



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

Processo nº 16327.720511/2015-93
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-002.008 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
Recorrentes BANCO VOTORANTIM S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

TRATADOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO DA RENDA - JUROS

Com base nos tratados para evitar a bitributação da renda, devem ser excluídos os juros líquidos, ou seja, os juros brutos menos todos as despesas para serem obtidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

CSLL. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. ABRANGÊNCIA.

Os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL. Efeitos retroativos da Lei n. 13.202, de 8.12.2015, expressamente interpretativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário objeto do auto de infração de fls. 268-276 e para dar provimento integral ao recurso de ofício para restabelecer o crédito tributário lançado através do auto de infração de fls. 286-293.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Em relação às peças iniciais do presente feito, sirvo-me do relatório da autoridade *a quo*:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada (Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização nº 08.1.66.00-2014-00065-6), foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Autos de Infração de IRPJ e CSLL

2. O auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 278284), exige o recolhimento de R\$ 4.977.482,43 de imposto, R\$ 3.733.111,82 a título de multa de lançamento de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e R\$ 2.061.673,22 de juros de mora.

3. O lançamento fiscal, com base no lucro real anual, nos termos dos arts. 904 e 926 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999), decorre da seguinte infração:

3.1. falta de adição ao lucro real do valor correspondente ao encargo com amortização do ágio pago na compra de Títulos dos Governos da Dinamarca e da Espanha, conforme descrito nos subitens 3.2 (Da amortização do ágio) e 4.2 (Adições não computadas na apuração do lucro real e na apuração da base de cálculo ajustada da CSLL) do Termo de Verificação Fiscal (fls 294-318), com infração ao disposto nos arts. 247 e 249 do RIR de 1999 e art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

. ano-calendário de 2010R\$ 28.442.756,76

4. O auto de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL de fls. 268-276 exige o recolhimento de R\$ 18.984.272,18 de contribuição, R\$ 14.238.204,14 a título de multa de lançamento de ofício de 75% e R\$ 7.863.285,54 de juros de mora, além de R\$ 7.342.917,02 de multa de ofício exigido isoladamente. Foram autuadas as seguintes infrações:

4.1. exclusão indevida da base de cálculo da CSLL da receita auferida com os juros produzidos por títulos emitidos pelos Governos da Dinamarca e da Espanha, conforme descrito nos subitens 3.1 (Dos juros auferidos com títulos de Governo Externo) e 4.1 (Exclusões indevidas da base de cálculo ajustada da CSLL) do Termo de Verificação fiscal, com infração ao disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 (com as alterações

introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, e art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008), art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995), art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995, e art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996:

. ano-calendário de 2010R\$ 192.992.345,06

4.2. multa de ofício exigida isoladamente em decorrência da falta de pagamento da contribuição mensal devida por estimativa, com infração ao disposto no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007:

. 31/01/2010.....R\$ 36.195,28

. 30/04/2010.....R\$ 2.694.274,36

. 30/06/2010.....R\$ 4.612.447,38

5. O auto de infração de CSLL de fls. 286-292 exige o recolhimento de R\$ 4.266.413,51 de contribuição, R\$ 3.199.810,13 a título de multa de lançamento de ofício de 75% e R\$ 1.767.148,48 de juros de mora, com autuação do seguinte valor:

5.1. falta de adição ao lucro líquido do período do valor correspondente à amortização do ágio registrado na compra de Títulos dos Governos da Dinamarca e da Espanha, conforme descrito nos subitens 3.2 e 4.2 do Termo de Verificação Fiscal (fls 294-318), com infração ao disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 1988 (com as alterações do art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, e art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008), art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995 (com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995), art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995, e art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996:

. ano-calendário de 2010R\$ 28.442.756,76

Termo de Verificação Fiscal

6. Consta do subitem 3.1 (Dos juros auferidos com títulos de Governo Externo) do Termo de Verificação Fiscal (fls. 294-318) que a Autoridade Fiscal considerou indevida a exclusão, na apuração da base de cálculo da CSLL, da receita de R\$ 192.992.345,06 auferida com os juros produzidos por títulos emitidos pelos Governos da Dinamarca e da Espanha, porquanto entendeu que não são extensíveis a esta contribuição as disposições dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação celebrados com referidos países:

3.1 DOS JUROS AUFERIDOS COM TÍTULOS DE GOVERNO EXTERNO

O contribuinte foi intimado a apresentar a composição dos valores de R\$ 249.854.870,75 e R\$ 192.992.345,06 informados como exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, no ano-calendário de 2010, a título de “Juros não tributáveis - Títulos de Governos Externos”.

A fiscalizada apresentou resposta em 17/09/2014, indicando quais eram os ativos e apresentou razão das contas envolvidas nos lançamentos contábeis. Os juros recebidos são oriundos de títulos emitidos pela Dinamarca, Espanha e Coréia, conforme documentação acosta pelo contribuinte.

O contribuinte já tinha sido intimado a esclarecer o não oferecimento dos juros oriundos de títulos emitidos pela Dinamarca e Espanha à tributação da CSLL no ano-calendário 2009, momento em que alegou, em sua resposta de 04/07/2014, que “... a fundamentação legal para a exclusão dos valores a título de ‘Juros não tributáveis - Títulos de Governos Externos’ da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2009 se encontra nos tratados

internacionais, para evitar a dupla tributação, firmados entre o Brasil e os países nos quais os títulos foram emitidos ..."

A fiscalizada argumentou, ainda, que "... o Artigo 2 destes tratados dispõe que estes são aplicáveis a quaisquer impostos substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados. O termo 'impostos' não pode ser interpretado literalmente de forma a impedir a aplicação dos tratados à CSLL, devendo ser compreendido como 'tributo'."

Ora, tal argumentação é incabível e inaceitável, uma vez que contraria frontalmente o disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional:

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

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;"

(...)

Conforme podemos constatar nas transcrições acima, o imposto visado nas Convenções é somente o imposto de renda, de acordo com o disposto no artigo 2.

O mesmo artigo prevê, ainda, a aplicabilidade das Convenções no caso de impostos idênticos ou substancialmente semelhantes posteriormente introduzidos, assim como a notificação mútua sobre qualquer modificação que tenha ocorrido na legislação tributária dos Estados Contratantes:

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

O texto da Convenção delimitou os casos nos quais se poderiam aplicar suas disposições a impostos posteriormente introduzidos, ao definir que se consideram impostos idênticos ou substancialmente semelhantes apenas aqueles com características de adição ou substituição aos já existentes.

Ora, a CSLL não se caracteriza, por motivos óbvios, como uma substituição ao IRPJ e muito menos um adicional ao imposto de renda, tendo em vista que o IRPJ já possuía um adicional próprio quando da introdução da CSLL.

Além do mais, a CSLL não se trata de imposto novo, mas sim uma nova espécie tributária que possui fim específico, e com regramento específico na Constituição Federal Brasileira de 1988.

O próprio texto constitucional prevê a instituição de ambos os tributos sobre renda/lucros: Impostos, no seu artigo 153, inciso III, e Contribuições Sociais, no seu artigo 195, inciso I.

(...)

O imposto de renda e a CSLL, nem ao menos são substancialmente semelhantes, uma vez que possuem bases de cálculo distintas. As adições, exclusões e compensações relativas à apuração da base de cálculo do imposto de renda não são automaticamente computáveis na apuração da base de cálculo da CSLL, devendo existir previsão em normas específicas da contribuição, o que, logicamente, torna esta exação não idêntica ou substancialmente semelhante ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

(...)

Além disso, para se considerar que o novo tributo estaria abrangido pelo Tratado seria essencial prova da notificação entre os contratantes, sem esta notificação a CSLL não está abrangida pelo acordo internacional. A notificação é requisito para se considerar o novo tributo também abrangido pelo tratado.

Temos então que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), tributo instituído pela Lei 7.689/88, ou seja, após a celebração das citadas convenções, não atende a nenhuma das condições que se fazem necessárias para a abrangência da aplicabilidade da Convenção.

(...)

Interessante observar que, mesmo após a instituição da CSLL, pela Lei nº 7.689, de 1988, o Brasil assinou diversos acordos bilaterais para evitar a dupla tributação (África do Sul, de

2006; Chile, de 2003; China, de 1993; Coréia, de 1991, Filipinas, de 1991; Finlândia, de 1998; Hungria, de 1991; Índia, de 1992; Israel, de 2005; México, de 2006; Países Baixos, de 1991; Peru, de 2009; República Tcheca e Eslovaca, de 1991; e Ucrânia, de 2006), que seguem a Convenção Modelo da OCDE, em que, no artigo 2 dos respectivos Decretos de promulgação, consta que, no caso do Brasil, a Convenção se aplica apenas ao imposto de renda, sem qualquer referência à CSLL.

Considerando que à época da celebração destas Convenções, os representantes dos governos já estavam cientes da existência da CSLL, que à semelhança do IRPJ, incide sobre o lucro da pessoa jurídica, é evidente que os mesmos optaram por deixar essa contribuição de fora da regra para evitar a dupla tributação.

Importante, neste momento, salientar o caso da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre o Brasil e a Coréia, promulgada pelo Decreto nº 354, de 2 de dezembro de 1991, ou seja, após a instituição da CSLL, tendo em vista que exemplifica bem a situação, pois a CSLL não está compreendida nos impostos visados pela regra contra a dupla tributação.

