descrição no relatório que integra o acórdão de primeira instância.

“Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 222 a 226, foi empreendida fiscalização junto à empresa acima identificada, relativa aos anos de 1996 a 2000, em decorrência de discrepâncias apontadas na Malha Fazenda/97. Com base no relatório de malha fazenda (RMF) e na cópia da declaração entregue para o ano calendário em tela a fiscalização constatou o seguinte.

2. A autuada é empresa inglesa de transporte aéreo internacional, autorizada a funcionar no país nos termos do Acordo Bilateral de Reciprocidade e Decreto Presidencial nº 91.186, de 03 de abril de 1985, e realiza transporte internacional de passageiros e cargas.

3. De longa data a empresa em epígrafe sustenta que não é contribuinte de quaisquer tributos ou contribuições no país, em função da existência de acordo internacional que evitaria a tributação dos resultados aqui obtidos.

4. O acordo em questão é o “Acordo para evitar dupla taxação de lucros decorrentes de transporte aéreo e marítimo”, concluído no Rio de Janeiro, por troca de notas, a 29 de dezembro de 1967, e publicado no Diário Oficial da União em 16 de janeiro de 1968 (fls. 163 a 169).

5. A Receita Federal, através da Superintendência Regional da 7ª Região Fiscal, em duas oportunidades já se pronunciou a respeito do não reconhecimento da validade do acordo internacional, posto que o mesmo não foi editado como determinava a Constituição de 1967 (artigo 83, inciso VIII, c/c artigo 49, inciso VI), isto é, o referido acordo não foi celebrado pelo Presidente da República, nem ratificado



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

pelo Congresso Nacional. A saber: solução do processo administrativo de consulta nº 10305.000170/97-56, sobre a COFINS (fls. 160 a 162), e julgamento da impugnação do Auto de Infração de COFINS, processo administrativo nº 10768.019331/98-19 (fls. 170 a 174).

6. Por entender que o acordo tem validade, a empresa não recolheu a CSLL referente ao ano-calendário de 1996. A fiscalização apurou para o referido ano-calendário, a partir da respectiva declaração de IRPJ, os montantes de R\$ 4.718.055,18 e R\$ 349.485,57, a título de base de cálculo e CSLL, respectivamente (fl. 223).

12. No ano-calendário de 1998 foram apresentadas duas declarações: a original, novamente optando pela apuração do lucro real anual, e a retificadora, apresentada como declaração de pessoa jurídica isenta. Em essência, ambas são iguais, já que o lucro líquido da primeira corresponde ao exato valor do resultado positivo da segunda. Este lucro líquido serviu de base para o lançamento de ofício, apurando-se, para o referido ano-calendário, os montantes de R\$ 21.472.558,01 e R\$ 1.717.804,64, a título de base de cálculo e CSLL, respectivamente (fl. 223).

13. No ano-calendário de 1999 foi apresentada originalmente a declaração de pessoa jurídica isenta. Foi adotado como base de cálculo o resultado positivo ali declarado, corroborado pelo demonstrativo de resultado constante dos livros da empresa, apurando-se, para o referido ano-calendário, o montante de R\$ 437.168,31, a título de CSLL (fl. 224).

14. No ano-calendário de 2000 também foi apresentada originalmente a declaração de pessoa jurídica isenta. O resultado apresentado na ficha 41, linha 15, foi um déficit de R\$ 17.516.766,67. No entanto, analisando a demonstração de resultado do exercício, encadernada no final do livro diário correspondente a dezembro de 2000, a fiscalização constatou que não foram oferecidas à tributação as receitas operacionais da empresa, e que também não foram abatidos os custos operacionais. A demonstração do resultado apresentada, e que serviu para a declaração de isento, baseou-se apenas nas despesas do ano.

15. Tomando por base os valores escriturados no razão, em 31/12/2000, a fiscalização corrigiu a demonstração de resultado apresentada, que passou a expressar resultado positivo, no montante de R\$ 21.140.280,45 (fl. 224). A partir desse resultado ajustado apurou-se, para o referido ano-calendário, o montante de R\$ 1.905.667,37, a título de CSLL (fl. 225).

16. Os valores apurados, a título de CSLL, para os anos-calendário de 1996, 1998, 1999 e 2000, encontram-se demonstrados à fl. 225."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

Em face do acima exposto, foi lavrado auto de infração para exigência de CSLL (fls. 232), relativa aos anos-calendário 1996, 1998, 1999 e 2000.

I.c – Acórdão de Primeira Instância

Exigência regularmente impugnada, fls. 236.

Os integrantes da 10ª Turma da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, acordaram em considerar procedente o lançamento. O acórdão está assim ementado (fls. 303):

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1996, 1998, 1999, 2000

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se de nulidade do Auto de Infração.

ACORDO INTERNACIONAL. NECESSIDADE DE APROVAÇÃO PELO CONGRESSO NACIONAL.

Os Tratados, Convenções e Atos internacionais entram no ordenamento jurídico brasileiro, passando a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno, apenas após referendo do Congresso Nacional.

FILIAL DE PESSOA JURÍDICA COM SEDE NO EXTERIOR. CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE ACORDO INTERNACIONAL PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO.

É contribuinte da CSLL, sendo o lançamento efetuado em seu próprio nome, a filial de pessoa jurídica com sede no exterior. Na ausência de Acordo internacional para evitar a dupla tributação, a contribuinte sujeita-se à legislação tributária vigente no Brasil. Correta a tributação baseada em informações fornecidas pela própria contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO É JUROS DE MORA. CABIMENTO.

Cabível a aplicação de penalidades e a cobrança de juros de mora quando não houver ato de eficácia normativa que sustente a atitude da impugnante, contrária à legislação tributária.

JUROS DE MORA. SELIC.

A falta de pagamento do tributo nadata do vencimento implica a exigência de juros moratórios, calculados até a data do efetivo pagamento, tendo previsão legal sua cobrança com base na taxa SELIC.

INCONSTITUCIONALIDADE.

À esfera administrativa não compete a análise da constitucionalidade de normas jurídicas."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

I.d – Recurso

BRITISH AIRWAYS PLC, por intermédio dos seus representantes, apresentou recurso voluntário às fls. 332.

Inicialmente, afirma que o recurso é tempestivo.

As alegações da Recorrente são, em síntese, as que abaixo passo a relatar.

Validade do acordo firmado entre o Brasil e a Grã-Bretanha

a) As Constituições de 1967 e 1988 atribuíram à União a competência para manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais;

b) Os acordos internacionais, a partir da vigência da Constituição de 1967, sempre foram fontes imediatas de direitos e obrigações para os seus destinatários;

c) O teor das Notas trocadas entre os dois países foi aceito por ambos e constitui um Acordo;

d) Como o Fisco Federal sempre respeitou os termos das Notas, deve-se aplicar a regra contida no art. 100, III, do CTN.

e) O referendo do Congresso é requisito formal para incorporação dos acordos internacionais à legislação pátria. Todavia, a inexistência do referendo relativo ao citado Acordo não pode ser interpretada como ineficácia do referido pacto, sob pena, inclusive, de instaurar-se ambiente de insegurança jurídica no país;

f) A Constituição Federal de 1967, da mesma forma como hoje consta da atual, estabelecia que “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte." (artigo 150, § 35 da CF/67 e artigo 5º, § 2º da CF/88).

g) O termo "referendo", utilizado no inc. VII do art. 84 da Constituição Federal deve ser interpretado no seu sentido "clássico", qual seja, de ato posterior de convalidação;

h) A função do Poder Legislativo consiste tão-somente em rejeitar ou aprovar os tratados celebrados pelo Presidente da República sem, contudo, poder alterá-los;

i) Em ofício dirigido à Recorrente, o Ilmo. Diretor-Geral do Departamento Econômico do Ministério das Relações Exteriores, após consulta à Secretaria da Receita Federal, consignou que o Acordo se encontrava perfeitamente eficaz. No mesmo sentido se manifestou a Comissão de Estudos Tributários do Ministério da Fazenda;

j) O Ato Declaratório Cosit 40/01 demonstra que acordos internacionais são eficazes ainda que pendentes de formalidade futura, como o referendo;

k) As Notas trocadas, assinadas pelos respectivos Ministros de Estado, representando os poderes executivos dos seus países, sequer exigem referendo do Congresso por serem exemplo típico de "Acordo em Forma Simplificada";

Reconhecimento da reciprocidade de tratamento

a) O princípio constitucional da reciprocidade, art. 178, é auto-executável e, ainda que assim não fosse, encontra-se incorporado de maneira expressa em diversos atos normativos editados e até no Regulamento do Imposto de Renda. A aplicação do princípio independe de acordo internacional validamente incorporado à legislação interna. Em outra autuação movida contra a recorrente,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

exigindo o recolhimento do Finsocial, a mesma SRF se pronunciou de maneira expressa quanto à desnecessidade de qualquer ato infraconstitucional determinando a observância da reciprocidade de tratamento entre os países;

b) O §2º do art. 214 do Código Brasileiro de Aeronáutica, Lei 7.565/86, também é explícito ao exigir a reciprocidade de tratamento das empresas aéreas brasileiras no estrangeiro para fins de autorização de funcionamento de empresas aéreas internacionais no território nacional. No mesmo sentido, o art. 8º da Lei 1.815/53 concede isenção de "direitos e taxas de importação e do imposto de consumo para os combustíveis, óleos, lubrificantes e sobressalentes destinados às suas aeronaves, desde que os governos de sua origem assegurem reciprocidade de tratamento, no seu território, às empresas brasileiras."

Inexistência de valor a tributar

a) Como filial de empresa estrangeira, não dispõe de autonomia deliberativa sobre as rendas e os lucros auferidos. Essas parcelas são automaticamente pertencentes à sua matriz;

b) A doutrina do Direito Tributário, baseando-se na distinção entre empresa e estabelecimento, sufraga a opinião de que apenas a empresa goza de personalidade jurídica que possibilita o exercício das suas atividades. As filiais estrangeiras, a exemplo da Recorrente, são simples prolongamentos que se encontram sujeitos apenas à tributação no país sede da matriz;

c) Por meio do Parecer COSIT/DIPAC Nº 464, DE 14/05/94, a SRF reafirmou o seu entendimento de que os resultados obtidos por filiais de empresas estrangeiras não estão sujeitos à tributação no Brasil.

Apuração do quantum

a) não foram excluídas despesas operacionais tais como as relativas a tripulação, combustível e *leasing* das aeronaves e locação do centro de operações da Recorrente situado em Londres. Tais despesas são suportadas pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

matriz inglesa e alocadas proporcionalmente às filiais estrangeiras, razão pela qual não são escrituradas na contabilidade da Recorrente;

b) Também não foram excluídos valores repassados a terceiros, como ocorre nos casos de operações *off-line*, de reembolsos, de endossos e de *code sharing*;

c) As exatidões acima apontadas inquinam o lançamento com o vício da nulidade além de não refletirem a verdade material, regra basilar do lançamento tributário.

Multa de ofício e juros de mora

a) Considerando-se o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN e que a Recorrente não recolheu CSLL por seguir o entendimento registrado em documentos oficiais do Ministério das Relações exteriores; em decisão de consulta que reconhecia que seus resultados apenas deveriam ser tributados no local da sua matriz; e que agiu em consonância com práticas reiteradamente observadas pelas autoridades fiscais, tem-se como evidenciada a impossibilidade de prosperar a aplicação de penalidades e juros de mora;

b) É inconstitucional a exigência de juros de mora com base na taxa SELIC.

I.e – Garantia Recursal

A Recorrente informou ao órgão preparador, fls. 385, que efetuara o depósito recursal em DARF comum e sob código de recolhimento relativo ao lançamento de ofício da CSLL e requereu o regular processamento do recurso haja vista ter incorrido em "erro meramente formal". Afirmou que tal equívoco não poderia obstar o seguimento do recurso, nem deveriam os valores recolhidos ser registrados como receita tributária, tendo em vista o "notório desiderato de realização de depósito administrativo", como fez constar do DARF com a indicação "Depósito (..) de 30%". Juntou aos autos cópias do DARF (fls. 379).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

Adicionalmente, solicitou que a Repartição adotasse providências para retificação do equívoco e alocação dos valores em conta corrente na Caixa Econômica Federal em São Paulo. Requereu, no caso de ser impossível à Administração atender ao acima solicitado, ser notificada a tomar as providências, junto à CEF e à SRF, que a Repartição viesse a indicar.

Em resposta, o órgão preparador, por intermédio do documento às fls. 394, informou não haver previsão legal nem procedimento operacional para tal conversão, que a Recorrente deveria providenciar arrolamento de bens para respaldar o seguimento do recurso e que os valores recolhidos poderiam ser objeto de pedido de restituição.

A Recorrente obteve liminar em Mandado de Segurança (fls. 397) para que os valores recolhidos por meio dos DARF fossem recebidos como garantia para o regular andamento do recurso administrativo, uma vez preenchidos os demais requisitos legais e verificada a tempestividade dos recursos e depósitos efetuados. A liminar também lhe reconheceu o direito de complementar o valor da garantia eventualmente depositada a menor, mediante o recolhimento da diferença, em dinheiro, ou mediante o arrolamento de bens.

I.f – Pedido de Suspensão do Curso do Processo

A Recorrente apresentou requerimento (fls.433) para “suspensão do curso deste processo” tendo em vista que “... representantes dos Governos do Brasil e da Grã-Bretanha encontram-se em fase conclusiva de formalização de ato adicional reconhecendo o tratamento recíproco em relação à totalidade dos impostos, taxas, contribuições sociais ou qualquer outro ônus tributário incidente sobre operações de transporte internacional de cargas ou passageiros, conforme se depreende da leitura da recente manifestação exarada pelo Chefe da Assessoria de Assuntos Internacionais da Secretaria da Receita Federal.”

A “manifestação”, Ofício SRF/Asain nº 006, de 17/03/2003, anexado ao requerimento, encontra-se às fls. 436. Nesse ofício, o Chefe da Assessoria de Assuntos Internacionais da SRF afirma que aquela Secretaria reconhece a validade do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

acordo por Troca de Notas entre o Brasil e o Reino Unido e que o IRPJ e a CSLL estão abrangidos por ele. Informa que as receitas do transporte internacional de cargas ou passageiros auferidas pelas empresas aéreas que operam no Brasil, nacionais ou estrangeiras, estão isentas do PIS e da COFINS, para fatos geradores a partir de 1º/02/99, de acordo com o art. 14, V, e §1º da MP 2.158-35/01. Para os fatos geradores anteriores, a solução foi conceder a remissão prevista no art. 172 do CTN. Para esse fim, foram editadas a MP 67, de 04/09/2002 (hoje Lei 10.560/2002), e a MP 75 de 24/10/2002. Esta última, rejeitada pelo Congresso Nacional.

Ainda no ofício citado, consta que a SRF negociou com o Governo Britânico uma "Minuta de Entendimento", que refletiria o contexto acima descrito, resolvendo definitivamente a questão. Entretanto, a rejeição da MP 75 inviabilizou momentaneamente a conclusão dos entendimentos na linha do "Memorando". Assim, manifesta a intenção da SRF de incluir, em medida provisória a ser editada em breve, dispositivo idêntico ao contido na MP 75 (art. 38) para viabilizar a remissão originalmente concedida pela MP 67 (art 4º e parágrafos). Minuta do "Memorando" às fls. 438.

Também foi anexada cópia de "manifestação formal do Governo da Grã-Bretanha consignando que as receitas e os lucros auferidos por companhias aéreas brasileiras no território inglês não vêm sendo tributados com base na reciprocidade prevista no Acordo Internacional celebrado em 1967" (fls. 442) e solicitou a sua juntada aos autos.

O Sr. Presidente desta Câmara, em despacho às fls. 433, indeferiu o pedido de suspensão "sob o fundamento de que provável acordo Brasil/Grã-Bretanha não impede a solução do litígio e nem a aplicação do acordo". Determinou a juntada do requerimento aos autos.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator.

II.a – Admissibilidade

Superados os incidentes na prestação de garantia recursal. O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade.

II.b – Fundamentação

II.b.1 – Nulidade do Acórdão de Primeira Instância

A Recorrente aponta nulidade do acórdão de primeira instância por cerceamento de direito de defesa uma vez que não teria examinado o seu argumento de que a totalidade das suas receitas pertence à matriz inglesa.

Não há razão na reclamação. No tópico “VALORES A TRIBUTAR” (fls. 321), o autor do voto condutor do acórdão expõe as suas razões para concluir que as filiais de empresas estrangeiras são tributadas no Brasil.

II.b.2 – Reciprocidade de Tratamento

O princípio da reciprocidade está inserido no “Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira” da Carta Magna, mais precisamente no art. 178, abaixo, *in verbis*:

“Art. 178. A lei disporá sobre a ordenação dos transportes aéreo, aquático e terrestre, devendo, quanto à ordenação do transporte internacional, observar os acordos firmados pela União, atendido o princípio da reciprocidade.

Parágrafo único. Na ordenação do transporte aquático, a lei estabelecerá as condições em que o transporte de mercadorias na cabotagem e a navegação interior poderão ser feitos por embarcações estrangeiras.” (Redação dada ao artigo pela Emenda Constitucional nº 7, de 15/08/95.)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

Na prática, deve-se entender o comando “atendido o princípio da reciprocidade” como uma determinação dirigida ao legislador para que, ao produzir a lei que regulará a matéria, faça-o com observância do que nele se encontra prescrito, no caso, reciprocidade. Parece-me claro que o princípio terá aplicação no momento da produção da lei que discipline a atividade, como bem explicitado no caput do artigo 178.

Muito embora não integre o Título VI, que cuida “Da Tributação e do Orçamento” no qual está disciplinado o Sistema Tributário Nacional, considero sensato entender-se que tal princípio deve ser respeitado na elaboração da lei tributária incidente sobre a atividade de transporte internacional, devido às suas características tão peculiares. Verifico que isso tem ocorrido, são vários os exemplos, alguns deles citados pela própria Recorrente na sua contestação, a saber: Decreto-Lei 5.844/43, Decreto 446/92, Medidas Provisórias 2.158-35/2001 e 75/2002, Lei 10.560/2002, artigos 161 e 166 do RIR/94, etc.

II.b.3 – Isenção Pleiteada

Discute-se a aplicação do Acordo entre o Brasil e a Grã-Bretanha, concluído no Rio de Janeiro, por troca de notas, em 29/12/1967 e publicado no Diário Oficial em 16/01/1968 (fls. 163/169). O Acordo estabeleceu que o “Governo do Brasil isentará, de acordo com o Art. 22 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1965), toda a renda auferida em operações de transporte marítimo e aéreo, no tráfego internacional, por empresas do Reino Unido, exercendo tais atividades, de todos os impostos de renda bem como de todos os impostos federais semelhantes sobre a renda ou lucro que são ou poderão vir a ser cobrados no Brasil”. O Acordo previu igual tratamento por parte do Governo do Reino Unido para as empresas brasileiras nas mesmas condições.

Utilizarei o termo “tratado internacional”, ou simplesmente “tratado” para me referir de forma genérica e abrangente a qualquer acordo, convênio, convenção ou ato formal celebrado entre Estados (sujeitos de Direito Internacional Público).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

A British Airways PLC, filial de empresa britânica, é pessoa jurídica conforme definido pelo inciso II do art. 124 do RIR/94¹, abaixo transcrito:

“Art. 124 - Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior:
(...)
II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior.
(...)”

Assim como todas as pessoas jurídicas, a Recorrente está sujeita à incidência da norma jurídica tributária do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 123, I, do RIR/94² e do art. 4º da Lei 7.689/88 e obrigada a manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (art. 199 do RIR/94). Portanto, as receitas auferidas em virtude das suas atividades no Brasil são aqui tributadas.

Analisarei a hipótese de isenção com base no Acordo por Troca de Notas entre o Brasil e a Grã-Bretanha.

Considerando o princípio constitucional da legalidade tributária, as isenções só podem ser concedidas por intermédio de lei. Ou, como ensina Roque Carraza, “a competência para tributar e a competência para isentar são como o verso e o anverso de uma mesma moeda. Se só a lei pode validamente tributar, só a lei pode validamente isentar”³.

Os tratados internacionais são especialmente relevantes no sistema tributário pátrio. Segundo o art. 98 do CTN - Código Tributário Nacional, esses atos “revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

De acordo com a lição de Mary Elbe Queiroz, especialista nos temas relativos ao imposto de renda e ex-integrante desta Câmara, “os tratados e acordos internacionais não têm o poder de instituir ou aumentar tributos, dar isenções ou benefícios fiscais. Tal competência é restrita à lei emanada do ente federativo que

¹ Matriz legal: Leis nºs 3.470/58, art. 76, 4.131/62, art. 42, e 6.264/75, art. 1º

² Matriz legal: Decreto-lei nº 5.844/43, art.27.

³ “Curso de Direito Constitucional Tributário”, São Paulo, Malheiros Editores, 13ª edição, 1999, pág. 541.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

detém a respectiva competência.⁴ No entanto, após regularmente recepcionados pela ordem jurídica interna, com os seus respectivos conteúdos aprovados por meio de decretos legislativos, gozam do *status* jurídico de lei ordinária.

O Presidente da República detém a competência privativa e indelegável para celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional, a quem compete, também privativamente, resolver definitivamente sobre aqueles que venham a acarretar encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (artigos 84, VIII e parágrafo único e 49, I, da Constituição de 1988). A Constituição de 1967, vigente à época em que foi firmado o citado acordo, disciplinava essa matéria de modo semelhante (artigos 83, VIII e 49, VI).

As normas integrantes de tratados só são dotadas de eficácia no ordenamento interno depois de aprovadas por decreto legislativo do Congresso. Mais precisamente, e segundo Alexandre de Moraes, "a edição do decreto legislativo, aprovando o tratado, não contém, todavia, uma ordem de execução do tratado no Território Nacional, uma vez que somente ao Presidente da República cabe decidir sobre sua ratificação. Com a promulgação do tratado através do decreto do Chefe do Executivo recebe esse ato normativo a ordem de execução, passando, assim a ser aplicado de forma geral e obrigatória."⁵

Portanto, são três as fases para incorporação de um tratado internacional à ordem jurídica interna:

1ª fase: Celebração pelo Presidente da República (CF, art. 84, VIII);

2ª fase: Aprovação do Congresso Nacional por meio de decreto legislativo (CF, art. 49, I) promulgado pelo Presidente do Senado Federal;

3ª fase: Promulgação pelo Presidente da República, via decreto (CF, art. 84, IV).

⁴ "Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza", São Paulo, Editora Malheiros, 1ª edição, pág. 190.

⁵ "Direito Constitucional", São Paulo, Atlas, 10ª edição, 2001, pág. 559.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85

Acórdão : 103-21.366

Do mesmo modo propugnado pela Recorrente, entendo que, ao Congresso, cabe unicamente aprovar ou rejeitar o tratado, sem alterá-lo.

O referendo do Congresso Nacional consiste numa autorização ao Presidente da República para a respectiva ratificação do tratado. Justifica-se tal aprovação pelo fundamento de que o povo é quem detém a soberania e que, portanto, o Estado só pode se comprometer perante outras nações com o seu consentimento, expressado por intermédio da sua representação⁶.

Uma vez promulgada, a norma inserida pelo acordo internacional ingressa no ordenamento pátrio como ato normativo infraconstitucional, adquire executoriedade interna, e está sujeita ao controle de constitucionalidade.

Ainda sobre a necessidade do referendo do Congresso, encontro, entre outros: Natanael Martins⁷, Aurélio Pitanga Seixas Filho⁸, Pedro Guilherme Lunardelli⁹ e Paulo de Barros Carvalho¹⁰.

O Judiciário tem adotado idêntica interpretação. O autor do voto condutor do acórdão de primeira instância (fls. 406) lembra que o "Acórdão da Apelação interposta pela impugnante no Mandado de Segurança nº 96.0228604-0 (originariamente nº 91.0022945-8, distribuído junto à 14ª Vara da Justiça Federal do Rio de Janeiro), no qual a 1ª Turma do TRF da 2ª Região entendeu que "III – O acordo internacional e a isenção haveria de o ser por ato do Legislativo aprovado, a teor do art. 84, VIII, da Constituição Federal" (fl. 379)." Naquele processo judicial, a mesma British Airways PLC discute exigências de PIS e FINSOCIAL.

A Constituição brasileira (art. 5º, § 2º) dispõe que os direitos e garantias nela expressos não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do

⁶ HELENO TORRES, "Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas", São Paulo, Revista dos Tribunais, 2ª edição, 2001, pág. 563 e 565.

⁷ "Imposto de Renda. Estudos", São Paulo, Resenha Tributária, 1991, pág. 136.

⁸ "Teoria e Prática das Isenções Tributárias", Rio de Janeiro, Forense, 2ª edição, 1999, pág. 69.

⁹ "Isenções Tributárias", São Paulo, Dialética, 1999, pág. 128.

¹⁰ "Curso de Direito Tributário", São Paulo, Saraiva, 13ª edição, 2000, pág. 72.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

Brasil seja parte. Essa regra resulta na incorporação imediata à ordem jurídica interna desses tratados sem o requisito da aprovação pelo Legislativo e com o *status* de norma constitucional.

Entretanto, a cláusula de recepção plena do § 2º do art. 5º, concedida exclusivamente aos tratados que versem sobre direitos e garantias individuais, não pode ser estendida aos tratados em geral. Afinal, apesar de os tratados em matéria tributária conterem normas criadoras de direitos dos contribuintes, seria insensato classificar esses direitos entre os fundamentais do homem. Por essa razão, para os tratados internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, inclusive os que versem sobre isenções tributárias, o texto constitucional brasileiro exige a sistemática de incorporação legislativa.

Betina Grupenmacher conseguiu resumir com clareza os dois procedimentos distintos:

“Optou, o constituinte, pelo sistema monista, quanto à matéria atinente aos direitos e garantias individuais (art. 5º, § 2º da Constituição Federal). Preferiu, por outro turno, o sistema dualista moderado para os tratados que acarretem encargos ou compromissos gravosos para o patrimônio nacional, quando estabeleceu, nos arts. 84, VIII, e 49, I, a necessidade de prévia aprovação pelo Congresso Nacional das disposições de tais tratados internacionais.”¹¹

A Recorrente fez menção ao Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC Nº 464/94 (fls 443) para fundamentar a sua alegação de que os resultados obtidos por filiais de empresas estrangeiras não estão sujeitos à tributação no Brasil: “Tal parecer destaca, de início, que dentro do princípio da territorialidade, na comunidade do transporte internacional, convencionou-se a intributabilidade de receitas oriundas da prestação de serviços de transporte aéreo, auferidas em países outros que não o da sede da empresa transportadora, desde que, evidentemente, em regime de reciprocidade. Por este princípio doutrinário, preconizado como regra, reserva-se a competência tributária ao país onde estiver situada a direção efetiva da empresa.”

¹¹ “Tratados Internacionais em Matéria tributária e Ordem Interna”, São Paulo, Dialética, 1999, pág. 72.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

É verdade o que afirmou a Recorrente. A conclusão acima citada está insculpida no parágrafo 11 do Parecer. Todavia, há outros aspectos do mesmo ato que necessitam ser trazidos ao presente exame, a exemplo dos parágrafos 13 a 15, infelizmente esquecidos pela defesa, que vêm ratificar o entendimento que preconizo neste voto. Transcrevo os parágrafos:

"13. Consoante relatado, o transporte aéreo Brasil/Estados Unidos submete-se ao Acordo firmado entre os dois países, promulgado pelo Decreto nº 446, de 7 de fevereiro de 1992. Contém ele disposições específicas permitindo a exploração de serviços internacionais por empresas aéreas brasileiras e norte-americanas, dentro do princípio internacionalmente aceito, de que as empresas sejam tributadas no país em que se localizam suas sedes.

14. Não resta dúvida de que o nosso ordenamento jurídico assegura a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna (infraconstitucional). A Constituição Brasileira garante que os direitos e garantias nela expressos não excluem outros decorrentes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (art. 5º, § 1º). Também o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) estabelece, no artigo 98, que "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha."

15. Para que possam ter tal alcance, os tratados e convenções internacionais celebrados devem ser aprovados pelo Congresso, através de Decretos Legislativos. Após o recebimento do referendo e promulgação, passam a integrar o ordenamento jurídico tributário do País, constituindo verdadeira fonte de direito. São Normas Jurídicas como as demais leis."

O Parecer foi redigido em resposta a uma consulta formulada pelas empresas American Airlines e United Airlines, filiais de empresas norte-americanas com atividade de transporte aéreo internacional, acerca de isenção tributária em razão do acordo celebrado entre os governos do Brasil e dos Estados Unidos da América, promulgado pelo Decreto 446, de 7 de fevereiro de 1992.

O caso submetido à consulta é semelhante ao aqui discutido. Mas não é igual. A diferença reside exatamente na incorporação dos tratados à ordem jurídica interna brasileira. O Decreto 446/92, abordado no Parecer citado pela defesa, vem retratar todo o procedimento necessário para conferir validade e eficácia aos tratados,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

exatamente como descrito no parágrafo 15 acima transcrito. O que não ocorreu em se tratando do Acordo ora sob exame.

Parece-me que a Recorrente não teve o cuidado de ler todo o Parecer, o que, muito certamente, veio a prejudicar a sua compreensão e a levou a uma conclusão equivocada e totalmente contrária ao ali expressado pela Secretaria da Receita Federal. Na íntegra do Decreto Presidencial 446/92, copiado da redação constante do *site* www.senado.gov.br, observo a referência ao Decreto Legislativo nº 220, de 11 de dezembro de 1991 (destaquei em negrito).

**Decreto 446/92.*

Promulga o Acordo sobre Transporte Aéreo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, usando das atribuições que lhe confere o art. 84, inciso VIII, da Constituição e

Considerando que o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América assinaram, em 21 de março de 1989, em Brasília, o Acordo sobre Transporte Aéreo;

Considerando que o Congresso Nacional aprovou o Acordo por meio do Decreto Legislativo nº 220, de 11 de dezembro de 1991;

Considerando que esse ato internacional entrou em vigor em 13 de janeiro de 1992, na forma de seu art. 18, combinado com a Nota nº DAI/DTC/DCS/03, de 11.1.1991, dirigida pelo Ministério das Relações Exteriores do Brasil à Embaixada dos Estados Unidos da América e a Nota, em resposta, nº 193, de 16.1.91,

DECRETA:

Art. 1º O Acordo sobre Transporte Aéreo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América, apenso por cópia ao presente decreto, será executado e cumprido tão inteiramente como nele se contém.

Art. 2º Este decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 7 de fevereiro de 1992; 171º da Independência e 104º da República.

FERNANDO COLLOR
Francisco Rezek "

O Ato Declaratório Cosit nº 40 (fls. 447), de 04/10/2001, também mencionado pela defesa, trata de dispensa de fiança, caução ou depósito, para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

garantia de tributos suspensos no desembaraço aduaneiro de bens importados nas condições estabelecidas nos 52º e 53º Protocolos Adicionais ao Acordo de Complementação Econômica nº 2, firmados entre Brasil e Uruguai no âmbito da ALADI – Associação Latino-Americana de Integração. Como visto, não versa sobre isenção tributária, portanto, não pode ser aproveitado para corroborar as suas alegações.

Também citou trecho de Alberto Xavier sobre acordos integrativos para fundamentar a sua afirmação de que o acordo firmado entre o Brasil e a Grã-Bretanha, “exemplo típico de Acordo em Forma Simplificada”, dispensaria o referendo do Congresso. A seguir o trecho citado:

“...do ponto de vista do Direito Internacional Público são “meros acordos de forma simplificada” (*agreements in simplified form, accords en forme simplifiée*) – não necessitariam, entre nós, de obedecer ao formalismo do procedimento de celebração dos tratados.”

Entretanto, para perfeita compreensão da afirmação do festejado professor, é necessário que se conheça o contexto no qual foi redigida. Transcrevo por completo, abaixo, o trecho de onde a recorrente extraiu a sua citação, na intenção de proporcionar o seu preciso entendimento. Os destaques em itálico constam do original. São meus os negritos.

“Mais difícil é a determinação da eficácia dos acordos mútuos de caráter *integrativo*, previstos na segunda parte do § 3º do art. 25 do Modelo OCDE e que têm por objeto a eliminação da dupla tributação em casos não previstos na Convenção. Mais uma vez o problema tem de ser examinado face ao direito interno de cada Estado contratante, pois numerosos Estados relutam em atribuir às autoridades administrativas poderes para alargar o âmbito de um tratado, sem obedecer ao procedimento normal para sua aprovação ou dos respectivos protocolos. E daí que tais Estados (como o Reino Unido) não prevejam nas suas convenções a figura do procedimento amigável integrativo.

Na doutrina suíça, RAOUL LENS e WIDMER inclinam-se para a eficácia vinculante dos acordos integrativos, baseados na legitimidade da delegação concedida às autoridades administrativas pelos corpos legislativos dos Estados contratantes; posição contrária é adotada pela generalidade da doutrina alemã, pela Corte de Cassação italiana e pelo *Conseil d’Etat* francês, para quem tais acordos revestem, em razão dos próprios limites constitucionais da delegação de poder



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

legislativo ao poder executivo, a natureza de simples *Verwaltungsvorschrift* ou de *simple accord administratif*.

Referidos acordos – que do ponto de vista do Direito Internacional Público são “meros acordos de forma simplificada” (*agreements in simplified form, accords en forme simplifiée*) – não necessitariam, entre nós, de obedecer ao formalismo do procedimento de celebração dos tratados. **Mas por isso mesmo não podem atuar na zona submetida constitucionalmente ao princípio da legalidade ou reserva de lei.** Caso o façam, - como seria a integração de casos não previstos no tratado – não terão efeito vinculante para os contribuintes nem para os tribunais.”¹²

Ao contrário do que quis demonstrar a Recorrente, Alberto Xavier afirmou que os acordos em forma simplificada em matéria de isenções tributárias não são admissíveis na ordem constitucional brasileira, exatamente por se confrontarem com o princípio da legalidade. Aqui, o texto citado pela Recorrente veio confirmar o que ela própria tentara refutar: tratados internacionais em matéria de isenções tributárias só serão incorporados à ordem jurídica interna brasileira depois de referendados pelo Congresso Nacional.

A hipótese de isenção por intermédio de tratado internacional deve ser excluída.

II.b.4 – Apuração da Base de Cálculo

A Recorrente suscita preliminar de nulidade dos autos de infração por cerceamento do direito de defesa. Procura demonstrar que “tendo o fiscal atuante, ao apurar os valores supostamente devidos pela então Impugnante, deixado de considerar exclusões de significativas despesas operacionais e de outras parcelas que até um leigo saberia dizer não se tratar de renda e/ou lucro da Recorrente, tem-se que não foram indicados quaisquer critérios ou metodologia para determinação do *quantum* exigido, exatamente porque estes não existem.”

¹² ALBERTO XAVIER, “Direito Tributário Internacional do Brasil”, Rio de Janeiro, Forense, 5ª edição, 2002, pág. 202.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

A nulidade diz respeito a vícios que atingem a constituição do ato, que atingem a sua validade. Para José Cretella Júnior¹³, “Diz-se *nulo* o ato jurídico que, por vício essencial, não produz o efeito de direito correspondente. Deve-se manter, no direito administrativo brasileiro, a dicotomia dos atos viciados em *nulos* e *anuláveis*. A *nulidade* é imediata. Se faltar ao ato requisito necessário à sua existência, se há ofensa a princípios básicos da ordem jurídica, o ato é nulo. Efeitos indiretos, como a responsabilidade, a prova de certos fatos que neles se contêm, não são tolhidos pela nulidade.” (Destques em itálico constam do original).

Ao que me parece, as supostas irregularidades apontadas não representam vícios que pudessem atingir a validade do lançamento assim como as hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Tal alegação estaria mais adequadamente classificada como contestação do próprio mérito da autuação por dizer respeito à existência do fato gerador e à acurácia da apuração do tributo. Portanto, deixarei de analisá-la como preliminar de nulidade para apreciá-la como argumento de mérito.

A apuração dos valores tributáveis está detalhadamente descrita no “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 222) anexo aos autos de infração e entregue ao Sr. José Antônio Coimbra, *financial controller* da Recorrente.

Percebo que todos os valores utilizados pela Fiscalização, conforme relatado no mencionado Termo, foram extraídos das declarações de rendimentos e demonstrativos de resultados dos livros contábeis da empresa, portanto, são valores informados por ela própria.

¹³ Direito Administrativo Brasileiro, Rio de Janeiro, Forense, 2ª edição, 2000, pág.321.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

Algumas despesas operacionais, tais como as parcelas correspondentes a rateios relativos a tripulação, combustível e *leasing* das aeronaves e locação do centro de operações situado em Londres, não poderiam ser consideradas simplesmente porque a Fiscalização não teve conhecimento delas, afinal, a própria recorrente confirmou no seu recurso que não as contabilizou (fls. 359).

O repasse de valores a terceiros, como ocorre nos casos de operações *off-line*, de reembolsos, de endossos e de *code sharing*, são inerentes à atividade de transporte aéreo. No entanto, também nesse caso, a Fiscalização não pôde tomar conhecimento daquilo que não estava abrangido pela contabilidade.

A escrituração mantida com observância das disposições legais e suportada por documentação hábil constitui prova favorável ao contribuinte dos fatos nela registrados¹⁴. Todavia, mesmo na inexistência de contabilização das parcelas de rateio e repasses, a ora Recorrente poderia tê-las informado e comprovado durante o exame fiscal. Dispôs de tempo suficiente para fazê-lo uma vez que a fiscalização foi iniciada em 05/02/2001 (fls. 153) e o auto de infração só foi lavrado mais de sete meses depois.

Também poderia tê-lo feito na impugnação e no recurso. Mas assim não quis, limitou-se a combater a exigência apenas em tese sem apresentar informações e documentação que respaldassem a sua argumentação. Omitiu-se em facultar meios de prova, não cumpriu o seu dever de colaboração na instrução do procedimento¹⁵.

Em resumo, a Fiscalização utilizou as informações da própria Recorrente. Caberia a ela (a Recorrente) demonstrar que estavam incompletas. Não há que se falar em cerceamento de direito de defesa.

II.b.5 – Aplicabilidade do Artigo 100 do CTN

¹⁴ §1º do art. 223 do RIR/94 (Matriz legal: Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º)

¹⁵ ALBERTO XAVIER, “Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário”, Rio de Janeiro, Forense, 2ª edição, 2001, pág.150.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

Ao admitir, "apenas em tese", que o Acordo por Troca de Notas não gozaria de eficácia, a Recorrente propugna que agiu conforme o comando do art. 100 do CTN, o que evidencia "a impossibilidade de prosperar as penalidades e os acréscimos moratórios indevidamente pela C. 10ª Turma" por estar alcançada pela hipótese excludente do parágrafo único desse artigo. Diz o dispositivo:

"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

Inicialmente, devo esclarecer que, ao contrário do que pensa a Recorrente, o fato de um contribuinte não ser fiscalizado não pode ser entendido como uma homologação tácita da Administração quanto às suas práticas contábeis tributárias. O resultado do exame fiscal é que formaliza a ratificação ou a discordância da Administração Tributária quanto ao seu comportamento. O presente caso é um claro exemplo de discordância do Fisco para com a interpretação da lei dada pelo contribuinte.

Sobre o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC Nº 464/94 (fls 443), já restou evidenciado, quando da análise acerca da isenção (item II.b.2 deste voto), que a resposta emanada da Secretaria da Receita Federal traz orientação contrária ao que a Recorrente preconizou.

A Recorrente juntou aos autos (fls. 436) ofício por meio do qual o Chefe da Assessoria de Assuntos Internacionais da Secretaria da Receita Federal informa ao Chefe da Seção Econômica e Comercial da Embaixada Britânica que "o Acordo por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

Troca de Notas entre o Brasil e o Reino Unido, datado de 29 de dezembro de 1967, estabeleceu, na base da reciprocidade, a isenção por uma das partes contratantes, do imposto de renda da pessoa jurídica e de "todos os impostos federais semelhantes sobre a renda ou lucro" no tocante aos ganhos de empresa aérea da outra parte contratante que opere no território da parte contratante primeiro mencionada. O Ministério das Relações Exteriores já reconheceu a validade e vigência de tal Acordo, com o que concorda a Secretaria da Receita Federal. Ademais, essa Secretaria entende que a contribuição social sobre o lucro líquido, criada após a assinatura do Acordo, está abrangida no **compromisso** assumido pelo Brasil no âmbito do mesmo." (Destaquei em negrito).

Não posso concordar com a afirmação de validade do Acordo. Para que pudesse vincular o Estado Brasileiro, ele deveria ter sido celebrado pelo Presidente da República (foi assinado pelo Representante do Ministério das Relações Exteriores). Se assim tivesse ocorrido, seria válido, contudo, ainda assim não estaria incorporado ao ordenamento interno devido à falta do referendo do Congresso e da ratificação do Presidente. Em suma, seria válido mas não seria plenamente aplicável.

Para melhor compreensão, recorro ao ensinamento de José Souto Maior Borges:

"Estar em vigor o tratado não significa porém que ele já possa ser plenamente aplicado. Deve-se distinguir entre (a) validade plena e (b) eficácia limitada, coincidentes ambas com a sua celebração e (c) eficácia plena, que o tratado adquire após a sua homologação pelo Congresso Nacional (requisito, no entendimento doutrinário generalizado, para a sua incorporação à ordem jurídica interna), bem como (d) pela sua publicação, uma vez ratificado. Diz-se que o tratado se reveste de eficácia restrita desde a sua celebração porque ele vincula as partes celebrantes ao que fora pactuado, sem contudo poder ainda ser aplicado no âmbito interno. Não é outro o sentido impreciso da "incorporação" do tratado à ordem jurídica interna pela homologação, como preconizada pela doutrina tradicional."¹⁶

¹⁶ "Teoria Geral da Isenção Tributária", São Paulo, Malheiros, 3ª edição, 2001, pág. 285.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

Portanto, um tratado internacional conterà a eficácia plena à qual se refere o renomado mestre pernambucano só depois de atendidos todos os requisitos para a sua incorporação ao ordenamento interno.

O texto do Acordo firmado com a Grã-Bretanha pelo Ministério das Relações Exteriores do Brasil estabelece que "O Governo do Brasil isentará, (...)". Parece-me claro que ele estabelece um compromisso do Governo Brasileiro no sentido de adotar medidas para implantação da citada isenção. Ressalvo que a isenção do IRPJ já era prevista pelo Decreto-Lei 5.844, de 1943, portando, antes do Acordo. A exigência de reconhecimento por parte da Administração Tributária é que foi posteriormente introduzida por intermédio do Decreto-Lei 1.228/72.

A idéia de compromisso no sentido aqui indicado está expressamente citada no ofício do Chefe da Assessoria de Assuntos Internacionais da Secretaria da Receita Federal ao Chefe da Seção Econômica e Comercial da Embaixada Britânica, conforme destaquei em negrito na transcrição que fiz do ofício (acima). Os termos "validade" e "vigência" se referem a esse compromisso e não à força que o art. 98 do CTN atribui aos tratados internacionais validamente incorporados ao ordenamento interno. Corrobora essa interpretação a iniciativa do Governo Brasileiro em editar a MP 2.158-35/01 que veio isentar de PIS e COFINS as empresas estrangeiras de transporte aéreo internacional.

Identifico o mesmo entendimento no Ofício SRF/Asain nº 006, de 17/03/2003, já mencionado no item "Pedido de Suspensão do Curso do Processo", que integra o relatório deste julgamento.

Entendê-lo de modo diverso significaria admitir que a SRF, o Ministério das Relações Exteriores e a própria assessoria jurídica da Recorrente desconheciam a Constituição Brasileira. Isso não me parece sensato.

A correspondência enviada à British Airways PLC pelo Diretor-Geral do Departamento Econômico do Ministério das Relações Exteriores do Brasil, parcialmente transcrita no recurso e juntada aos autos pela própria Recorrente às fs.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

380, informa, expressamente, da necessidade do reconhecimento formal da isenção por parte da SRF. Abaixo, o texto do documento:

“Refiro-me ao ofício nº BA 98-285, de 16 de novembro de 1998, bem como ao meu fax interlocutório, datado de 22 de dezembro de 1998, nos quais se trata da questão da vigência do “Acordo para evitar a dupla taxação de lucros decorrentes de transporte aéreo e marítimo”, celebrado entre Brasil e Grã-Bretanha em 1967, por troca de notas.

2. Com base em parecer exarado por seu consultor Jurídico, o Ministério das Relações Exteriores comunicou à Secretaria da Receita Federal que o Acordo está em vigor.

3. Em resposta ao Itamaraty, a Secretaria da Receita Federal reconheceu a vigência do instrumento, indicando que o mesmo deve ser invocado **quando do pedido de reconhecimento da isenção. A Secretaria da Receita Federal entende que a isenção circunscreve-se ao imposto de renda, não se estendendo a nenhum outro tributo, em especial às contribuições sociais.** (destaquei em negrito).

Imagino que a correspondência acima transcrita seja relativa à isenção do imposto de renda prevista nos artigos 161 e 166 do RIR/94.

Segundo a Recorrente, a “Comissão de Estudos Tributários do Ministério da Fazenda” decidiu, conforme sua transcrição, *in verbis*:

“Ora, se as empresas de transporte aéreo internacional domiciliadas ou com sede nos países signatários de acordos com o Brasil estão, por força desses atos internacionais, excluídas do imposto de renda brasileiro, quanto aos lucros derivados de sua atividade, é de se concluir que qualquer contribuição criada pela lei interna brasileira, cuja incidência ou montante seja determinado com base em tal imposto, não alcançará tais empresas.

(...)

Entretanto, o decreto-lei que criou esta contribuição – FINSOCIAL – não pode prevalecer sobre convenções internacionais. Ele só abrange, portanto, **os casos de isenção previstos em outras leis internas e não se aplica às hipóteses contempladas em outras leis internacionais, como ocorre no caso das companhias de transporte aéreo sediadas em países com os quais o Brasil assinou acordos ou efetuou troca de notas diplomáticas para**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

evitar a dupla tributação da renda decorrente dessa atividade.
(processo nº 0768.42.311/82, Revista CEFIR 02/91, págs. 06/29 – grifamos)".

Afirma que "a conclusão acima transcrita encontra-se assinada pelo presidente da Comissão de Estudos acima citada, José Otávio dos Santos Pinto e referendada expressamente pelo então Secretário da Receita Federal, Francisco Neves Domelles."

A decisão não foi trazida aos autos pela defesa.

A ausência da íntegra da decisão impede o conhecimento do contexto no qual foi inserida, o que prejudica a sua análise. No entanto, em primeiro lugar, percebe-se de forma inequívoca que o texto trata de FINSOCIAL, e não da CSLL exigida por intermédio dos auto de infração objeto deste processo. Em segundo, não está claro se a Recorrente foi parte de algum litígio administrativo ou consulta que culminou na conclusão transcrita. Ademais, já expressei o meu entendimento quanto à aplicabilidade do Acordo por Troca de Notas celebrado entre o Brasil e a Grã-Bretanha. Resta, agora, saber se o texto transcrito pode ser classificado como norma complementar para fins do art. 100 do CTN. Concluo, pela leitura atenta dos incisos I a IV do citado art. 100, que a decisão, ao contrário do que quer a defesa, não corresponde a nenhuma das hipóteses ali citadas.

Em mais uma transcrição parcial, a recorrente afirma que em outra autuação "movid" contra ela, exigindo a contribuição para o FINSOCIAL, a SRF se pronunciara de maneira expressa quanto à desnecessidade de qualquer ato infraconstitucional determinando a observância da reciprocidade de tratamento:

"(...) basta a comprovação da reciprocidade, a ser reconhecida pela Secretaria da Receita Federal, não sendo necessária a existência de acordo internacional formalmente aprovado e ratificado (...). (grifamos – fls. 8 da decisão nº 943, de 17.08.2001)".

Também aqui, a decisão citada não foi trazida aos autos pela defesa e a indicação "decisão nº 943, de 17.08.2001", sem o respectivo número de processo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

não é suficiente para sua identificação, o que me impede de obtê-la. A minha conclusão não poderia ser diferente daquela sobre a decisão atribuída à Comissão de Estudos Tributários do Ministério da Fazenda: a ausência da íntegra da decisão impede o conhecimento do contexto no qual foi inserida e prejudica a análise. Além do que, aqui também se trata de FINSOCIAL e não de CSLL.

Quando a Recorrente consultou formalmente a SRF, obteve resposta contrária ao seu entendimento. A exemplo da consulta formulada à Superintendência Regional da Receita Federal na 7ª Região Fiscal, processo nº 10305.000170/97-56, acerca da incidência da COFINS sobre o seu faturamento. Aquele órgão expediu a decisão SRRF/7ª RF nº 112 (fls. 160), de 25/07/97, assim ementada:

*Assunto: Isenção da contribuição para financiamento da seguridade social – COFINS.

Ementa: Na ausência de Convenção ou Tratado Internacional firmado entre o Brasil e a Inglaterra para evitar a dupla tributação da renda, as receitas auferidas pela empresa de transporte aéreo em epígrafe sujeitam-se à legislação tributária vigente no Brasil. Portanto, a Interessada deverá efetuar o recolhimento da contribuição para financiamento da seguridade social – COFINS, à alíquota de 2% (dois por cento) sobre o faturamento mensal.

Dispositivos legais: Art. 98 do CTN e Lei Complementar nº 70/91."

A decisão da SRRF/7ª RF rejeita quaisquer dúvidas a respeito da incidência da COFINS.

Não consigo vislumbrar razões nas alegações da defesa que justifiquem a aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN ao caso aqui julgado.

II.b.6 – Juros com Base na Taxa SELIC

A taxa SELIC corresponde à média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia para Títulos Públicos Federais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

Os juros de mora instituídos de conformidade com o Artigo 161 do Código Tributário Nacional têm caráter compensatório decorrente do custo financeiro com o qual o contribuinte onera o sujeito ativo ao pagar o crédito tributário após o vencimento. A taxa SELIC, do ponto de vista dos seus fundamentos econômicos, exatamente por refletir o custo financeiro de rolagem da dívida interna pelo Tesouro Nacional, presta-se perfeitamente para incidir como fator compensatório desse ônus imposto pelo atraso na quitação dos créditos tributários. Também não se deve olvidar que a taxa SELIC é igualmente aplicada sobre tributos restituídos e compensados.

Não há que se falar em correção monetária abrangida pela taxa SELIC. Não devemos esquecer que o instituto da correção monetária foi, há muito tempo, banido da legislação tributária brasileira.

Para adequada análise dos aspectos relativos à legalidade dos juros de mora exigidos com base na taxa SELIC, deve-se observar o que preceitua o parágrafo 1º do artigo 161 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional, que goza do *status* de lei complementar:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês."

Parece-me cristalino que o §1º contém uma regra de aplicação subsidiária que determina a aplicação da taxa de 1% desde que não haja lei específica que regule a matéria de maneira diversa. O intérprete atendo entenderá que a taxa de 1% não significa um limite para o legislador ordinário, que, se ultrapassado, caracterizaria uma ofensa ao princípio da hierarquia das normas jurídicas. Trata-se de autorização expressa, concedida pela lei complementar, para que a lei ordinária disponha de modo diverso. Assim dispôs o art. 13 da Lei 9.065/95:

"Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

Portanto, o ato legal que introduziu a aplicação da taxa de Juros, Lei 9.065/95, para fins do que determina o Caput do Art. 161 do CTN, em percentual equivalente à taxa SELIC encontra-se em perfeita harmonia com a norma complementar à Constituição da República.

Deve-se ter em mente que se trata de situação diversa da que ocorre com comando semelhante inserido no artigo 150 do Código: “se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos...” (§ 4º do art. 150). Ali, se a lei ordinária fixar prazo maior, invadirá o âmbito privativo da lei complementar em desrespeito ao comando do art. 146, II, “b” da Carta Magna.

Haveria ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária? Obviamente que não. A partir do momento em que a lei elegeu a taxa SELIC para fins do atendimento ao comando do art. 161 do CTN, não é cabível se falar em desrespeito à legalidade tributária sob o argumento de que essa taxa foi criada por resolução do Conselho Monetário Nacional. Ilegalidade ocorreria se ela fosse aplicada para os mesmos fins tributários sem existência de lei que previsse tal aplicação.

Também não consigo enxergar desrespeito à competência tributária. Aqui, parece repetir-se o mesmo equívoco de interpretação já apontado no parágrafo anterior. Não foi o Conselho Monetário Nacional quem determinou essa exigência, foi a lei, atendidas as regras de tramitação legislativa do Congresso Nacional.

Considero impossível admitir afronta aos princípios da anterioridade tributária e da segurança jurídica devido às variações mensais da taxa SELIC. Afinal, o elemento aplicado como taxa de juros, a taxa SELIC, consta da lei, como exigido pelo art. 161 do CTN, e é fixo e previamente conhecido. Variável é o seu percentual por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

refletir as condições de mercado. Não há, portanto, nenhuma agressão à estabilidade das relações jurídicas.

Tampouco vislumbro desrespeito ao § 3º do art. 192 da Carta Magna, que fixou em 12% ao ano o limite da taxa de juros reais. Observe-se que essa regra está inserida no Capítulo IV do Título VII, o que a torna aplicável ao Sistema Financeiro Nacional e não ao Sistema Tributário Nacional (Capítulo I do Título VI). Ademais, esse parágrafo foi revogado pela Emenda Constitucional nº 40, de 29/05/2003.

Já se encontra pacificado neste Conselho e na Câmara Superior de Recursos Fiscais o entendimento de que a exigência de juros de mora com base na taxa SELIC para fins do que determina o art. 161 do CTN é legal e constitucional.

II.b.7 - Conclusão

As especificidades da atividade de transporte aéreo internacional demandam um tratamento tributário de isenções recíprocas para as empresas estrangeiras. Posso afirmar que as intenções dos governos do Brasil e da Grã-Bretanha são claras e coincidentes sobre esse assunto, como bem demonstram o Acordo por Troca de Notas aqui citado e o documento do Cônsul-Geral do Reino Unido (fls. 534), por intermédio do qual aquela autoridade diplomática declara que as companhias aéreas brasileiras que operam no Reino Unido foram e continuam sendo isentas de tributos equivalentes a IRPJ, CSLL, PIS e FINSOCIAL/COFINS.

No entanto, a incorporação de tratados internacionais ao ordenamento jurídico de cada país deve respeitar as suas respectivas regras de recepção desses atos, segundo o Direito Interno dos Estados envolvidos. Sob o enfoque do sistema constitucional brasileiro, conforme aqui demonstrado, o referido Acordo não contém os requisitos para incorporação ao ordenamento interno com força de lei ordinária.

Apesar de reconhecer o desconforto do Governo Brasileiro no campo diplomático, decorrente da não aplicabilidade do Acordo às companhias aéreas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo : 13808.005518/2001-85
Acórdão : 103-21.366

britânicas que operam no País, devo me restringir apenas aos fundamentos jurídicos na análise desta questão.

Desse modo, deve ser negado provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF., em 10 de setembro de 2003

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA