



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

Processo nº 16327.721302/2014-86
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.817 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2018
Matéria Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
Recorrente BANCO VOTORANTIM S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

Ementa:

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, em dar provimento ao recurso voluntário.

Fernando de Oliveira Brasil - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

(assinado digitalmente)

Relatório

Por bem resumir a lide, adoto o relatório contido no Acórdão nº 16-74.463 proferido pela 10ª Turma da DRJ/SPO (fls. 740/750):

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls.251-268, em ação fiscal empreendida junto à contribuinte supramencionada, relativa ao tratamento tributário dado aos juros de títulos de governos estrangeiros, auferidos no ano-calendário 2009, na base de cálculo da CSLL, a fiscalização apurou os fatos descritos a seguir:

1. Dos juros auferidos com títulos de governo estrangeiro

A contribuinte foi intimada a apresentar a composição do valor de R\$228.380.834,69, excluído da base de cálculo da CSLL no ano-calendário 2009 como “Juros não tributáveis – Títulos de Governos Externos”.

Em resposta, a fiscalizada esclareceu que os juros são oriundos de títulos emitidos pela Áustria, Dinamarca e Espanha, e que não foram oferecidos à tributação em virtude de tratados internacionais firmados entre o Brasil e os emitentes dos títulos para evitar a dupla tributação, sendo aplicáveis à CSLL (fls.116-118).

Entretanto, a legislação tributária que versa sobre isenção deve ser interpretada literalmente, a teor do art.111 do CTN.

Ademais, legislação que regulou cada tratado com os referidos governos estrangeiros, listada a seguir, é anterior à instituição da CSLL pela Lei nº 7.689/88:

A) Áustria: Decreto nº 78.107/76, Decreto Legislativo nº 95/75 e Portaria MF nº 470/76;

B) Dinamarca: Decreto nº 75.106/74, Decreto Legislativo nº 90/74 e Portarias MF nº 68/75 e 70/76;

C) Espanha: Decreto nº 76.975/76, Decreto Legislativo nº 62/75 e Portaria MF nº 45/76.

As Convenções Internacionais dos referidos Decretos tratam expressamente dos impostos sobre a renda e adicionais, bem como estabelecem a notificação mútua no caso de alteração da legislação tributária dos países contratantes.

Ora, a CSLL não substituiu o IRPJ, nem se caracteriza como adicional deste, eis que o IRPJ já possuía seu próprio adicional quando essa contribuição foi instituída. Trata-se, a CSLL, não de um novo imposto, mas de uma nova espécie tributária com finalidade e regramento específicos.

Registre-se ainda que as bases de cálculo de ambos são distintas, pois as adições, exclusões e compensações relativas à apuração da base de cálculo do IRPJ não são automaticamente computáveis na base de cálculo da CSLL, devendo existir previsão específica para tanto, conforme o art.57 da Lei nº 8.981/95, alterada pela Lei nº 9.065/95.

A própria CF/88 prevê a instituição de ambos tributos sobre a renda: impostos (art.153, III) e contribuições (art.195, I).

Também o STF firmou entendimento, no RE nº 138.284-8, de que as espécies tributárias são impostos, taxas, contribuições de melhoria, demais contribuições tributárias e empréstimos compulsórios.

Além disso, sem a notificação prévia entre os contratantes, a CSLL instituída após as referidas convenções não está abrangida pelos acordos internacionais. Nesse sentido a Solução de Consulta nº 23/2008 da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal – SRRF08, bem como as decisões das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil – DRJ, com ementas listadas às fls. 258-259.

Também a Nota Técnica nº 41/2011, da Coordenação Geral de Tributação - Cosit da RFB concluiu que:

as regras decorrentes dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda devem conter previsão expressa em seu texto para serem aplicadas à CSLL.

Ademais, considerando que a CSLL não foi automaticamente incluída em Convenções firmadas após a sua instituição, conclui-se que tal contribuição não se amolda às condições de identidade ou substancial semelhança com o IRPJ. Tal interpretação é consentânea com a posição do Estado Brasileiro, explicitada nos comentários à Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

Reproduzindo a posição do Brasil sobre a abrangência dos impostos (parágrafo 2 do art.2 daquela Convenção), a OCDE anotou que:

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

Assim, o alcance das Convenções firmadas pelo Brasil, quanto à tributação incidente sobre a renda, limita-se pela definição constitucional do imposto de renda.

O dever de notificação mútua em caso de modificação nas legislações tributárias consta do artigo 2 dos TDT em tela, e não resta dúvida que a introdução da CSLL se caracteriza como uma modificação significativa nos termos das convenções. A interpretação de boa fé seria aplicável nos casos em que não houvesse previsão nas próprias convenções do tratamento a ser dispensado às alterações das legislações tributárias, o que não é o caso.

2. Das infrações apuradas

2.1 Exclusões indevidas da base de cálculo ajustada da CSLL

Diante da exclusão indevida da base de cálculo da CSLL dos juros auferidos com títulos de governo estrangeiro, no montante de R\$228.380.834,69, no ano-calendário 2009, foi recomposta a base de cálculo da contribuição, conforme o quadro abaixo, já ajustado por autuação anterior da empresa no ano em comento, por falta de adição de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL (processo 16327.720734/2013-99):

Processo nº 16327.721302/2014-86
Acórdão n.º **1301-002.817**

S1-C3T1
Fl. 1.127

CSLL - ANO CALENDÁRIO 2009	DIPJ	APURAÇÃO FISCO	DIFERENÇA
Lucro Líquido antes da CSLL	411.085.154,66	411.085.154,66	-
(+) Adições*	4.476.763.917,16	4.476.763.917,16	-
(-) Exclusões	4.415.895.684,47	4.187.514.849,78	(228.380.834,69)
= Base de Cálculo da CSLL antes da compensação da BC Negativa	471.953.387,35	700.334.222,04	228.380.834,69
(-) Compensação de BC Negativa*	141.586.036,21	210.100.366,61	68.514.250,41
= Base de Cálculo da CSLL	330.367.371,15	490.233.855,43	159.866.584,28
CSLL (ALÍQ 15%)	49.555.105,67	73.535.093,31	23.979.987,64

* Valores da Coluna DIPJ: ajustados pelo PAF nº 16.327-720.734/2013-99

2.2 Da multa isolada por insuficiência de recolhimento de CSLL sobre estimativa mensal

No ano-calendário 2009 a contribuinte, tributada pelo lucro real, optou pela apuração anual do IRPJ, devendo realizar antecipações mensais do imposto com base na receita bruta e acréscimos, ou com base em balanço/balancete de suspensão ou redução, a teor dos arts.222 a 230 do RIR/99.

A exclusão da receita de juros de títulos de governos estrangeiros resultou em redução/suspensão indevidas da estimativa mensal de CSLL, acarretando a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de CSLL sobre a base de cálculo estimada nos meses de Abril e Junho, conforme quadro a seguir:

DEMONSTRATIVO DE MULTA ISOLADA PARA AS ESTIMATIVAS AFURADAS		
CSLL		
	Abril	Junho
Base de Cálculo da CSLL antes da Compensação de da BC Negativa da CSLL*	46.896.752,11	145.745.985,57
(+) Receita excluída indevidamente conforme Balancete Suspensão apresentado pelo contribuinte	114.054.636,42	148.495.166,91
Base de Cálculo da CSLL apurada antes da Compensação de da BC Negativa da CSLL	160.951.388,53	294.241.152,48
(-) Compensação da BC Negativa da CSLL	48.283.416,56	88.272.345,74
Base de Cálculo da CSLL apurada	112.665.971,97	205.968.806,74
Estimativa de CSLL devida com infrações (15% da BC)	16.899.895,80	30.895.321,01
(-) Estimativa de CSLL declaradas/pagas em meses anteriores	6.553.795,55	8.697.830,72
Estimativa de CSLL apurada	10.344.106,25	22.197.490,29
Estimativa de CSLL a pagar declarada em DCTF ^{†1}	0,00	6.606.497,77
Estimativa a pagar no mês (Base de Cálculo da Multa Isolada)	10.344.106,25	15.591.992,52
MULTA ISOLADA (50% sobre a falta de recolhimento)	5.172.053,12	7.795.996,26

Fonte:

* Balancetes de Suspensão /Redução apresentados pela contribuinte na resposta de 11/12/2014.

^{†1} Extrato de DCTF.

O auto de infração consta às fls. 243-250, e foi fundamentado nos seguintes dispositivos legais:

Demonstrativo da CSLL

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor (R\$)
Principal	Arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689/88, com alterações do art.2º da Lei nº 8.034/90 e do art.17 da Lei nº 11.727/2008; art.2º da Lei nº 9.249/95; art.57 da Lei nº 8.981/95, alterado pelo art.1º da Lei nº 9.065/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96; art.28 da Lei nº 9.430/96.	23.979.987,64
Juros de Mora (até 12/2014)	Arts. 6º, §2º, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.	11.097.938,28
Multa Proporcional	Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007.	17.984.990,73
Multa Isolada	Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007.	12.968.046,38
TOTAL		66.030.963,03

Da Impugnação

Inconformada com a autuação, a empresa apresentou em 19/01/15 a impugnação de fls. 378-421, acompanhada dos documentos de fls. 422-635. Em 21/04/16, apresentou requerimento e documentos de fls. 642-736. Em síntese, as alegações são as seguintes:

I – Dos fatos

As Convenções para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e sobre o Capital (TDT) com Áustria, Dinamarca e Espanha são aplicáveis à CSLL, impossibilitando a tributação dos juros em tela pelo Brasil. Ainda que não fosse assim, a multa isolada não pode ser exigida, pois existem vícios materiais em sua aplicação.

II – Do Direito**II.1 – Da aplicabilidade dos Tratados Internacionais à CSLL**

Os arts.2º e 11 dos TDT celebrados com os países em referência (fls.380- 381) permitem a exclusão dos juros em análise. Ademais, frise-se que:

(i) a legislação tributária brasileira determina a necessidade de observância dos tratados internacionais;

(ii) os Tratados em tela aplicam-se à CSLL, pois foram celebrados antes de sua criação e essa contribuição é semelhante ao IRPJ;

(iii) a notificação da criação da CSLL, pelo Brasil aos demais contratantes, não é requisito para aplicação dos Tratados à CSLL

Também a palavra “imposto” nos TDT abrange a CSLL, seja por interpretação evolutiva desses Tratados, seja por interpretação histórica desses acordos.

II.1.1 – O art.98 do CTN

O art.98 do CTN determina que a lei interna deverá observar as disposições dos tratados. Assim, a legislação doméstica é derogada pelos tratados internacionais, conforme já decidiram o STF e o Carf (decisões às fls.382).

II.1.2 – Dos critérios do art.2º dos TDT para aplicabilidade dos tratados internacionais

As disposições dos TDT em tela aplicam-se ao IRPJ e à CSLL pois, apesar de o art.2º, §2º, no caso dos acordos celebrados com a Áustria e a Dinamarca, e o art.2º, §4º, do acordo celebrado com a Espanha, tratarem do “imposto de renda”, tais dispositivos estabelecem que a convenção aplica-se a qualquer “imposto **idêntico ou substancialmente semelhante**” **introduzido na legislação pátria posteriormente** à entrada em vigor do TDT.

Qualquer tributo que preencher tais requisitos estará abrangido pelos referidos acordos, e os “Estados contratantes notificar-se-ão mutuamente”.

II.1.2.1 – Da substancial semelhança entre o IRPJ e a CSLL

Conforme o art.4º do CTN, a natureza jurídica de um tributo é determinada por seu fato gerador, e não por sua alíquota ou base de cálculo. Por sua vez, o art.43 do mesmo Código dita que a hipótese de incidência desse tributo é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, traduzido no acréscimo patrimonial da contribuinte.

A seu turno, o fato gerador da CSLL, conforme o art.1º da Lei nº 7.689/88, corresponde ao lucro das pessoas jurídicas, assim entendido como acréscimo patrimonial.

Assim, o IRPJ e a CSLL incidem sobre a mesma materialidade, i.e., têm a mesma hipótese de incidência, ainda que ajustes às bases de cálculo de cada tributo estejam previstos na legislação.

No próprio TVF, fls.09, a fiscalização admite que a CSLL é semelhante ao IRPJ, o que, por si só, seria suficiente para anular o auto de infração.

Ressalve-se que o termo “imposto” utilizado nos TDT exige uma interpretação abrangente e teleológica quanto a isso.

Ademais, o fato de o STF reconhecido a constitucionalidade da CSLL em razão de sua semelhança com o IRPJ demonstra a falta de razoabilidade em se exigir que, no âmbito de um acordo internacional, as partes fiem-se na destinação da receita do tributo como critério para aplicar ou não a convenção.

II.1.2.2 – Celebração dos Tratados antes da criação da CSLL

Os Tratados determinam ainda que os “impostos idênticos ou substancialmente semelhantes” sejam inseridos na legislação pátria posteriormente à sua celebração.

A CSLL foi instituída em 1988, bem depois da entrada em vigor dos referidos Acordos, e onera a mesma base tributável do IRPJ, o lucro. Inclusive, a alíquota do IRPJ foi reduzida para que a instituição da CSLL não onerasse demasiado os contribuintes.

Portanto, a CSLL preenche os dois critérios trazidos pelos TDT, quais sejam: (i) ser substancialmente semelhante ao imposto incidente sobre a renda, e (ii) ser introduzida posteriormente à celebração dos tratados internacionais.

Diante disso, as disposições dos tratados em tela aplicam-se à CSLL, conforme jurisprudência do Carf às fls.391-392.

Além disso, o Estado brasileiro autoriza a compensação do IR pago no exterior com a CSLL devida no Brasil em virtude do mesmo rendimento, conforme o art.15 da IN SRF nº 213/2002, confirmando que ambos tributos incidem sobre a mesma materialidade e são substancialmente semelhantes.

II.1.2.3 – Da notificação aos Estados Contratantes

O art.2º, § 4º, dos TDT, que estabelece a notificação mútua entre os Estados contratantes no caso de modificação das legislações tributárias internas, não condiciona a aplicação do Tratado à notificação entre os contratantes, pois não existe vinculação entre os critérios de aplicação dos Tratados e o ato de notificar.

O art.26 da Convenção de Viena sobre Tratados (Decreto nº 7.030/2009) dita que o tratado obriga as partes e por elas deve ser cumprido de boa-fé. O Fisco não pode usar a inércia do Governo Brasileiro para justificar a não abrangência da CSLL pelas convenções internacionais. Tal postura contraria os princípios da boa-fé e de que os contratos devem ser cumpridos.

Se o Brasil entende que CSLL não é imposto nem é semelhante ao “imposto de renda”, deveria notificar os Estados contratantes do TDT a esse respeito.

Também não se pode exigir que a abrangência dos TDT à CSLL ocorra por meio de Protocolo entre os contratantes pois os TDT prevêm apenas uma notificação, que será transmitida, conforme o art.78 da Convenção de Viena, diretamente aos Estados. Sendo assim, é possível que tenha havido tal notificação, sem que o Fisco tenha sido informado desse fato.

Em todo caso, já demonstrado que a notificação, pelo Brasil, não é requisito para a aplicação dos Tratados à CSLL. Assim, tem-se que:

- i) a CSLL tem o lucro como fato gerador, sendo substancialmente semelhante ao IRPJ para aplicação dos TDT;
- ii) o fato de não ser “imposto” não afasta a aplicação dos TDT;
- iii) a CSLL foi instituída posteriormente aos TDT em tela, obrigando sua assimilação pelos referidos Acordos;
- iv) a falta de notificação pelo Brasil não obsta a aplicação dos Tratados à CSLL.

Conclui-se que os arts. 2º e 11, §3º, “b”, dos TDT aplica-se aos juros auferidos pela impugnante, devendo ser cancelado o lançamento da CSLL sobre tais rendimentos.

II.2 – Da interpretação dos Tratados

No caso presente, diante de situação que enseje dupla tributação, não resta dúvida de que os TDT são aplicáveis, pois a impugnante é residente do Estado Brasileiro. E somente Áustria, Dinamarca e Espanha podem tributar os juros decorrentes dos títulos de suas dívidas públicas, conforme os arts.11, §3º, “b”, dos TDT celebrados com a Áustria e Dinamarca, e art.11, §4º, “b”, do TDT firmado com a Espanha.

A controvérsia relaciona-se ao fato de a CSLL estar ou não sujeita aos TDT, se ela se inclui na definição de “impostos visados pela Convenção”.

A fiscalização confundiu as disposições de um tratado com as previsões na legislação doméstica, não reconhecendo a similitude da CSLL sob a ótica da legislação interna e deixando de atentar para os mecanismos previstos nos TDT que resultam na proibição da dupla tributação, confundindo as disposições de um tratado com as previsões na legislação doméstica de suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção.

Os Tratados, todavia, não modificam a legislação doméstica. Eles apenas limitam sua aplicação, não tratando de suspensão, exclusão ou isenção tributárias. Assim, o art.111 do CTN não se aplica aos TDT.

Se o art.2º dos TDT fosse preciso quanto ao nome dos tributos abarcados, nem o IRPJ estaria por ele abrangido, pois utiliza as expressões “imposto de renda” e “imposto federal de renda”. Por sua vez, o art.1º do Decreto nº 1.598/77 o chama de “imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas”, enquanto que o art.1º do Decreto nº 3.000/99 trata-o como “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”, assim como o art.153, III, da CF/88.

De acordo com o art.31 da Convenção de Viena, um tratado deve ser interpretado à luz de seu objetivo e finalidade, o que foi reafirmado no art.2º, §4º, dos TDT, que dita que as convenções se aplicam a “quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes.”

Portanto, os TDT devem ser interpretados de acordo com sua finalidade, havendo que se adotar uma interpretação extensiva para o termo “imposto” usado nos TDT.

Ainda que se queira interpretar literalmente os Tratados, deve-se atentar para o significado de “imposto” nos países contratantes estrangeiros.

II.2.1 – O conceito de “Tax”, traduzido impropriamente como “imposto” é igual ao conceito de tributo

O termo “tax”, traduzido equivocadamente nas convenções brasileiras como “imposto”, refere-se a qualquer tributo, pois a definição utilizada na Convenção Modelo da OCDE, “qualquer prestação pecuniária imposta e exigida pelo Estado”, é análoga à definição constante do art.3º do CTN. A seguir, ambas definições:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Any charge of money or property that imposed by a government upon individuals or entities that are within the government's authority to collect. This term, however, generally does not include charges imposed in exchange for the provision of specific goods or services (e.g., bridge tools or sanitation fees).

Ademais, apesar de o Brasil diferenciar tributo (gênero) de imposto (espécie), tal diferenciação não é feita pelos demais países, a saber, EUA, Áustria, França, Dinamarca e Espanha, dentre outros, que utilizam a palavra “imposto” como sinônimo de “tributo”. Nesse sentido, os Tratados firmados com a Áustria e a Espanha, não obstante o art.2º fazer remissão a “Impostos Visados pela Convenção”,

relacionam outras espécies tributárias (contribuições) incidentes sobre a renda e sujeitas à aplicação dos Tratados.

Ressalte-se que, conforme o art.33 da Convenção de Viena, quando o Tratado for autenticado em dois ou mais idiomas, seu texto faz igualmente fé em cada um deles. No caso do TDT firmado com a Dinamarca, ali é estabelecido que, em caso de divergência, prevalece o texto em inglês, no qual “tax” é empregada no sentido de tributos na expressão: *The Convention shall also apply to any identical or substantial similar taxes ...*

Observe-se ainda que os termos “imposto de renda” e “imposto federal de renda” do art.2º dos TDT em tela não se referem aos tributos de mesmo nome previstos na legislação interna, mas aos tributos que, à época da Convenção, incidiam sobre a renda.

II.2.2 – Interpretação dos TDT no tempo: perspectivas dinâmica e estática

Desde a celebração dos TDT em tela, a legislação tributária brasileira foi alterada várias vezes e uma nova constituição foi promulgada. Assim, a interpretação dos Tratados não deve ser estática, isto é, aplicando-os apenas aos tributos vigentes à época da negociação, sob pena de torná-los inócuos.

II.2.2.1 – Interpretação Dinâmica dos TDT

O §4º do art.2º do TDT prevê sua aplicação a tributos criados posteriormente à convenção, protegendo os contratantes contra modificações na legislação interna que venham a alterar o pactuado no TDT.

Apesar de reconhecer a alteração da legislação com a criação da CSLL, a fiscalização entendeu que os TDT não abarcariam tal contribuição.

Entretanto, os contratantes podem ter entendido desnecessário mencionar a CSLL, eis que o art.2º, §4º, dos TDT abarcam “taxes” semelhantes ao IRPJ, como a CSLL. Ou tenham redigido o TDT como a Convenção Modelo da OCDE para harmonizar a consistência em sua interpretação.

Além disso, o contexto em que celebrados os Tratados é outro, pois não existia a CSLL. Tal fato altera a interpretação dos tratados, conforme o art.3º, §2º dos TDT, pois o contexto atual é outro e exige que a CSLL também seja objeto dos Acordos.

Assim, não se aplica ao caso a NT Cosit nº 41/2011. Ademais, tal ato administrativo não tem efeito vinculante sobre os contribuintes, pois destina-se apenas ao Fisco.

Também a reserva ao §2º do art.2º da Convenção Modelo da OCDE feita pelo Brasil não indica que a CSLL não seria objeto do tratado. Referido dispositivo trata de renda, tendo a reserva a finalidade de evitar que impostos não incidentes sobre a renda fossem incluídos na Convenção. Ademais, o §4º do mesmo artigo, fundamento para aplicação do TDT à CSLL, não foi objeto de reserva e é previsto em todas as convenções em discussão.

Além disso, com a criação da CSLL, parte do IRPJ deixou de se sujeitar à convenção, se válido o entendimento do Fisco. Assim, o Brasil afastou unilateralmente a aplicação do TDT de parte dos tributos sobre a renda, frustrando o objetivo da Convenção, que é prevenir a dupla tributação.

Entretanto, a OCDE adota interpretação dinâmica da legislação tributária, acompanhando o contexto legislativo, devendo os termos não definidos pelos Tratados ser averiguados no momento da aplicação dos tributos, e não quando o TDT foi assinado.

Assim, não é legítimo que o Brasil manipule o conceito de “imposto de renda” para deixar de cumprir os TDT. Tal atitude contraria (i) a boa-fé exigida pelos tratados, pois o Brasil não notificou os países contratantes da criação da CSLL, e (ii) a obrigação de cumprir o acordo, ambas previstas no art.26 da Convenção de Viena, pois o TDT deixa de ser cumprido por disposição de legislação interna superveniente.

A interpretação estreita da legislação pode acarretar denúncia dos TDT e violação do art.49, I, da CF/88 que dispõe sobre a competência exclusiva do Congresso para resolver sobre Tratados Internacionais.

O afastamento unilateral de um Tratado por legislação doméstica é vedado tanto pelo Direito Internacional como pela legislação doméstica (art.98 do CTN), pois a lei tributária aplicada fora dos limites estabelecidos pelos Tratados não observa a jurisdição do Estado, extrapolando a jurisdição sobre a qual o Estado pode tributar, sendo inválida sua aplicação.

Além disso, o art.32, “b”, da Convenção de Viena não permite interpretar que a CSLL não esteja abarcada pelos TDT anteriores à sua implementação, pois à época da celebração dos Acordos, a alíquota do IRPJ era de 30%, não sendo razoável supor que atualmente os TDT sejam aplicados apenas ao IRPJ e adicional, cujas alíquotas somam 25% do lucro, pois os contratantes esperavam evitar a dupla tributação de 30% do lucro dos tributos incidentes sobre a renda.

II.2.2.2 – Interpretação Estática dos TDT

De acordo com o art.31 da Convenção de Viena, os contratantes devem usar palavras que lhes sejam de uso corrente, mas podem estipular significados especiais para os termos por eles empregados na convenção.

Quanto ao significado comum atribuído a um termo, o art.3º, §2º, dos TDT em análise dita que:

(...) para a aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objetos da Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente.

Ou seja: os termos comuns serão entendidos conforme as respectivas legislações dos contratantes.

Nesse passo, verifica-se que o termo “imposto” não possui nenhuma estipulação especial nos TDT. Assim, sua definição deve ter um significado comum, buscado na *legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da Convenção*.

No caso, a definição de “imposto” constante do CTN é a de uma obrigação decorrente de uma situação na qual a contribuinte manifesta ser titular de uma riqueza ou de um benefício, os quais não derivam de uma ação estatal específica à contribuinte.

É o caso da CSLL pois, embora sua arrecadação tenha destinação própria (Seguridade Social), ela não é específica a seus contribuintes, pois as empresas não são beneficiárias específicas de direitos “à saúde, à previdência e à assistência social” (art.194 da CF/88). Por outro lado, a CSLL tem como hipótese de incidência a mesma situação relativa à contribuinte, o auferimento de lucro.

Conclui-se que o apego à palavra “imposto” para não aplicar os TDT à CSLL também causa o cancelamento da autuação.

II.3 - Da impossibilidade de exigência da multa isolada: *bis in idem*

A imposição de multa isolada em conjunto com a multa de ofício configura *bis in idem* pois estão sendo lançadas duas multas sobre a mesma infração (suposto não recolhimento da CSLL lançada) e mesma base de cálculo (lucro decorrente dos juros remunerados pelos títulos governamentais), o que é vedado pela legislação. Nesse sentido a Súmula 105 da CSRF.

Além disso, a multa isolada não pode ser lançada após findo o ano-calendário, pois as estimativas mensais de CSLL recolhidas são mera antecipação da CSLL apurada ao final do ano-calendário. Ao término do ano-calendário deixa de existir o tributo antecipado pelas estimativas mensais, sendo substituído pelo tributo definitivo (princípio da absorção ou consunção). Assim, não deve ser aplicada penalidade pela não antecipação, eis que já houve aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo (multa de ofício).

Não se pode penalizar a infração meio (falta de recolhimento de estimativa) junto com penalização da infração fim (falta de recolhimento de CSLL), e a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas só pode ser cobrada até o limite do tributo devido até o final do exercício, conforme acórdão da CSRF de 04/12/2006 (fls.416).

Após o término do ano-calendário, não se pode exigir eventual estimativa que deixou de ser recolhida, pois já terão sido apurados e quitados o IRPJ e a CSLL.

Ademais, aplicar a multa isolada nesse caso é uma contradição, pois as respectivas estimativas não foram sequer declaradas pela impugnante, tendo surgido apenas com o lançamento de ofício, após o ano-calendário. Então, não haverá base de cálculo para se cobrar a multa isolada pois o valor das estimativas não pagas não refletirá a realidade da contribuinte.

Assim, somente poderá ser exigida a multa de ofício sobre a CSLL que deixou de ser recolhida.

II.4 – Da ilegitimidade da incidência de juros sobre as multas de ofício e isolada

Conforme o art.61 da Lei nº 9.430/96, somente são admitidos os juros sobre débitos de tributos e contribuições, mas não sobre multas.

Além disso, os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, devendo incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, o que não é o caso da multa.

Os juros decorrem de uma obrigação principal e não podem incidir sobre a multa, pois esta não retrata a obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida.

Ademais, a aplicação dos juros sobre o principal e a multa afronta o princípio constitucional do não-confisco e viola o direito de propriedade. Nesse sentido a jurisprudência do Carf e CSRF.

III – Do pedido

Pelo exposto, pede-se o cancelamento da autuação, e, em caso contrário, que se afaste a multa isolada e os juros sobre as multas.

Posteriormente, em 21/01/2016, a impugnante apresentou requerimento e documentos de fls. 642-736, nos quais pede, em suma, a aplicação do art.11 da Lei nº 13.202/2015, que determinaria que a CSLL estaria abrangida pelos TDT.

A DRJ, ao analisar a impugnação apresentada, julgou procedente o lançamento fiscal, mantendo o crédito tributário exigido

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 843/877), no qual repisa os argumentos da Impugnação e contesta os motivos que levaram à DRJ a julgar seus pedido improcedente.

Eis a síntese do necessário. Passo a decidir.

Voto

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator

Primeiramente, impende registrar que o Recurso Voluntário é tempestivo, razão pela qual dele conheço.

PRELIMINAR

DA NECESSIDADE DE APRECIÇÃO EM CONJUNTO COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO CORRELATO.

A Recorrente ressalta a importância do julgamento do presente Recurso em conjunto com aquele apresentado nos autos do PTA nº 16327.720511/2015-93, pendente de julgamento.

Isso porque, a Recorrente entende que ambos os casos tratam substancialmente da mesma matéria fática, qual seja: a aplicação dos TDT à CSLL, o que pode ser facilmente observado quando se comparado os TVFs que nortearam as autuações fiscais.

Dessa forma, a Recorrente pleiteia que seja reconhecida a conexão existente entre estes processos a fim de restar decidido nos autos de um Processo Administrativo os efeitos diretos no outro, por uma questão de coerência processual e evitar decisões diferentes, conforme os termos do art. 6º do Anexo II do RICARF,.

Ocorre que já houve a decisão do Recurso Voluntário por este Colegiado nos autos do PTA nº 16327.720511/2015-93 sob a relatoria de Luiz Augusto de Souza Gonçalves, cuja ementa transcrevo a seguir:

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. 268276 e para dar provimento integral ao recurso de ofício para restabelecer o crédito tributário lançado através do auto de infração de fls. 286293.

Assim, resta prejudicada o pleito da Recorrente, uma vez que já há decisão deste Colegiado naqueles autos.

MÉRITO

Cuida o presente processo de autos de infração referente ao ano-calendário de 2009 relativo a CSLL incidentes sobre: (i) os rendimentos de R\$ 220.380.834,69 provenientes de juros remunerados por título emitidos por entidades governamentais (Áustria, Dinamarca e Espanha); (ii) créditos de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais de CSLL nos meses de abril e junho de 2009, prevista no art. 44,II, "b", da Lei nº 9.430/96. acrescidos da multa de ofício e juros de mora.

Passo a analisar separadamente as infrações acima citadas para melhor compreensão dos fatos.

DA APLICAÇÃO DOS TDT À CSLL

Pois bem, conforme aqui noticiado, o contribuinte foi intimado pela fiscalização para apresentar a composição do valor de R\$ 228.380.834,69 (Duzentos e vinte oito milhões, trezentos e oitenta mil, oitocentos e trinta e quatro Reais e sessenta e nove centavos) informado como exclusão da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2009 a título de “Juros não tributáveis - Títulos de Governos Externos”.

A Recorrente apresentou sua resposta em 30/05/2014, indicando quais eram os ativos e apresentou razão das contas envolvidas nos lançamentos contábeis. Os juros recebidos são oriundos de títulos emitidos pela Áustria, Dinamarca e Espanha, conforme documentação acostada pelo contribuinte.

Confira-se os excertos trazidos pela fiscalização à fl. 252 nesse tocante:

Intimado a esclarecer o não oferecimento dos juros à tributação da CSLL, o contribuinte alega, 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 argumenta, 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’.”

No entanto, a Fiscalização entendeu que todas as Convenções foram celebradas antes da instituição da CSLL pela Lei nº 7.689, de 15/12/1988, e assim dispuseram sobre os impostos visados:

Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976 - DOU de 23/7/1976
Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Austria
Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República da Áustria destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e sobre o Capital

ARTIGO 2 Impostos visados pela Convenção

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

a) no caso do Brasil:

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

(...)

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

Artigo 23, parágrafo 7.

ARTIGO 11 Juros

1. Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses juros podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos juros.

3. Não obstante o disposto nos parágrafos 1 e 2:

a) os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos ao Governo do outro Estado Contratante, a uma sua subdivisão política, ou a qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade exclusiva daquele Governo, de uma sua subdivisão política, são isentos de imposto no primeiro Estado Contratante;

b) os juros da dívida pública, de títulos ou debêntures emitidos pelo Governo de um Estado Contratante ou qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade daquele Governo e pagos a um residente do outro Estado Contratante só são tributáveis no primeiro Estado.

4. O termo "juros" usado no presente artigo designa os rendimentos da dívida pública, de títulos ou debêntures, acompanhados ou não de garantia hipotecária ou de cláusula de participação nos lucros, e de créditos de qualquer natureza, bem como outros rendimentos que pela legislação tributária do Estado Contratante de que provenham sejam assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas.

7. Os juros serão considerados provenientes do um Estado Contratante quando o devedor for esse próprio Estado, uma sua subdivisão política, ou um residente desse Estado. No entanto, quando o devedor dos juros, residente ou não de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente pelo qual haja sido contraída a obrigação que dá origem aos juros e esse estabelecimento permanente suporte o pagamento desses juros, tais juros serão considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento permanente estiver situado.

Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974 - DOU de 8.1.1975

Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil –Dinamarca CONVENÇÃO entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Dinamarca destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda

ARTIGO 2 Impostos visados

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

a) no caso do Brasil:

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

2. Esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos impostos acima mencionados, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente de qualquer modificação significativa que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias.

ARTIGO 11 Juros

1. Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses juros podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos juros .

3. Não obstante o disposto nos parágrafos 1 e 2:

a) os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos ao Governo de outro Estado Contratante, a uma sua subdivisão política ou a qualquer agência, (inclusive uma instituição financeira) de propriedade exclusiva daquele Governo, ou de uma sua subdivisão, são isentos de imposto no primeiro Estado Contratante;

b) os juros da dívida pública, de títulos ou debêntures emitidos pelo Governo de um Estado Contratante, por uma sua subdivisão política ou por qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade daquele Governo, só são tributáveis nesse Estado.

4. O termo "juros" usado no presente artigo designa os rendimentos da dívida pública, de títulos ou debêntures, acompanhados ou não de garantia hipotecária ou de cláusula de participação nos lucros, e de créditos de qualquer natureza, bem como outros rendimentos que pela legislação tributária do Estado Contratante de que provenham sejam assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas.

5. As disposições dos parágrafos 1 e 2 não se aplicam se o beneficiário dos juros, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que provenham os juros, um estabelecimento permanente ao qual se ligue efetivamente o crédito gerador dos juros. Neste caso, aplicar-se-á o disposto no Artigo 7.

6. A limitação estabelecida no parágrafo 2 não se aplica aos juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um estabelecimento permanente de uma empresa do outro Estado Contratante situado em um terceiro Estado.

7. Os juros serão considerados como provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for esse próprio Estado, uma sua subdivisão política, uma autoridade local ou um residente desse Estado. No entanto, quando o devedor dos juros, residente ou não de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente pelo qual haja sido contraída a obrigação que dá origem aos juros e caiba a esse estabelecimento permanente o pagamento desses juros, tais juros serão considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento permanente estiver situado.

Decreto nº 76.975, de 2 de Janeiro de 1976 - DOU de 5.1.1976

Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Previne a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha CONVENÇÃO entre a República Federativa do Brasil e o Estado Espanhol destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda

ARTIGO 2 Impostos visados

1. A presente Convenção se aplica aos impostos sobre a renda exigidos por um dos Estados Contratantes, qualquer que seja o sistema usado para a sua exação.

2. Consideram-se impostos sobre a renda aqueles que incidem sobre a totalidade da renda ou sobre parte da mesma, inclusive os impostos provenientes da alienação de bens móveis ou imóveis, os impostos sobre o montante dos salários pagos pela empresa (não se incluindo as cotas de Previdência Social), assim como os impostos sobre as mais-valias.

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

a) no Brasil:

- O Imposto de renda com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância (doravante referido como 'imposto brasileiro');

(...)

4. Esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que foram posteriormente criados seja em adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão de qualquer

modificação significativa que tenha sido introduzida em suas respectivas legislações fiscais.

ARTIGO II Juros

1. Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses juros podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos juros.

3. O imposto sobre os juros pagos a instituições financeiras de um Estado Contratante em decorrência de empréstimos e créditos concedidos por um prazo mínimo de 10 anos e com o objetivo de financiar a aquisição de bens de equipamento, não poderá exceder no Estado Contratante de que procedam os juros 10% do montante bruto dos juros.

4. Não obstante o disposto nos parágrafos 1 e 2:

a) os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos ao Governo do outro Estado Contratante, ou a uma de suas subdivisões políticas ou a qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade exclusiva daquele Governo, ou de uma de suas subdivisões políticas são isentos de imposto no primeiro Estado Contratante;

b) os juros da dívida pública, dos títulos ou debêntures emitidos pelo Governo de um Estado Contratante ou por qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade desse Governo, só são tributáveis nesse Estado.

5. O termo "juros" usado no presente artigo compreende os rendimentos da Dívida Pública, dos títulos ou debêntures, acompanhados ou não de garantia hipotecária ou de cláusula de participação nos lucros, e de créditos de qualquer natureza, bem como qualquer outro rendimento que, pela legislação tributária do Estado Contratante de que provenham, seja assemelhado aos rendimentos de importâncias emprestadas.

8. Os juros serão considerados como provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for o próprio Estado, uma de suas subdivisões políticas, uma de suas entidades locais ou um residente desse Estado. No entanto, quando o devedor dos juros, residente ou não de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente pelo qual haja sido contraída a obrigação que dá origem aos juros e caiba a esse estabelecimento permanente o pagamento dos juros, esses juros serão considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento permanente estiver situado.

Desse modo, o entendimento da fiscalização em relação as transcrições acima é que somente o imposto de renda seria abarcado pelas Convenções, conforme disposto no referido art. 2.

Adicionalmente, a fiscalização ressaltou que 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.

Conseqüentemente, entendeu que a CSLL não se caracteriza como uma substituição ao IRPJ e nem um adicional ao imposto de renda. Além disso, constatou que a CSLL não se trata de imposto novo, mas sim uma nova espécie

Em sua defesa, a Recorrente entendeu que: " (i) as regras dos TDT celebrados com Áustria, Dinamarca e Espanha determinam que os tratados sejam aplicados a tributos criados posteriormente, desde que "substancialmente semelhantes" aos tributos visados pela convenção; (ii) a CSLL é "substancialmente semelhantes" ao IRPJ; (iii) diante da similitude entre CSLL e IRPJ, os princípios e as regras hermenêuticas aplicáveis aos TDT, o dever internacional de boa-fé e a posição dos TDT no ordenamento jurídico pátrio impõem ao Brasil a obrigação de sua aplicação à CSLL; e (iv) no caso dos tratados anteriores à criação da CSLL, não é necessária a expedição de notificação ao outro Estado contratante ou a alteração do texto do acordo para que o TDT seja a ela aplicável.

Pois bem, a questão posta aqui é relativa à exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, relativa aos ano-calendário de 2009; com aplicação de multa de ofício e juros, bem como multa isolada pela falta de recolhimento sobre a base estimada da contribuição no mesmo período, em razão da fiscalização considerar incorreto o procedimento adotado pelo recorrente, de excluir da base de cálculo da CSLL os rendimentos dos juros dos títulos da dívida soberana da Áustria, Dinamarca e Espanha, por falta de amparo legal.

Tais países assinaram com o Brasil TDT para evitar a dupla tributação sobre a renda anteriormente a data da instituição CSLL em 1988.

O cerne da questão, portanto, é saber se tais TDTs se aplicam a CSLL. Vejamos o alcance da Lei nº 13.202/15, *in verbis*:

Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015

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 dispôs 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.

A DRJ entendeu que para aplicação do dispositivo acima, é preciso analisar se a lei é pretensamente interpretativa (uma lei nova) ou é uma lei realmente interpretativa que apenas esclarece dispositivo já em vigor, que nesse casos e aplica a fatos passados.

Dessa forma a DRJ concluiu que a norma não teria conteúdo interpretativo, mas sim de inovação e que seria, portanto, aplicada apenas aos fatos geradores posteriores a sua vigência.

Entendo que tal argumento não deve prosperar. Primeira, pois, pra fins de tratado, o que deve levar em conta é a base de incidência do tributo, que nesse caso, é a critério de referência para aplicação das normas estabelecidas nos TDT, e não a sua destinação.

Em segundo, pois que o art. 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.

Tal 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;

Ressalta-se que não há instrumento legal anterior no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados não possam abranger a CSLL, o que se existisse, daria a legislação um conteúdo de inovação.

Além disso, 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 descumpre os acordos internacionais para evitar a dupla tributação da renda:

Dessa forma, uma vez que os juros recebidos pela aquisição de títulos da dívida pública da Espanha, Áustria e Dinamarca não são tributados pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica por força dos tratados celebrados pelo Brasil com estas nações, 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.

Note que tal entendimento foi adotado, por unanimidade, pela Câmara Superior de Recursos Especiais, conforme AC nº 9101002.598, de 15 de março de 2017, sob a relatoria de Luis Flavio Neto cuja ementa abaixo reproduzo:

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.

Igualmente nesse sentido foi a decisão nos autos do PTA nº 16327.720511/2015-93, sob a relatoria de Guilherme Adolfo dos Santos Mendes em face do mesmo contribuinte.

*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.*

Em caso similar aos dos autos esta turma já teve a oportunidade de se manifestar conforme, conforme ementa a seguir:

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

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

Além disso, ressalta-se que não há que se aplicar ao caso em comento o quanto decidido pelo STF RE 566.621, julgado na sistemática do art. 543B do antigo CPC (art. 1.036 do atual CPC), pois naquela ocasião foi analisada a Lei Complementar nº 118/2005, cujo contexto em que aquela norma foi inserida no mundo jurídico é completamente distinto da norma introduzida pelo artigo 11, da Lei 13.202, de 2015.

Isso porque no caso sob análise, não há entendimento uniforme no âmbito judicial e administrativo neste assunto, conforme decisões díspares existentes no CARF sobre a matéria.

Dessa forma, deve ser afastada a autuação de CSLL relativamente à exclusão de valores da base de cálculo ajustada da CSLL, bem como as multas isoladas correspondentes; vale dizer, deve ser integralmente afastado o auto de infração lavrado às fls. 268/276.

DA MULTA ISOLADA

Com relação à matéria concomitância de multa isolada e multa de ofício, como a imposição punitiva já foi integralmente afastada em razão do provimento integral pela exoneração da sua base de cálculo da CSLL, os argumentos específicos dirigidos à multa ficam prejudicados.

DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Processo nº 16327.721302/2014-86
Acórdão n.º **1301-002.817**

S1-C3T1
Fl. 1.145

Igualmente não há que se exigir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, em razão do que decidido sobre a base de cálculo da CSLL.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento, nos termos do presente voto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro

Processo nº 16327.721302/2014-86
Acórdão n.º **1301-002.817**

S1-C3T1
Fl. 1.146