Tanto é verdade, que a fiscalizada também recebeu no ano-calendário de 2010 juros provenientes de títulos emitidos pelo Governo da Coréia, mas aplicou a Convenção apenas para o IRPJ e ofereceu a receita correspondente à tributação da CSLL.

Nos casos em que o Estado Brasileiro teve a intenção de estender os preceitos convencionais à CSLL foram feitas previsões expressas nos Protocolos das Convenções.

Como o caso dos Decretos nº 4.012, de 2001 (Brasil-Portugal), Decreto nº 6.797, de 2009 (Brasil-Grã Bretanha e Irlanda), e Decretos-Legislativos nº 972, de 2003 (Brasil-Paraguai) e nº 1 de 2011 (Brasil-Trindade e Tobago), nos quais constou expressamente a aplicação das disposições convencionais à CSLL.

(...)

Diante disto, considerando que nas Convenções firmadas após a sua instituição, a CSLL não foi de forma automática e invariável incluída dentre os impostos visados pela regra contra a dupla tributação, conclui-se que essa contribuição não se amolda aos pressupostos delineados pela cláusula de identidade ou substancialmente semelhança com o IRPJ. (Grifou-se)

7. Foi no lançamento fiscal adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL a despesa de R\$ 28.442.756,76 com amortização do ágio pago por ocasião da aquisição de Títulos dos Governos da Dinamarca e da Espanha, conforme descrito no subitem 3.2 (Da amortização do ágio) do Termo de Verificação Fiscal, porquanto os encargos financeiros incorridos na captação de recursos junto a terceiros devem ser apropriados ao resultado em função da fluência do prazo do título, mas, no presente caso, acabaram sendo apropriados no ano-calendário de 2010 em face de a interessada ter reconhecido em sua escrita contábil a receita líquida de R\$ 164.549.588,30 (montante de R\$ 192.992.345,06 dos juros deduzido do ágio de R\$ 28.442.756,76) e ter excluído do Lalur e da base de cálculo da CSLL o valor total dos juros auferidos (R\$ 192.992.345,06):

3.2 DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Destacamos que o presente tópico fará referência somente aos Títulos do Governo da Espanha e da Dinamarca, tendo em vista que não houve ágio na aquisição dos Títulos do Governo da Coréia.

Conforme planilha apresentada pelo contribuinte em 17/09/2014, foram registrados, durante o ano de 2010, lançamentos a débito em conta de natureza credora pertencentes ao Subgrupo 71515000302004 - "Renda de Títulos Emitidos pelo Governo de Outros Países" no montante de R\$ 28.442.756,76, referente à amortização de ágio registrado na compra dos Títulos dos Governos da Dinamarca e da Espanha.

(...)

No entanto, tanto no LALUR e quanto na apuração anual da Base de Cálculo da CSLL, o contribuinte efetuou como exclusão a título de "Juros não tributáveis - Títulos da Espanha e Dinamarca" o valor de R\$ 192.992.345,06.

Intimado a apresentar a justificação jurídica para dedutibilidade dos valores correspondentes à amortização de ágio referente a aquisição dos Títulos de Governos Estrangeiros, no ano-calendário de 2010, a fiscalizada alega que:

“... Os Tratados afastam a tributação no Brasil dos Juros pagos pelos governos estrangeiros ao beneficiário do título, determinando sua tributação no País de que provém, mas não disciplinam o tratamento a ser dado no reconhecimento do montante pago acima do valor de face para aquisição do título.

....

O valor pago acima do valor de face **pode ser amortizado e deduzido no decorrer do prazo dos títulos, eis que configura despesa que contribuiu para a formação do resultado em mais de um período de apuração, nos termos dos arts. 324 c/c 325 do RIR/99:**

....

Ressalte-se que o dispositivo não exige a tributação das receitas vinculadas à despesa amortizada, mas apenas que o recurso aplicado contribua para formação do resultado de mais de um período de apuração. Assim, no caso dos títulos, o recurso aplicado na sua aquisição, em montante superior ao valor de face, pode ser deduzido, mesmo que os juros não sejam tributados no Brasil.

Considerando que os títulos foram adquiridos em valor superior ao de face, esta diferença deve ser amortizada no decorrer do prazo do título, em consonância com a legislação do IRPJ”

(...)

A amortização de direitos, bens, custos e despesas consiste na “recuperação contábil” do capital aplicado na aquisição de direitos, cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens, cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo limitado por lei ou contrato, e dos custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração.

Numa análise conjunta do § 2º do art. 324 com o inciso II do art. 325, fica claro que os custos, encargos ou despesas, sujeitos à dedutibilidade prevista no artigo 324 são aqueles registrados no ativo diferido, conforme dispõe o inciso II do art. 325.

No caso em questão trata-se de valor pago acima do valor de face (ágio) para aquisição de Notas de Governos Estrangeiros, as quais encontram-se registradas no Grupo de Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo, mais exatamente no Grupo 130 – Títulos e Valores Mobiliários – Instrumentos Financeiros Derivativos.

(...)

Os Títulos do Governos Estrangeiros foram registrados, nas contas contábeis 13620991705010 e 13620991706017, pelo valor efetivamente pago e atualizados com lançamentos a débito referente à apropriação dos juros e a crédito em decorrência do reconhecimento do ágio, ambos em razão da fluência do prazo de vencimento dos papéis. As contrapartidas dos lançamentos foram as contas de Renda de Títulos e Valores Mobiliários no Exterior abaixo indicadas.

(...)

Os encargos financeiros incorridos na captação de recursos junto a terceiros devem ser apropriados ao resultado em função da fluência do prazo, pelo custo amortizado usando o método dos juros efetivos, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC nº 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

Amortizar um custo significa contabilizar um ativo ou passivo de forma que a receita ou despesa registrada seja proporcional a taxa efetiva de juros. A amortização deve considerar qualquer ágio ou deságio ou ainda custo relacionados com a aquisição ou emissão diretamente relacionados com os principais.

A utilização do custo amortizado faz com que os encargos financeiros reflitam o efetivo custo do instrumento financeiro e não somente a taxa de juros contratual do instrumento, ou seja, incluem-se neles os juros e os custos da transação da captação, bem como prêmios recebidos, ágios, deságios, descontos, atualização monetária e outros.

Ainda sobre o assunto, a Circular CVM nº 3.086/02 (alterada pela Circular CVM nº 3.096/02), vigente à época, em seu § 1º, art. 4º, dispõe que o ágio ou deságio apurado nas operações de aquisição de ativos de renda fixa, inclusive os representativos de dívida

externa de responsabilidade da União e quaisquer outros transacionados no mercado internacional, deve ser reconhecido em razão do prazo de fluência do prazo de vencimento dos papéis.

E assim o contribuinte o fez em sua escrita contábil, registrando na conta “Rendas de Títulos Emitidos pelo Governo de Outros Países” valores a crédito referentes à apropriação dos juros e valores a débito referentes à amortização do ágio, o que gerou o resultado contábil abaixo demonstrado, o qual compôs o lucro líquido do ano de 2010.

Composição Analítica – Juros Isentos – Títulos de Governos Soberanos

Data Base: 2010

Conta Contábil	Juros s/Títulos no Exterior (1)	Ágio / Outros Ajustes (2)	Resultado Contábil (1+2)	Ajustes no Lucro Líquido (Exclusão)
71515000302063 Juros Nota Dinamarquesa	148.320.288,73	(17.939.047,87)	130.381.240,86	148.320.288,73
71515000302055 Juros Nota Espanhola	44.672.056,33	(10.503.708,89)	34.168.347,44	44.672.056,33
TOTAL	192.992.345,06	(28.442.756,76)	164.549.588,30	192.992.345,06

Ou seja, na apuração anual do lucro líquida da instituição financeira, a mesma reconheceu como Rendas de Juros com títulos de governos estrangeiros o montante de R\$ 164.549.588,30.

No entanto, ao efetuar o ajuste no Lucro Líquido para apuração da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL, o mesmo desconsiderou os lançamentos de amortização do ágio nas contas de Renda. Tal fato acarretou uma exclusão a maior do que efetivamente foi levado ao resultado, no ano-calendário de 2010, como Rendas de Juros sobre Títulos no exterior, em R\$ 28.442.756,76.

A receita e as despesas relacionadas à mesma transação devem ser reconhecidos simultaneamente; esse processo está vinculado ao princípio da confrontação das despesas com as receitas (regime de competência).

(...)

A parcela do preço de aquisição de título excedente ao valor de reembolso de capital nele estipulado deve ser considerada, junto ao credor, para fins tributários, como um redutor do valor total dos juros previstos no título.

Para uma melhor visualização da situação concreta, vamos supor que não existissem tratados internacionais com os referidos países, o valor de Juros com Títulos de Governos Estrangeiros oferecido à tributação seria o resultado contábil registrado em sua escrita (R\$ 164.549.588,30) e não os R\$ 192.992.345,06.

Diante disto, adicionamos de ofício o valor referente à amortização do ágio, o qual o contribuinte indevidamente considerou como despesas dedutível quando ao realizar os ajustes nas Bases de Cálculos do IRPJ e da CSLL, excluiu as receitas de Juros com Títulos de Governos Estrangeiros sem considerar as amortizações de ágio registradas nas contas 71515000302063 – Juros Nota Dinamarquesa e 71515000302055 – Juros Nota Espanhola. (Grifou-se)

8. No subitem 4.2 (Adições não computadas na apuração do lucro real e na apuração da base de cálculo da CSLL) a Autoridade Fiscal detalhou a apuração das bases de do IRPJ e da CSLL:

Diante disto, recompomos as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL para apuração dos valores devidos.

IRPJ – ANO CALENDÁRIO 2010	DIPJ	APURAÇÃO FISCO	DIFERENÇA
Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	1.114.286.876,18	1.114.286.876,18	

(+) Adições	2.229.925.293,87	2.258.368.050,63	28.442.756,76
(-) Exclusões	2.912.939.314,29	2.912.939.314,29	
(=) Lucro Real antes Compens.Prejuízos	431.272.855,76	459.715.612,52	28.442.756,76
(-) Compensação de Prejuízo Fiscal	129.381.856,73	137.914.683,76	8.532.827,03
(=) Lucro Real	301.890.999,03	321.800.928,76	19.909.929,73
IRPJ (Alíquota 15%)	45.283.649,85	48.270.139,31	2.986.489,46
Base Tributável do Adicional	301.650.999,03	321.560.928,76	19.909.929,73
IRPJ Adicional (alíq. 10%)	30.165.099,90	32.156.092,88	1.990.992,97
IRPJ Devido e Lançado de Ofício	75.448.749,76	80.426.232,19	4.977.482,43

CSLL - ANO CALENDÁRIO 2010	DIPJ	APURAÇÃO FISCO	DIFERENÇA
Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	1.176.302.812,43	1.176.302.812,43	
(+) Adições	2.129.224.899,51	2.157.667.656,27	28.442.756,76
(-) Exclusões	2.846.864.015,87	2.653.871.670,81	192.992.345,06
(=) Base Calc. CSLL antes comp.BC Neg.	458.663.696,07	680.098.797,89	221.435.101,82
(-) Compensação de BC Negativa	137.599.108,82	204.029.639,37	66.430.530,55
(=) Base de Cálculo da CSLL	321.064.587,25	476.069.158,52	155.004.571,27
IRPJ (Alíquota 15%)	48.159.688,09	71.410.373,78	23.250.685,69

Impugnação

9. Regularmente intimada em 29/05/2015, a interessada, por intermédio de seu representante legal (fls. 386-394), apresentou, em 30/06/2015, a tempestiva impugnação de fls. 331-381, instruída com os documentos de fls. 382-651.

10. Com relação à aplicação à CSLL das regras para evitar a dupla tributação, apresenta as alegações a seguir sintetizadas:

Da aplicabilidade dos tratados para evitar a dupla tributação à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

- a) relata que a Autoridade Fiscal negou a submissão da CSLL ao Tratado para Evitar a Dupla Tributação porquanto: (i) a CSLL não seria um tributo substancialmente semelhante a IRPJ e nem o substituiria; e (ii) tendo em vista que a CSLL foi instituída posteriormente à celebração dos TDT com Dinamarca e Espanha, os mesmos TDT não trariam mecanismos jurídicos hábeis a autorizar a sua aplicação à contribuição, nem teria Brasil se inclinado a tanto por meio de instrumentos do direito internacional público;
- b) argui que os TDT delimitam a competência tributária entre os Estados Contratantes, agindo como “um estêncil colocado sobre o modelo da legislação doméstica, cobrindo certas partes dela”; a legislação doméstica não é modificada pelo TDT, nem obrigações jurídico-tributárias são criadas por ele, mas sua aplicação é limitada

na medida em que a competência tributária é repartida entre os Estados Contratantes; erigem-se os TDT como limitadores da jurisdição dos Estados Contratantes, suprimindo a aplicação da sua legislação doméstica, mas não a sua validade.

- c) *o art. 98 do CTN determina a necessidade de observância, pela lei interna, das disposições de um tratado; como já decidiram o STF e o CARF, isso se dá pela especialidade dos tratados em relação à legislação interna; logo, segundo as regras hermenêuticas, caso se admita a possibilidade de existência de uma antinomia entre a legislação interna e um TDT, deve haver prevalência deste sob aquela na hipótese de conflito; um TDT pode prever: (i) a competência exclusiva de um Estado Contratante para tributar determinado rendimento, como é o caso do art. 7º da Convenção Modelo da OCDE; (ii) a competência concorrente plena de ambos os Estados para tributar certas riquezas, como é o caso do art. 21 segundo o modelo de tratados adotado pelo Brasil; ou (iii) a competência concorrente limitada dos Estados da fonte, exemplo do artigo 10 da Convenção Modelo da OCDE; na primeira hipótese apenas o Estado a quem foi atribuída a competência para tributação pode exercê-la, enquanto, nas demais, ambos os Estados, dentro de certos limites, podem exercer seu poder tributário; assim, diante de uma situação que enseje a dupla tributação jurídica de um rendimento, primeiramente questiona-se se a ocorrência da dupla tributação envolve, nos termos do artigo 1º da Convenção Modelo da OCDE dos TDT que a seguem, as pessoas visadas pela Convenção, isto é, os residentes dos Estados Contratantes; em seguida, verificam-se os tributos abarcados pelo TDT indicados no artigo 2º da Convenção Modelo da OCDE; então, define-se qual Estado – ou quais Estados – é competente para tributar o rendimento;*
- d) *no presente caso, não há dúvidas de que os TDT são aplicáveis, pois o Impugnante é residente do Estado brasileiro; também não se discute que somente Dinamarca e Espanha podem tributar os juros decorrentes de títulos de suas dívidas públicas, pois, respectivamente, os artigos 11, § 4º e 11, § 2º dos TDT celebrados pelo Brasil com os governos da Dinamarca e Espanha atribuem a esses países a competência exclusiva para tributação dos rendimentos em questão; a única divergência entre Fisco e Impugnante no presente caso está relacionada ao fato de estar a CSLL sujeita ou não às disposições do TDT, ou seja, se ela se inclui na definição de “Impostos visados pela Convenção” prevista no art. 2º dos tratados;*
- e) *além de não reconhecer a similitude da CSLL com o IRPJ sob a ótica da legislação interna e dos TDT, o Fisco valeu-se de fundamentos que negam a teleologia dos tratados, pois a Autoridade Fiscal de pronto não se atentou para os mecanismos previstos nos TDT que resultam na proibição da dupla tributação, na medida em que confundiu as disposições de um tratado com as previsões na legislação doméstica afeitas à concessão de suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção, razão pela qual o artigo 111 do CTN não é aplicável aos TDT; exatamente por mesclar, equivocadamente, a interpretação da legislação doméstica com a interpretação das disposições do TDT, o Fisco acabou por deixar de*

aplica-lo à CSLL, ao passo em que as únicas exigências para aplicação dos TDT celebrados pelo Brasil com Dinamarca e Espanha à CSLL é ser ela um tributo substancialmente semelhante ao IRPJ introduzido posteriormente à celebração dos TDT;

- f) a inserção desses requisitos nos arts. 2º dos TDT celebrados com Dinamarca e Espanha, aliada ao princípio da boa-fé no plano internacional, tem por objetivo dar segurança jurídica mútua aos Estados Contratantes, bem como garantir a eficácia dos tratados internacionais; caso não houvesse tal disposição, os Estados contratantes poderiam, facilmente, burlar os tratados e seus dispositivos ao criar, após a celebração destes, tributos substancialmente semelhantes aos já previstos, evitando, assim a aplicação dos tratados a essas novas espécies tributárias.*

Da substancial semelhança entre CSLL e IRPJ

- g) argumenta que o artigo 4º do CTN estabelece que a natureza jurídica de um tributo é determinada pelo respectivo fato jurídico tributário, sendo irrelevante para sua qualificação a denominação e demais características formais, constantes na legislação, ou a respectiva afetação da receita tributária; desta feita, a única forma legal para verificar se dois ou mais tributos são semelhantes entre si é comparando o fato gerador, ou seja, a hipótese de incidência desses tributos; consequentemente, para verificar se o IRPJ e a CSLL são “idênticos ou substancialmente semelhantes”, para fins de aplicação dos tratados internacionais, faz-se necessário comparar suas respectivas hipóteses de incidência, definidas pelo art. 114 do CTN como a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária principal;*
- h) ao se analisar o art. 43 do CTN, o qual traz a definição do imposto sobre a renda, lato sensu, temos que a hipótese de incidência dessa espécie tributária consiste na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, traduzido no acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte; por outro lado, o fato gerador da CSLL, conforme previsto no art. 195, I, “c”, da Constituição Federal, foi definido pelo art. 1º da Lei nº 7.689, de 1988, corresponde ao lucro das pessoas jurídicas, também entendido como acréscimo patrimonial, isto é, o valor excedente às despesas, legalmente dedutíveis, necessárias à atividade da pessoa jurídica; assim, tanto o fato jurídico tributário do IRPJ como o da CSLL incidem sobre a mesma materialidade: o acréscimo patrimonial;*
- i) não importa que alguns ajustes às respectivas bases de cálculo estejam previstos pela legislação, uma vez que a natureza jurídica dos tributos, é verificada pela situação que, efetivamente, dá origem à obrigação tributária, que no caso do IRPJ e da CSLL, é, para ambos, o acréscimo patrimonial (isto é, o lucro) auferido pelas pessoas jurídicas; ao manifestar-se sobre a questão, Ricardo Mariz de Oliveira esclarece que “pela aplicação da definição da natureza jurídica específica do tributo, contida na cabeça do art. 4º do CTN, isoladamente considerada, a CSLL seria tão imposto de renda quanto este.”; tanto é assim que o STF, nos RE nºs 146.733-9/SP e 138.284-8, reconheceu a constitucionalidade da incidência da CSLL sobre o lucro, apesar de ela ter o mesmo fato gerador do IRPJ;*

- j) *sob o ponto de vista da legislação tributária interna, impostos e contribuições sociais diferenciam-se pela afetação da receita tributária, mas isso não infirma a premissa que ambos têm a mesma hipótese de incidência; apesar de semelhantes, CSLL e IRPJ não são idênticos, pois se todos os elementos da hipótese de incidência de IRPJ e da CSLL fossem iguais, estar-se-ia diante do mesmo tributo e não de espécies tributárias substancialmente semelhantes; assim, resta cristalino que a CSLL é materialmente idêntica ao IRPJ, haja vista que ambos os tributos incidem sobre o lucro auferido pelas pessoas jurídicas (isto é, acréscimo patrimonial), e, portanto, preenche um dos requisitos trazidos pelo artigo 2º dos tratados em análise;*
- k) *os estados contratantes buscam evitar a bitributação de uma mesma riqueza, independentemente dos tributos que a onerem, razão pela qual os tributos “idênticos ou substancialmente semelhantes” àqueles em vigor quando da celebração do TDT são abrangidos por ele, independentemente de sua nomenclatura ou especificidade perante a legislação doméstica.*

Do conceito de imposto (ou Tax) previsto no artigo 2º dos TDT

- l) *aduz que a versão brasileira dos TDT valeu-se do termo “imposto” para a tradução da palavra de língua inglesa “tax”, mas isso não significa que o TDT é aplicável, no caso brasileiro, apenas à espécie tributária dos impostos; na verdade, os TDT em discussão tomam a palavra “imposto” no sentido de “qualquer prestação pecuniária imposta e exigida pelo Estado”, a mesma definição prevista no art. 3º do CTN; ao comparar-se o significado do vocábulo “tax”, originalmente utilizado na Convenção Modelo da OCDE, adotada pelo Brasil, que é definido como qualquer prestação pecuniária imposta e exigida pelo Estado e a definição de “tributo”, constante no artigo 3º do CTN, é possível verificar que esses dois vocábulos são análogos;*
- m) *no entanto, por uma imprecisão técnica na tradução da convenção para o idioma português, a palavra “tax” foi traduzida, equivocadamente, como “imposto”, quando, tecnicamente, deveria ter sido traduzida como “tributo”; apesar de no Brasil diferenciarmos “tributo” de “imposto”, sendo o primeiro gênero, do qual o segundo é espécie, tal diferenciação não é feita pelos demais países, que utilizam a palavra “imposto” como sinônimo de “tributo”, como é o caso dos Estados Unidos da América, França, Áustria, Dinamarca, Espanha, dentre outros; tanto é assim que, ao examinar-se o TDT celebrado com a Espanha, verifica-se que não obstante o art. 2º faça remissão a “Impostos Visados pela Convenção”, o mesmo dispositivo relaciona outras espécies tributárias, que, tecnicamente, pela legislação brasileira não seriam impostos, mas que incidem sobre a renda e estão sujeitas à aplicação do tratado; tal fato fica evidente no art. 2º, § 3º, “b”, item (iii) do TDT firmado com a Espanha, que traz a palavra “imposto” como sendo gênero, do qual contribuição e imposto seriam espécies, ou seja, impe sto, ao mesmo tempo, é gênero e espécie;*

- n) *nos termos da Convenção de Viena, quando o tratado é autenticado em dois ou mais idiomas, o seu texto faz fé igualmente em cada um deles, de modo que os termos da convenção possuem o mesmo sentido nos idiomas autenticados; desta feita, se nas convenções autenticadas nos idiomas dinamarquês e espanhol o vocábulo “imposto” é interpretado como “tributo”, na versão autenticada em português também será; no caso do TDT firmado pelo Brasil com a Dinamarca, esse raciocínio torna-se ainda mais nítido, dado que está aí presente que o tratado é autêntico em suas versões de língua portuguesa e dinamarquesa, sendo que em caso de divergência, deve prevalecer o texto em inglês, no qual a palavra “tax” é empregada em sentido de tributos; some-se a isso o fato dos termos “imposto de renda” e “imposto federal de renda” previstos no art. 2º dos TDT celebrados pelo Brasil não se referirem aos tributos de mesmo nome previstos na legislação interna, mas aos tributos cuja materialidade, à época da celebração da convenção, incidiam sobre a renda.*

*Da necessidade de aplicação do TDT em
virtude da legislação internacional e doméstica*

- o) *assevera que tendo em vista que a CSLL é um tributo substancialmente semelhante ao IRPJ, caso ela tenha sido instituída posteriormente aos TDT celebrados com Dinamarca e Espanha, os TDT devem, obrigatoriamente, ser aplicados a ela; os TDT com Dinamarca e Espanha foram celebrados, respectivamente, em 27/08/1974 e 14/11/1974, e entraram em vigor, no plano internacional, em 05/12/1974 e 03/12/1975, respectivamente, enquanto a CSLL foi instituída em 1988, pela Lei nº 7.689, de 1988, ou seja, bem depois da entrada em vigor dos referidos tratados; diante disso, por ser a CSLL substancialmente semelhante ao IRPJ e ter sido introduzida na legislação depois da entrada em vigor dos TDT celebrados pelo Brasil com Dinamarca e Espanha, as disposições desses tratados a ela também são aplicáveis;*
- p) *o próprio Estado Brasileiro reconhece a possibilidade de compensar o imposto sobre a renda pago no exterior com a CSLL aqui devida no Brasil em virtude do mesmo rendimento, conforme art. 15 da IN nº 213, de 2002; se tais tributos não incidissem sobre a mesma materialidade – acréscimo patrimonial – e não fossem substancialmente semelhantes, por qual razão o legislador, e a RFB, viriam a permitir a compensação do imposto pago no exterior com a CSLL;*
- q) *sustentar a não aplicação dos tratados é admitir a utilização de expedientes sub-reptícios para sua inobservância, pois com a criação da CSLL parte do imposto sobre a renda deixaria de sujeitar-se à convenção (se válido entendimento do Fisco); daí que, com base na modificação da legislação interna, o Estado Brasileiro, unilateralmente, afastou a aplicação do TDT de parte dos tributos incidentes sobre a renda, frustrando, assim, o propósito da Convenção, a saber, “a prevenção da dupla tributação”; tais atos unilaterais solapam toda a base sobre a qual o sistema de tratados para evitar a dupla tributação foi construído: a bilateralidade e o cumprimento das obrigações pactuadas na esfera internacional;*
- r) *apesar de reconhecer a mudança na legislação tributária brasileira causada pela criação da CSLL, isto é, que o contexto em que celebrados os TDT alterou-se, a Autoridade Lançadora deixa de*

interpretar o TDT como à luz dessa alteração; com efeito, o art. 3º, § 2º, dos TDT determina que o contexto impacta profundamente sua aplicação; assim, apesar de à época da celebração dos TDT afastados pela Autoridade Fiscal a expressão “imposto de renda” referir-se apenas ao IRPJ, pois era esse o único tributo sobre a renda existente no Brasil, atualmente existem dois tributos sobre a renda: o IRPJ e CSLL; o contexto é outro e exige que a CSLL também seja objeto do TDT; por essa mesma razão também não é aplicável a mencionada Nota Técnica nº 41, do Coordenador-Geral de Tributação, utilizada como fundamento para a negativa de aplicação do TDT; além disso, tal ato administrativo não tem efeito vinculante sobre os contribuintes, pois é destinado apenas à administração tributária.

*Da inexistência das condições criadas
pelo Fisco para aplicação do TDT à CSLL*

- s) alega que o Fisco também nega a aplicação do TDT com base em dois outros argumentos falaciosos, pois as regras para que tributos substancialmente semelhantes estejam abarcados pela convenção não os prevêem: a CSLL deveria ter sido introduzida em substituição ao IRPJ e o Brasil deveria ter notificado a Dinamarca e a Espanha acerca da criação da CSLL para aplicação do TDT a ela; o primeiro argumento não se sustenta inicialmente em virtude de o dispositivo prever a aplicação dos tributos posteriores criados em adição ou substituição a um dado tributo sobre a renda existente à época da negociação e celebração do TDT; diante do contexto históricolegislativo brasileiro é possível sustentar que a CSLL constitui uma substituição parcial do IRPJ; com efeito, a CSLL foi instituída para, em razão de sua destinação, custear a seguridade social e onerar a mesma base tributável do IRPJ; o art. 32, “b”, da Convenção de Viena impossibilita a interpretação de que a CSLL não é abarcada pelos tratados celebrados anteriormente à sua implementação na medida em que referido dispositivo veda interpretações desarrazoadas;*
- t) a criação da CSLL, precedida da redução do IRPJ, não resultou na minoração dos tributos incidentes sobre a renda, mas sua majoração, pois tal riqueza é, hoje, tributada à alíquota combinada de 34% entre IRPJ e CSLL; não é razoável interpretar a Convenção no sentido enfraquecer a proteção à dupla tributação: se antes abarcava a totalidade dos tributos incidentes sobre a renda (30% à época de sua celebração e 35% quando da criação da CSLL), hoje, não é admissível que ela seja aplicável apenas à parcela deles (25%), isto é, somente ao IRPJ;*
- u) a segunda condição imposta pelo Fisco, a necessidade de o Brasil notificar os outros Estados Contratantes sobre a criação de um novo tributo potencialmente submetido ao TDT, também inexistente; tal condição, sustenta a Autoridade Lançadora, estaria prevista na segunda parte do art. 2º, § 4º dos TDT, que estabelece que “Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente de qualquer modificação significativa que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias (internas)”; basta uma breve leitura da cláusula em questão para constatar que ela não condiciona a aplicação do*

tratado à CSLL à notificação entre os Estados contratantes, pois inexistente qualquer vinculação entre os critérios para a aplicabilidade dos tratados, estabelecidos na primeira parte do dispositivo, e o compromisso de notificar trazido na segunda parte; o compromisso de notificação mútua decorre do fato de as convenções serem norteadas pelo princípio da boa-fé, ou seja, o princípio segundo o qual os estados contratantes devem observar a razoável interpretação e aplicação do tratado, desde sua celebração até seu término;

- v) *se a República Federativa do Brasil espera proceder com boa-fé em suas relações internacionais, e, concomitantemente, pretende advogar a tese de que a CSLL não é “imposto” e que, portanto, não é substancialmente semelhante ao “imposto de renda”, ela deveria, em atenção ao dever geral de cautela, notificar seus estados contratantes de TDT a respeito de seu entendimento; no entanto, muito embora saiba, ou devesse saber, que no contexto tributário internacional a destinação de um tributo não é relevante para sua classificação, o Governo Brasileiro manteve-se inerte; a par disso, que é descabido se exigir que a abrangência dos TDT à CSLL se dê por meio de Protocolo firmado entre o Brasil e os demais Estados Contratantes, pois os TDT apenas prevêem a necessidade de “notificação”, e, como dispõe o art. 78 da Convenção de Viena, elas serão transmitidas diretamente aos Estados ou ao depositário, se houver, e serão consideradas efetivadas quando do seu recebimento pelo Estado, ou depositário, ao qual foi transmitida; não há que se falar, portanto, na necessidade de um Protocolo entre os países, nada obstante ele possa existir, como sucede em alguns casos.*

11. No que diz respeito à amortização do ágio pago na aquisição dos títulos emitidos pelos Governos da Dinamarca e Espanha, argumenta que:

Da dedutibilidade das despesas com amortização de ágio

- a) *com relação à dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do valor de R\$ 28.442.756,76 relativo às despesas de amortização do ágio pago pela aquisição dos títulos dinamarqueses e espanhóis, argui que os títulos dinamarqueses e espanhóis, à época de sua aquisição, tinham o valor de face, em moeda corrente nacional de R\$ 2.259.735.000,00, mas o Impugnante pagou R\$ 2.301.215.382,00 por sua aquisição, isto é, com um ágio de R\$ 41.480.382,00, o qual passou a ser amortizado conforme a fluência do prazo para liquidação, o que gerou o reconhecimento, no ano-calendário de 2010, de despesa de amortização de ágio no valor de R\$ 28.442.756,87; os lançamentos da amortização foram realizados a débito nas contas de resultado 71515000302063 (Rendas com Notas da Dinamarca) e 71515000302055 (Rendas com Notas da Espanha), e culminaram no reconhecimento de um resultado no valor de R\$ 164.549.588,30; os lançamentos em questão têm como contrapartida as contas de ativo onde registrados os títulos espanhol e dinamarquês, respectivamente 13620991705010 e 13620991706017;*
- b) *o Fisco, ao apreciar a documentação apresentada, reconheceu a validade do ágio pago, em virtude de questões mercadológicas, e concluiu que o Impugnante observou as normas contábeis e o regime de competência na contabilização das receitas de juros dos títulos e na contabilização das despesas de amortização do ágio; apesar da correção na contabilização das despesas de ágio, o Fisco entendeu que o fundamento legal apresentado pelo Impugnante para embasá-*

la não seria suficiente para permitir a dedução da despesa, pois os rendimentos de juros não teriam sido tributados; com efeito, em sede de fiscalização, o Impugnante justificou sua dedutibilidade com base na regra decorrente do art. 324 c/c art. 325 do RIR de 1999;

- c) ocorre que, para a Autoridade Lançadora, tendo o Impugnante excluído integralmente as receitas dos juros das notas dinamarquesa e espanhola das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (R\$ 192.992.345,06), ele deveria ter adicionado a elas o valor equivalente às despesas de amortização de ágio (R\$ 28.442.756,76) que impactaram seu resultado. Alternativamente, poderia o Impugnante ter excluído das bases de referidos tributos apenas o resultado líquido (R\$ 192.992.345,06 - R\$ 28.442.757,76 = R\$ 164.549.588.30);*

Da possibilidade de dedução da amortização do ágio na hipótese de as receitas vinculadas ao ativo adquirido com ágio não serem tributadas

- d) aduz que a amortização do ágio pago pela aquisição dos títulos emitidos pelos governos da Dinamarca e da Espanha foi realizada com base na regra derivada dos art. 324 e 325, I, “c”, do RIR de 1999; o preço pago acima do valor de face nas notas foi ativado para que o Impugnante pudesse reconhecer, ao longo do prazo dos títulos a dedutibilidade dos custos com amortização, o que sequer foi questionado pela Autoridade Lançadora; a ativação das notas e do ágio pago por elas é necessária, pois, em verdade, o preço pago pelo ágio é um direito que irá proporcionar benefícios futuros para o Impugnante, ou seja, os dispêndios do Impugnante decorreram das condições de mercado e contribuíram para a aquisição de um direito que foi incorporado a seu patrimônio e lhe permitiu o auferimento periódico de rendimentos;*
- e) não por outra razão, os títulos adquiridos foram reconhecidos como um ativo, seja pela regra contábil geral de reconhecimento de ativos prevista no Pronunciamento Conceitual Básico (R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC 00”), ou pelas regras específicas para reconhecimento de ativos financeiros contidas no Pronunciamento Técnico CPC 38 (“CPC 38”); sendo ativos os títulos adquiridos, vê-se que o ágio pago por eles equivale a um dispêndio incorrido para sua aquisição e assume, assim, a natureza de custo; a distinção entre custos e despesas é importante pois eles impactam de maneira diferente na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL na medida em que aqueles reduzem, nos termos da lei, a base de cálculo de referidos tributos conforme o passar do tempo de manutenção ou duração do ativo e as despesas têm um efeito imediato no resultado;*
- f) com efeito, os custos incorridos para a aquisição de um bem ou direito podem ser amortizados e deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois sua dedutibilidade está expressamente prevista pela legislação tributária, devendo o contribuinte observar as condições previstas nos arts. 324 e seguintes do RIR de 1999, regras que expressamente autorizam sua dedutibilidade, sendo que o § 4º do referido art. 324 exige que o bem ou o direito deve estar intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos*

bens e serviços; além disso, sua amortização está condicionada à limitação temporal, por lei ou contrato, de seu exercício, consoante inciso I, do art. 325 do RIR de 1999 e entendimento esposado no Parecer Normativo CST nº 157, de 1973;

- g) no presente caso, o Impugnante amortizou o ágio pago na aquisição de títulos emitidos por governos estrangeiros capazes de produzir rendimentos periodicamente, considerados bens (ou direitos móveis) pela legislação brasileira; com relação à regra de que os bens devem estar intrinsecamente relacionados à atividade da pessoa jurídica, deve-se analisar a função dos títulos adquiridos em face do objeto social do Impugnante, que, de acordo com o art. 3º de seu Estatuto Social, tem por objeto atividade tipicamente bancária, que pressupõe a coleta, intermediação e aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros; por essa razão, a aquisição dos títulos, onde presente a aplicação dos recursos (desembolso para aquisição dos títulos) e a captação (por meio dos juros), está intrinsecamente relacionada à sua atividade;*
- h) no que diz respeito à condição da limitação temporal da existência do direito adquirido, analisando os títulos adquiridos pelo Impugnante, vê-se que todos eles têm uma data (maturity date) em que o principal será resgatado e os papéis pararão de remunerar o Impugnante por meio de juros, ou seja, o direito adquirido pelo Impugnante é limitado temporalmente e tem prazo de duração; portanto, verificados os dois requisitos para amortização do ágio pago pelo Impugnante, não há que se questionar a correção do procedimento de amortização, cuja regularidade pressupõe tão somente a observância dos mencionados requisitos contidos nos arts. 324 e 325, I, do RIR de 1999;*
- i) os autos de infração ora impugnados foram motivados pelo argumento de que, se as receitas dos juros não foram tributadas por força da aplicação dos TDT celebrados entre Brasil, Dinamarca e Espanha, o ágio pago (seu custo) para aquisição dos títulos que produziram os juros não poderia ter sido deduzido da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL quando de sua amortização; a autoridade lançadora criou uma condição não prevista nos arts. 324 e 325, I, do RIR de 1999, a interdependência entre o tratamento fiscal dado à receita de juros gerada pelo título e ao custo da amortização do ágio; contudo, a legislação tributária brasileira, para efeitos de apuração do IRPJ e da CSLL, não vinculou a dedução da amortização de um custo ou a dedutibilidade de uma despesa à tributação da receita correspondente;*
- j) José Luiz Bulhões Pedreira já lecionava que três são os requisitos para a dedutibilidade de um custo ou uma despesa: (a) somente são permitidas as deduções expressamente autorizadas na lei; (b) somente são admitidas as deduções necessárias à produção ou percepção do rendimento; (c) somente são permitidas as deduções realizadas no período de determinação da renda ou rendimento; em nenhum momento a legislação tributária brasileira criou um quarto requisito: a tributação dos rendimentos produzidos por um ativo ao qual está vinculado um custo amortizado;*
- k) uma análise sistemática do ordenamento jurídico tributário brasileiro mostra que o legislador, quando quis vincular o tratamento fiscal dado aos custos e despesas ao tratamento da*

receita correspondente, ele o fez expressamente, como no caso do PIS e da Cofins apurados na sistemática não-cumulativa (o legislador expressamente determinou a vedação à tomada de crédito na hipótese de a receita a ele vinculada não ser tributada) e da Lei Complementar nº 87/1996, a Lei Kandir, que trata do ICMS (ao autorizar o creditamento do ICMS pago na operação anterior, veda a tomada de crédito caso a mercadoria adquirida seja utilizada em saída não tributada, exceto nos casos de exportação);

- l) no caso do IRPJ e da CSLL, negar a dedução da despesa de amortização de um custo ou a dedutibilidade de uma despesa com base no argumento de que a receita correspondente não compôs o lucro tributável infringe o conceito de renda previsto no artigo 43 do CTN e delineado pela legislação ordinária, o acréscimo patrimonial; para a sistemática de tributação do IRPJ e da CSLL, o acréscimo patrimonial não diz respeito à tributação, mas à correlação existente entre os custos, despesas e rendimentos da atividade empresarial; a tributação dos rendimentos é um elemento externo à caracterização do acréscimo patrimonial e, por essa razão, não deve ser adotado para fins de condicionar a amortização de um custo ou a dedutibilidade de uma despesa;*
- m) assim, no universo do IRPJ e da CSLL, não há qualquer vedação à dedutibilidade da amortização do ágio na hipótese de ele integrar o custo de aquisição de um ativo cujo rendimento produzido não é tributado pelos tributos em questão em virtude da aplicação de um TDT, razão pela qual o Impugnante poderia ter excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o rendimento produzido pelos juros provenientes dos títulos estrangeiros (R\$ 192.992.345,06) e o ágio amortizado no período (R\$ 28.442.756,76).*

Do Bis in Idem decorrente da exigência cumulativa de CSLL sobre os juros de títulos públicos e sobre a amortização do ágio pago

- n) caso seja admitido o argumento de que o ágio não poderia ter sido amortizado, deve ser reconhecida a improcedência dos autos de infração lavrados para exigência da CSLL sobre ele em virtude da ocorrência de bis in idem; além de considerar que o TDT não era aplicável à CSLL e efetuar a glosa da exclusão de R\$ 192.992.345,06 da base de cálculo da Contribuição, o Fisco também adicionou a essa base o ágio amortizado no valor de R\$ 28.442.756,76 por considerar que os rendimentos de juros levados a resultado teria sido de apenas R\$ 164.549.588,30, ou seja, o procedimento fiscal acarretou a majoração da base de cálculo da CSLL em R\$ 221.435.101,82, sobre o qual foi lançada a CSLL e multas de ofício e isolada;*
- o) tais exigências não podem prevalecer concomitantemente, pois a revisão da base de cálculo da CSLL, admitindo a correção da não aplicação do TDT para a CSLL, estaria limitada ao valor de R\$ 192.992.345,06, que é o valor dos juros auferidos pelo Impugnante; se o próprio Fisco considera que o Impugnante deveria ter excluído*

da base de cálculo da CSLL apenas o valor de R\$ 164.549.588,30, ele próprio deveria ter limitado a glosa da exclusão à R\$ 164.549.588,30 e adicionado a ela o valor equivalente a amortização do ágio (R\$ 28.442.756,76); na verdade, o procedimento correto seria realizar somente a glosa da exclusão de R\$ 192.992.345,06 da base de cálculo da CSLL.

12. Também contesta a exigência da multa isolada e de juros sobre as multas de ofício e isolada:

Da impossibilidade de exigência da multa isolada

- a) argumenta que a imposição de multa isolada em conjunto com a multa de ofício configura evidente bis in idem, uma vez que, em última análise, a Autoridade Fiscal está lançando duas multas sobre a mesma infração; com efeito, a multa de ofício, prevista no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, foi imposta com base no suposto não recolhimento da CSLL lançada pelo Fisco, enquanto a multa isolada, nos termos do art. 44, inciso II, “b”, da mesma lei foi igualmente imposta com base no suposto não recolhimento desse tributo, devido por estimativa; as multas de ofício e isolada estão sendo cobradas sobre a mesma materialidade e a mesma base de cálculo: o lucro decorrente dos juros remunerados pelos títulos governamentais; não por outra razão, recentemente a CSRF aprovou a Súmula nº 105, pacificando o entendimento de que a multa isolada não pode ser exigida concomitantemente à multa de ofício;*
- b) a proibição de cobrança da multa isolada no presente caso não se baseia apenas na vedação à imposição de duas penalidades sobre a mesma materialidade, mas, também, em decorrência da impossibilidade de lavratura de referida multa quando findo o ano-calendário, pois a CSLL recolhida com base em estimativas mensais é mera antecipação da CSLL apurada ao final do ano-calendário de forma definitiva; tendo em vista que o tributo antecipado pela sistemática das estimativas mensais deixa de existir com o término do ano-calendário e é substituído pelo tributo definitivo, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que já houve aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo;*
- c) após terminado o ano-calendário, não há que se falar em exigência de eventual estimativa que tenha deixado de ser recolhida, uma vez que o imposto e a contribuição efetivos já terão sido apurados e quitados; com isso, não haverá base de cálculo para a cobrança da multa isolada, eis que o valor das estimativas supostamente não pagas não mais refletirá a realidade do contribuinte; nesse caso, há apenas espaço para a exigência da multa de ofício, a qual poderá incidir sobre a CSLL que deixou de ser recolhida sob a sistemática do Lucro Real; a suposta falta de recolhimento de estimativas veio ao mundo jurídico apenas com a constituição de ofício do crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL, e não por constatação de declaração de débito de estimativa sem o devido pagamento; como o lançamento de ofício apenas se deu após terminado o ano-calendário, não cabe falar em dever de recolhimento de estimativas sobre quaisquer valores lançados de ofício.*

Ad Argumentandum - Da ilegitimidade da incidência

de juros sobre as multas de ofício e isolada

- d) alega que, nos termos do que estabelece o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, resta evidente que somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias; a multa, por sua natureza, não se presta para repor o capital alheio, mas sim para punir o não cumprimento da obrigação; os juros sim possuem natureza essencialmente indenizatória, incidem no tempo, exatamente para refletir o prejuízo do credor com a privação do seu capital; assim não há como se admitir a incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal;*
- e) os juros não existem por si só e não podem ser aplicados aleatoriamente sobre qualquer evento, pois decorrem de uma obrigação principal, assim como a multa, que só será devida se existir uma obrigação anterior não quitada no prazo legal; os juros não podem incidir sobre a multa, já que essa penalidade não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o contribuinte; a se admitir a incidência de juros sobre multa (ambos previstos em norma secundária), estar-se-ia desvirtuando completamente a natureza e a própria finalidade da norma secundária (que não se volta para si mesma, mas sim para a norma primária); ademais, a aplicação de tal percentual, de forma ilimitada, sobre o principal e sobre a multa, acarreta verdadeira afronta ao princípio constitucional do não-confisco, bem como viola o direito de propriedade, já que faz incidir juros exorbitantes sobre o imposto devido e, ainda, sobre a multa aplicada.*

13. Ao final, requer que seja dado integral provimento à presente Impugnação, para determinar o cancelamento dos autos de infração ora combatidos, bem como determinar o seu arquivamento em definitivo, como medida de Direito e Justiça; caso o lançamento da exigência seja mantido, pede que ao menos seja afastada a incidência dos juros calculados sobre as multas impostas ao Impugnante.

Da decisão de primeiro grau

A Delegacia de Julgamento deu provimento parcial à manifestação de inconformidade (fls. 804-849), nos termos que se seguem.

Ágio na aquisição dos títulos

Com relação à amortização do ágio pago na aquisição de títulos de dívida pública na determinação da base de cálculo do IRPJ, a DRJ, após longa análise da legislação tributária de regência, bem como em regras contábeis, assim se manifestou:

36. Logo, considerando que os juros são a remuneração pelo uso do capital e correspondem à exata diferença entre o custo de

aquisição dos títulos financeiros e a receita por eles produzida, e tendo em vista que o ágio pago na compra desses títulos integra o seu custo de aquisição, o encargo com amortização desse ágio, apropriado ao resultado em função da fluência do prazo do título, deve ser deduzido da receita obtida com juros dos títulos da dívida pública de governos estrangeiros, para fins de apuração do valor a ser excluído do lucro real com base em convenção internacional para evitar a dupla tributação.

37. Dessa forma, como a interessada excluiu R\$ 249.854.870,75 do Lalur – correspondente ao rendimento bruto dos juros produzidos pelas notas dinamarquesas (R\$ 148.320.288,73), espanholas (R\$ 44.672.056,33) e coreana (R\$ 56.862.525,69) –, quando deveria ter excluído o resultado líquido de R\$ 221.412.113,99 – rendimento líquido das notas dinamarquesas (R\$ 130.381.240,86), espanholas (R\$ 34.168.347,44) e coreana (R\$ 56.862.525,69) –, voto por manter a exigência de IRPJ sobre a diferença de R\$ 28.442.756,76.

Aplicação dos tratados à CSLL

No tocante à tributação pela CSLL dos juros advindos dos títulos de dívida pública da Dinamarca e da Espanha, após examinar, com acalentado rigor, o tema da aplicação de tratados à CSLL, bem como analisar os tratados com os respectivos países, a DRJ concluiu que tais diplomas não alcançam a contribuição social sobre o lucro.

Lançamento em duplicidade

Como o lançamento da CSLL foi realizado com base no valor bruto dos juros auferidos e também foi autuada a exclusão da amortização do ágio no valor de R\$ 28.442.756,76, este último valor foi autuado em duplicidade, uma vez que está incluído no primeiro. Logo, deve ser exonerada a tributação da CSLL sobre R\$ 28.442.756,76.

Desse item, recorreu de ofício.

Multa isolada

Deve ser aplicada a multa isolada, independentemente da multa de ofício, uma vez que dizem respeito a infrações distintas.

Nada obstante, uma vez que foi exonerada parcialmente a autuação de CSLL, isso se reflete na imputação das multas isoladas que devem ser parcialmente exoneradas.

Essa exoneração parcial também compõe o recurso de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 859 a 904, em que reforçou de defesa apresentadas na impugnação nos seguintes aspectos:

- a) os tratados, por terem sido celebrados antes da instituição da CSLL, aplicam-se à referida contribuição;
- b) o art. 11 da Lei 13.202/2015 é interpretativo e possui efeitos retroativos;
- c) o contribuinte pe titular de juros excluídos do seu lucro líquido, fato que não foi contestado nem sequer pela autoridade fiscal;
- d) as despesas com amortização do ágio pago na aquisição dos títulos são dedutíveis, independentemente de as receitas a ele vinculadas serem tributadas;
- e) as multas isoladas não podem ser exigidas após o encerramento do ano-calendário nem em concomitância com a multa de ofício;
- f) por fim, não podem ser cobrados juros sobre a multa de ofício.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Do recurso voluntário

Amortização do ágio na aquisição de títulos da dívida pública da Espanha, Dinamarca

É louvável todo o esforço argumentativo da decisão de primeiro grau para obstar as razões trazidas pela defesa contra a glosa da amortização do ágio na aquisição de títulos da dívida de estados estrangeiros, as quais adoto também como razões de decidir.

Nada obstante, uma razão bem mais simples é suficiente para chegarmos à mesma conclusão da decisão recorrida.

Os tratados para evitar a dupla incidência possuem justamente esse escopo: evitar que determinadas rendas, que possuam elementos de conexão com mais de um território, sofram a tributação por mais de um país.

Essa finalidade está no corpo do tratado assinado com Espanha (Decreto nº 76.975, de 2 de Janeiro de 1976) e Dinamarca (Decreto nº 75.160, de 20 de dezembro de 1974).

Evidentemente, as disposições desses acordos não visam reduzir a tributação de rendas auferidas internamente em qualquer dos países signatários (ou seja, com elementos de conexão com apenas um dos territórios).

Pois bem, o que a defesa pretende, por meio de longas considerações, mas que podem ser claramente sintetizadas assim: é a redução da tributação nacional por meio da amortização de ágio empregado para auferir receitas externamente obtidas.

Ora, os juros nominais pagos na aquisição dos títulos de dívida pública alienígena não são propriamente as rendas auferidas; são as receitas. As rendas são a diferença entre os juros e os custos para a sua obtenção. É essa diferença que é protegida pelos tratados. Os tratados, reiteramos, não são destinados a evitar a tributação de receitas. São dirigidos para evitar a tributação da renda, que é o resultado do confronto entre receitas e despesas.

Um exemplo didático demonstra claramente o que aduzimos.

Vamos supor que uma empresa compre produtos no mercado brasileiro e vende também esses produtos no mercado nacional. Nenhuma das suas operações é realizada com o exterior. No cotejo entre receitas de, supostamente R\$ 1.000,00 (mil reais) com despesas e custos de R\$ 800,00 (oitocentos reais), ela obterá um lucro de R\$ 200,00 no período, o qual evidentemente será alcançado pela tributação brasileira.

Nada obstante, no mesmo período a empresa também adquiriu títulos estrangeiros no valor de R\$ 2.000,00. Tais títulos, porém, possuem valor de face de, digamos, R\$ 1.800,00, os quais serão amortizados (pagos efetivamente) no período de vigência da dívida. Para fins ilustrativos, vamos supor que a vigência é de 2 (dois) anos. Assim, receberá como amortização do valor principal R\$ 900,00 no primeiro ano e mais R\$ 900,00. Note-se que no período de vigência terá uma perda de R\$ 200,00 (diferença entre os R\$ 2.000,00 pagos e o valor de face de R\$ 1.800,00). Afinal, pagou pelos títulos R\$ 2.000,00, mas recebeu apenas R\$ 1.800,00 correspondente ao valor de face. Pois bem, esse valor a maior pago inicialmente é o chamado ágio e corresponde, no exemplo, aos R\$ 200,00.

Mas por que alguém pagaria R\$ 2.000,00 por algo que receberá apenas R\$ 1.800,00? Simplesmente porque a operação não se resume a isso. Recebe-se também os juros.

Ainda a título ilustrativo, se o valor dos juros no período de dois anos forem R\$ 600,00 (R\$ 300,00 por ano), podemos perceber que a empresa terá desembolsado R\$ 2.000,00, mas recuperado R\$ 1.800,00 e obtido R\$ 600,00. No total, terá ganho R\$ 600,00? Claro que não! Afinal, seu resultado positivo corresponderá, em dois anos, ao que recebeu (o valor nominal dos títulos de R\$ 1.800,00 mais os juros brutos de R\$ 600,00) menos o que gastou (o efetivo gasto para a aquisição dos títulos no valor de R\$ 2.000,00). Ou seja, terá ganho R\$ 400,00 ($R\$ 1.800,00 + R\$ 600,00 - R\$ 2.000,00$). Esse valor é exatamente o mesmo que corresponde à diferença entre os juros brutos (R\$ 600,00) menos a amortização de ágio do período ($R\$ 200,00 = R\$ 2.000,00 - R\$ 1.800,00$).

Tais operações de aquisição de títulos, para um dos dois anos corresponderão à metade dos seus valores. O lucro bruto será de R\$ 300,00, enquanto a amortização de ágio será de R\$ 100,00 que representa uma conta de despesa.

Nesse caso, como ficaria o resultado completo da empresa?

Vejamos:

Receitas internas = R\$ 1.000,00

Despesas e custos internos = R\$ 800,00

Receitas com juros brutos na operação internacional = R\$ 300,00

Amortização do ágio = R\$ 100,00

Logo,

Total das receitas = R\$ 1.000,00 + R\$ 300,00 = R\$ 1.300,00

Total das despesas = R\$ 800,00 + R\$ 100,00 = R\$ 900,00

E assim

Lucro do período = R\$ 1.300,00 - R\$ 900,00 = R\$ 400,00

Desse modo, se for excluído os juros brutos, o resultado final tributável internamente será de:

R\$ 400,00 - R\$ 300,00 = R\$ 100,00

Ou seja, um resultado das operações internas de R\$ 200,00 é reduzido para R\$ 100,00, quando introduzimos a operação com títulos externos da forma como a defesa pretende.

É evidente que um tratado para evitar a dupla tributação de rendas com elementos de conexão não pode comprometer o resultado das operações integralmente realizada no Brasil.

No exemplo, a diferença entre os R\$ 200,00 de lucro interno e de R\$ 100,00 do lucro aferido da forma como a defesa milita é justamente os R\$ 100,00 da amortização indevidamente aproveitada pelo sujeito passivo.

Seu erro foi considerar que os lucros brutos recebidos são exonerados pelos tratados, quando os tratados apenas evitam a bitributação da renda que é fruto desses lucros brutos menos todas as despesas para serem obtidos. Do contrário, exoneram-se rendas obtidas nacionalmente, que não são abarcadas pelo tratado.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário quanto a esse item de autuação.

Da aplicação dos tratados na tributação da CSLL

Sobre o tema dos tratados para evitar a dupla tributação da renda serem aplicáveis à CSLL e, especificamente, acerca do alcance da Lei nº 13.202/15, a DRJ assim se manifestou, *in verbis*:

Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015

77. Após a lavratura dos autos de infração de IRPJ e CSLL em análise foi editada a Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015 (conversão da Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015), cujo artigo 11 dispõe que, para efeito de

interpretação, os acordos e convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda abrangem a CSLL:

Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943. *(Grifou-se)*

78. Consta do Parecer nº 90, de 2015, da Comissão Mista de Deputados e Senadores, na análise da Medida Provisória nº 685, de 2015, antes da votação pelo plenário da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, a justificativa de que a CSLL deve ser considerada incluída nas regras que afastam a dupla tributação para evitar a alegação de que o Brasil descumpra os acordos internacionais para evitar a dupla tributação da renda:

Acordos internacionais para evitar dupla tributação da renda

Inserimos no PLV dispositivo interpretativo com objetivo de deixar claro que os tratados e as convenções internacionais celebrados pela República Federativa do Brasil, destinados a evitar dupla tributação da renda, também abrangem a CSLL.

Como se sabe, existem dois tributos federais que oneram o lucro das empresas: o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a CSLL. Sem a norma interpretativa a que fizemos referência, pode ser alegado que o Brasil descumpra acordos internacionais, pois a RFB deverá cobrar a CSLL devida pelas companhias estrangeiras que auferirem lucros no País na hipótese de o tratado ou convenção prever expressamente apenas o IRPJ.

A inadequação da cobrança da CSLL pode ficar mais evidente na hipótese de tratados e convenções internacionais firmados antes da instituição da referida contribuição, efetivada pela MPV nº 22, de 6 de dezembro de 1988, posteriormente convertida na Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

Assim, de sorte a evitar que os tratados e as convenções internacionais sejam considerados descumpridos pelo Brasil, propomos o acolhimento do texto que, para efeito de interpretação, considera inserida a CSLL nos acordos que afastam a dupla tributação da renda. *(Grifou-se)*

79. Contudo, não há como se aplicar, indistintamente, a todos os acordos internacionais celebrados anteriormente à edição da Lei nº 13.202, de 2015, o entendimento de que as regras para evitar a dupla tributação da renda também se aplicam à CSLL.

80. A norma interpretativa não deve alterar qualquer conteúdo ou elemento da norma interpretada, deve apenas traduzir o seu significado e dirimir eventual dúvida acerca de sua aplicação, razão pela qual produz efeitos retroativamente, desde a edição na norma interpretada, conforme disposto no inciso I do artigo 106 do CTN (a lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados).

81. A norma que altera o sentido, o conteúdo ou o alcance da norma interpretada não estará interpretando-a, mas modificando a regra nela prevista, hipótese em que sua aplicação fica restrita aos casos futuros, em conformidade com o artigo 105 do CTN (a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores

futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116).

82. *No caso em exame, verifica-se que o artigo 11 da Lei nº 13.202, de 2015, tem inegável natureza modificativa de direitos, pois, conforme já relatado nos tópicos anteriores do presente voto, os Estados Contratantes que tiveram efetiva intenção de incluir a CSLL na regra para evitar a dupla tributação fizeram constar previsão expressa nesse sentido nos respectivos tratados internacionais. Assim, se inexistente qualquer referência à CSLL nos tratados internacionais é porque os Estados Contratantes simplesmente optaram por não incluí-la na regra contra a dupla tributação, razão pela qual dos mais de vinte acordos bilaterais celebrados pelo Brasil desde a instituição da CSLL pela Lei nº 7.689, de 1988, apenas os firmados com Portugal, Turquia, Trinidad e Tobago e Reino Unido prevêm a inclusão da CSLL na regra para evitar a dupla tributação.*

83. *Mesmo nos casos de tratados internacionais celebrados anteriormente à instituição da CSLL tal intenção devia ser obrigatoriamente materializada mediante notificação de sua instituição pelas autoridades competentes dos Estados Contratantes ou alteração dos correspondentes tratados internacionais, a exemplo do ocorrido com a Convenção Adicional Alterando a Convenção entre o Brasil e o Reino da Bélgica para Evitar a Dupla Tributação.*

84. *Destaque-se que a própria contribuinte auferiu juros provenientes de títulos emitidos pelo Governo da Coreia no ano-calendário de 2010, mas aplicou o tratado internacional apenas para o IRPJ e ofereceu a receita correspondente à tributação da CSLL, porquanto na convenção concluída com aquele país, promulgada pelo Decreto nº 354, de 1991, a CSLL não estava compreendida nos impostos visados pela regra contra a dupla tributação.*

85. *Reitere-se que a própria RFB, por meio da Nota Técnica Cosit nº 41, de 2011, já expediu orientação no sentido de que os tratados internacionais para evitar a dupla tributação devem conter previsão expressa em seu texto para serem aplicados à CSLL.*

86. *Logo, o artigo 11 da Lei nº 13.202, de 2015, a pretexto de interpretar os acordos internacionais firmados pelo Governo do Brasil, inovou no plano normativo e conferiu-lhes, na verdade, um novo sentido e alcance, de modo que materialmente não se enquadra como lei interpretativa.*

87. *Dessa forma, entendo que a norma contida no artigo 11 da Lei nº 13.202, de 2005, somente produz efeitos para os fatos geradores ocorridos após a sua publicação, em 09/12/2015.*

Os conceitos de norma interpretativa e de norma modificativa são opostos e excludentes. Se uma norma é interpretativa, nada inova, mas apenas expõe com maior clareza o sentido de um texto normativo preexistente.

Se a própria lei aduz que possui o caráter interpretativo, afirmar que, em verdade, a sua índole é modificativa, significa rejeitar a própria lavra do legislador, o que corresponde a um efetivo controle de constitucionalidade com redução de texto, algo que foi claramente feito pela DRJ na passagem acima reproduzida.

É por essa razão que a rejeição do caráter interpretativo do art. 3º da Lei Complementar 118/05 exigiu controle de constitucionalidade e possibilitou à objeção formulada perante o Supremo Tribunal Federal no RE 566621, julgado em 04/08/2011, cuja ementa transcrevemos abaixo:

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido.

Vale ainda consignar que o controle de constitucionalidade com redução de texto é aquele que atribui significado ao texto legal por meio da rejeição de parte da sua redação (repita-se: o que foi feito pela DRJ ao negar o caráter interpretativo da dicção legal).

Esse controle se diferencia do realizado sem redução ou meramente conforme a Constituição, o qual corresponde à escolha, dentre possíveis opções interpretativas, daquela que o exegeta considera compatível com o texto supremo. O primeiro tipo de controle, ou seja, com redução, não é da competência das autoridades administrativas.

Neste Colegiado, já se pacificou a impossibilidade de controle de constitucionalidade por meio da Súmula CARF nº 2º "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária". Apesar do seu singelo texto não fazer referência aos dois tipos de controle, evidentemente, a súmula é aplicável ao promovido com redução de texto por ser o mais severo ao afastar o próprio exercício do poder legislativo.

Ainda que possamos considerar que, no mérito, a decisão recorrida possui fortes fundamentos, não podemos deixar de considerar que, na forma, extrapolou sua competência decisória e seguir seus fundamentos corresponderia a desrespeitarmos a acima citada Súmula CARF nº 2º, de aplicação vinculada.

O artigo 11 da Lei nº 13.202, de 2015 expressamente determina a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação da renda para abarcar a CSLL. Esse dispositivo propaga os efeitos próprios das regras interpretativas, os quais são reconhecidos, não só pela doutrina jurídica nacional, mas também, na seara tributária, pelo art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, abaixo reproduzidos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Dessa forma, uma vez que os juros recebidos pela aquisição de títulos da dívida pública da Espanha e da Dinamarca não são tributados pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica por força dos tratados celebrados pelo Brasil com estas nações, algo não contestado sequer pela autoridade fiscal, também não podem ser tributados pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por força, ao menos, da aplicação retroativa do art. 11 da Lei nº 13.202/15.

Esse entendimento foi recentemente adotado, por unanimidade, pela Câmara Superior de Recursos Especiais, conforme AC nº 9101002.598, de 15 de março de 2017, cuja ementa abaixo reproduzimos:

CSLL. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. ABRANGÊNCIA.

Os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL. Efeitos retroativos da Lei n. 13.202, de 8.12.2015, expressamente interpretativa.

Dessa forma, deve ser afastada a autuação de CSLL relativamente à exclusão de valores da base de cálculo ajustada da CSLL, conforme relatado no item 3.1 do Termo de Verificação Fiscal, bem como as multas isoladas correspondentes; vale dizer, deve ser integralmente afastado o auto de infração lavrado às fls. 268-276.

Multas isoladas

Afastamos acima integralmente o auto de infração de fls. 268-276, o único em que havia o lançamento de multas isoladas.

Nos dois demais autos de infração de fls. 278-285 e 286-293, não foram lançadas multas isoladas. Logo, como a imposição punitiva já foi integralmente afastada em razão do provimento integral pela exoneração da sua base de incidência, os argumentos específicos dirigidos à multa ficam prejudicados.

Do recurso de ofício

A DRJ afastou a autuação relativamente à exclusão da amortização do ágio por causa de este item já estar incluído no lançamento da CSLL, de fls. 268-276, que adotou como fundamento a não aplicação dos tratados, pois havia adotado como base de cálculo o montante bruto dos juros e não o líquido já deduzida a amortização.

Pois bem, uma vez que afastamos integralmente a autuação de CSLL sobre os juros brutos, deixa de existir a dupla tributação que serviu de fundamento da decisão recorrida.

Impõe-se, assim, que seja mantida a autuação relativa à exclusão indevida da amortização de ágio da base de cálculo da CSLL, ou seja, deve prosperar o auto de infração lavrado de CSLL às fls. 286-292, pelos mesmos fundamentos da manutenção do auto de infração de IRPJ sobre a referida amortização do ágio.

Conclusão

Voto, pois, para dar provimento parcial ao recurso voluntário com o fito de exonerar o auto de infração de fls. 268-276 e para dar provimento integral ao recurso de ofício para restabelecer o auto de infração de fls. 286-293.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes