

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

Processo nº 19515.002971/2004-54
Recursos 174.518 Voluntário
Origem nº 1102-00.089 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2009
Matéria CSLL- Ano calendário:1999
Recorrente Aerolíneas Argentinas S/A
Recorrida 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999

TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS . Não obstante o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, em se tratando de Direito Tributário a prevalência da norma internacional decorre de sua condição de lei especial em relação à norma interna.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA- INTERPRETAÇÃO - Existindo acordo internacional, a interpretação das normas internas tem que ser feita em conjunto com o acordo internacional, que para tanto tem regras próprias..

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999

CONVENÇÃO BRASIL/ARGENTINA- EMPRESA DE TRANSPORTE AÉREO- De acordo com o art. VIII da Convenção Brasil/Argentina, os lucros provenientes do tráfego aéreo internacional obtido por empresa de transporte aéreo só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede de efetiva da empresa. Sendo a CSLL tributo substancialmente semelhante ao imposto de renda, o art. VIII da Convenção a ela se aplica, tendo em vista o disposto no número 4 do Artigo II da Convenção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso, Vencido o Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso, que negava provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o julgado.

SANDRA MARIA FARONI – Presidente e Relatora

EDITADO EM: 10 DEZ 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Presidente), João Carlos de Lima Júnior (Vice Presidente), Mário Sérgio Fernandes Barroso, Eric Moraes de Castro e Silva, José Sérgio Gomes (suplente convocado) e Natanael Vieira dos Santos (suplente convocado).

Fator

O litígio posto a julgamento gira em torno de auto de infração lavrado para exigência de contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) do ano-calendário de 1999, em razão de compensação a maior da base de cálculo negativa de períodos anteriores.

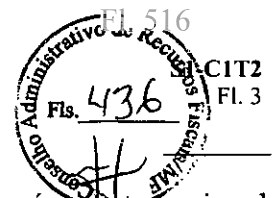
A irregularidade de que é acusada o contribuinte foi apurada em procedimento de verificação eletrônica da Declaração de Informações Econômico-Fiscais – DIPJ do ano-calendário de 1999. Apontada a compensação a maior, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos prestar os esclarecimentos.

A partir dos esclarecimentos prestados a fiscalização concluiu que, à vista da legislação aplicável, a compensação declarada é improcedente, porque o contribuinte não possuía o saldo negativo de CSLL de períodos anteriores, e não estava isento da Contribuição, mas, tão-somente, do IRPJ. Por consequência, glosou a compensação indevida e lavrou o auto de infração.

Em impugnação tempestiva o sujeito passivo discorreu sobre a normalidade de convencionar-se, na comunidade de transporte internacional, a isenção total de tributos sobre as receitas e os lucros auferidos em Países outros que não o da sede da empresa transportadora, em regime de reciprocidade. Citou doutrina, transcreveu excertos de decisão administrativa não identificada, mencionou o Parecer COSIT/DIPAC nº 464, de 24/05/1994, e ementa da decisão proferida em processo de consulta da 7ª RF, referente à inexigibilidade da Cofins sobre as receitas provenientes da exploração do transporte aéreo internacional.

Invocou o Acordo Internacional sobre Transporte Aéreo celebrado entre o Brasil e a Argentina promulgado pelo Decreto nº 60.908, de 1967, e a Convenção para evitar Dupla Tributação promulgada pelo Decreto nº 87.976, de 1983, como garantidores, dentro do princípio da reciprocidade, do regime de isenção previsto em relação à cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro, na medida em que referido tributo incide sobre a mesma realidade fenomênica do Imposto sobre a Renda, qual seja, a ‘aquisição e disponibilidade de acréscimo patrimonial’.

Reportou-se a doutrina de Rubens Gomes de Souza, Bernardo Ribeiro de Moraes, Luciano Amaro, Helenilson Cunha Pontes, Heleno Taveira Torres, Geraldo Ataliba, Sacha Calmon, Misabel Derbi e Humberto Theodoro Jr., citou jurisprudência do STF e o entendimento administrativo consubstanciado no Parecer Normativo CST nº 2, de 28/08/1996, para argumentar que a CSLL possui semelhança intrínseca com o IRPJ, porquanto são tributos cuja apuração está baseada em ajustes do lucro líquido, com o fito de determinar o lucro real, e que a diversidade de designação entre ambos não tem o condão de alterar o âmbito de aplicação dos tratados.



Reclamou ser a única, dentre as empresas de transporte aéreo internacional atuantes no Brasil, a sofrer a exação e, baseado no princípio da isonomia, pediu equidade para afastá-la.

Reputou equivocada a interpretação adotada pela administração tributária quanto à aplicação do tratado internacional, restringindo-o ao imposto sobre a renda, lembrando que à época da celebração do Acordo Internacional destinado a evitar a bi-tributação entre o Brasil e a Argentina (1982), não se poderia conceber novos tributos que fossem criados pelas leis brasileiras. Pugnou por uma interpretação teleológica do Tratado, e que prevaleça a boa-fé.

Argumentou que a não inclusão da CSLL na Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, se deveu ao fato de restar claro, tanto para o legislador quanto para o administrador público, que os acordos internacionais celebrados pelo Brasil com os demais países para evitar a bi-tributação abrangem a CSLL.

A Turma de Julgamento, invocando o art. 111 do CTN, assentou que o fato de existir o Acordo Internacional celebrado entre o Brasil e a Argentina não é suficiente para que a sociedade possa se beneficiar do regime de isenção previsto para o IRPJ em relação à cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro, e julgou procedente o lançamento.

Ciente da decisão em 22 de setembro de 2008, a interessada ingressou com recurso em 21 de outubro.

Argumenta com a especificidade dos serviços de transporte aéreo internacional, com os tratados internacionais celebrados, com a prevalência do princípio da boa-fé na interpretação dos tratados internacionais, de modo a tornar efetiva a reciprocidade, descabendo, no caso, a interpretação literal.

Invoca o art. 98 do CTN e o objetivo da disposição contratual de assegurar a neutralidade fiscal das empresas de transporte aéreo internacional, e conclui que, uma vez que toda a receita auferida no Brasil é decorrente da exploração do transporte aéreo, a oneração pela CSLL relega a segundo plano a regra do acordo internacional que permite a remessa ao exterior, sem imposição de ônus ou tributo sobre a renda, da soma excedente ao que localmente desembolsado.

Diz ser evidente a relação da questão com ofensa ao art. VIII da Convenção Brasil/Argentina para combater a evasão fiscal e a dupla tributação internacional.

É o relatório.

Voto

Conselheira SANDRA MARIA FARONI

Recurso tempestivo. Dele conheço.

A questão posta a julgamento envolve a aplicação do art. VIII da Convenção entre o Brasil e a Argentina, destinada a evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, promulgada pelo Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982.

De acordo com o referido artigo VIII, *“os lucros provenientes do tráfego internacional obtido por empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, fluvial ou lacustre só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa.”*

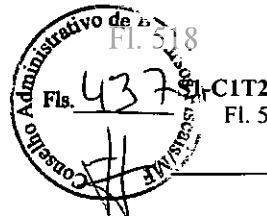
A decisão recorrida, adotando o cânone de interpretação literal, entendeu que a Convenção internacional só alcança o imposto de renda, deixando de fora a contribuição social sobre o lucro líquido.

A questão, no presente caso, envolve não só a interpretação da convenção, mas também matéria doutrinariamente discutida, relacionada à prevalência dos tratados internacionais sobre as normas internas.

Conquanto haja ainda muita divergência sobre existência ou não de hierarquia entre tratados e legislação interna, o Supremo Tribunal Federal, com o julgado RE 80.004/SE, decidiu no sentido da inexistência de hierarquia e da possibilidade de lei interna posterior incompatível com o tratado ser validamente aplicada. Não obstante a crítica que a decisão mereceu por parte dos internacionalistas, que defendem que quando o Brasil não tem mais interesse no tratado deve denunciá-lo e não unilateralmente aprovar uma lei modificando o conteúdo do tratado, essa tese prevalece na jurisprudência da Corte Suprema.

Embora o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, o fato é que não se discutiu, naquela Corte, o art. 98 do CTN, que tem status de lei complementar, portanto de hierarquia superior à lei ordinária (O julgado que consagrou o entendimento de inexistência de hierarquia - RE 80.004/SE tratava da Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias).

Assim, ainda que se considere não ter, o tratado internacional, primazia hierárquica sobre a lei interna, em se tratando de norma tributária, essa primazia decorreria do art. 98 do CTN. Esse é o entendimento predominante na doutrina. E para aqueles que consideram que o art. 98 do CTN não pode estabelecer essa hierarquia, a questão vai se resolver pelo critério da especialidade, posto que o tratado, geralmente, é especial em relação à lei interna.



Ricardo Lobo Torres¹ ensina :

“É particularidade do Direito Tributário brasileiro reconhecer a prevalência do tratado internacional sobre a legislação nacional. Diz o art. 98 do CTN que ‘os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha’. Observe-se que não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado.

Essa característica do Direito Tributário brasileiro não se estende a outros ramos do Direito, nem mesmo ao Financeiro, pois o Supremo Tribunal Federal não generalizou a tese do primado do Direito Internacional; admitiu, pelo contrário, que a norma internacional sobre letras de câmbio e notas promissórias, incorporada à legislação interna, fosse revogada por lei ordinária posterior.”

O tema é assim abordado por Heleno Torres²:

“ Como diz Tixier; Gest, uma convenção sobre a renda e o capital é um simples acordo entre dois sistemas fiscais, que não possui como objetivo a pretensão de substituir o Direito Tributário interno dos Estados contratantes, mas permitir um relacionamento harmonioso dos sistemas entre si, oferecendo um complemento comum aos mesmos para atingir as finalidades às quais se destina.

Deste caráter de subsidiariedade, as convenções de Direito Internacional Tributário, pelo tipo de relação com o direito interno, passam a ter a natureza de lex specialis, limitando-se a colocar em vigor um mecanismo para evitar o concurso de pretensões impositivas entre estados contratantes.

O termo “especial” pode ser usado sob duas perspectivas distintas. Pode designar, em primeiro lugar, a preeminência da norma convencional, de modo que o direito interno não possa derrogar ulteriormente as suas disposições (prevalência de aplicabilidade); como o princípio lex posterior generalis non derogat lex priori speciali pode valer como presunção de interpretação, de modo que a interpretação das leis posteriores não pode derrogar o conteúdo das normas constantes do diploma convencional”.

Sobre o artigo 98 do CTN, menciona, o mesmo autor³, que “...quanto às convenções de Direito Internacional Tributário, temos na legislação infraconstitucional um dispositivo específico predisposto para definir a relação entre aquelas e o ordenamento interno”. E identifica a natureza da mencionada regra como de “declaração de recepção e

¹ Curso de Direito Financeiro e Tributário, 9ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, 2002, pg. 45

² Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1997, pág. 393 e 394.

³ Mesma obra, páginas 399 e seguintes.

incorporação, ao sistema tributário brasileiro, das disposições contidas nos textos dos tratados de matéria tributária". E demarca as duas funções do art. 98 do CTN, a saber:

"recepção sistêmica das normas convencionais e, quando da execução destas, um comando comportamental – modalizado acoticamente como "proibido"- destinado ao legislador ordinário, de veto a qualquer pretensão de alteração in fieri, por via unilateral, do que fora pactuado, nos termos do princípio pacta sunt servanda intra pars – o que confirma o princípio da prevalência de aplicabilidade das normas internacionais sobre o direito interno".

Explica o autor que a primeira parte da regra (*revogação e modificação da legislação interna*) não significa que o Estado abre mão de sua soberania fiscal, devendo ser compreendida nos seus angustos limites, no âmbito das respectivas relações concretas entre os Estados contratantes. Para os demais, os sistemas se mantêm em vigor nas mesmas condições anteriores à assinatura da convenção. A segunda parte ("*..e serão observadas pelas que lhes sobrevenham*"), que é a afirmação do princípio *pacta sunt servanda*, regula as relações entre as normas convencionais e as normas ulteriormente introduzidas no sistema do Direito Tributário interno. Esclarece o autor:

"....Esse dispositivo assegura o cumprimento das disposições pactuadas, mas, de modo algum, veda à atividade legislativa a possibilidade de inovação sistêmica, salvo a edição de normas dirigidas exclusivamente contra uma ou todas as disposições da convenção. É uma restrição ao sistema, quanto à produção normativa, posta para evitar possíveis hipóteses de desobediência ao conteúdo das convenções, isoladamente, coartando qualquer possibilidade de futura ab-rogação ou derrogação por parte da lei interna às convenções em espécie.

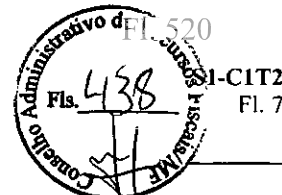
Ambas as normas são igualmente válidas e aplicáveis, com a prevalência aplicativa para a norma internacional, na composição semântica da norma individual e concreta, quanto aos fatos previstos no texto convencional, mantendo-se a disciplina deste, até que, pelo procedimento próprio (denúncia), lhe seja retirada a validade.

Em homenagem ao princípio do pacta sunt servanda, uma convenção internacional vincula os Estados que a tenham celebrado internacionalmente, no limite temporal fixado para sua vigência, ou sine die, caso não se decrete sai inaplicabilidade (denúncia);..".

Tendo em vista o princípio do *pacta sunt servanda*, a norma a prevalecer deve ser a norma internacionalmente acordada, de tributação dos lucros apenas pelo país onde se situa a sede de direção da empresa.

A decisão recorrida entendeu que a Convenção Internacional não alcança a CPLL, mas apenas o imposto de renda.

Prender-se ao termo "impostos" na interpretação da convenção viola o princípio da boa-fé.



O Artigo III da Convenção, que contém regras de interpretação autêntica, estabelece que, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente, o termo “imposto” designa imposto brasileiro ou imposto argentino, consoante o contexto (Número 1, letra i) e que para aplicação da Convenção por um Estado Contratante “*qualquer expressão que não se encontre no modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da Convenção, a não ser que o contrário imponha interpretação diferente*”(Número 2)

Como recurso ao deslinde da questão, deve-se recorrer aos Comentários aos artigos da Convenção Modelo da OCDE. Isso, tendo em consideração que, embora não sendo membro da OCDE, a Convenção (como a maioria das convenções assinadas pelo Brasil) segue seu modelo. E ainda, que os “Comentários” têm utilidade como instrumento para auxiliar a interpretação dos tratados que seguem o Modelo OCDE.

Consta da publicação do referido Modelo⁴ que, “muito embora os Comentários não se destinem a ser anexados de uma forma ou de outra às convenções a celebrar pelos países Membros, que constituem os únicos instrumentos jurídicos internacionais de carácter vinculatório, **podem, no entanto, revelar-se extremamente úteis na aplicação e na interpretação das convenções** e, designadamente, na resolução de eventuais litígios”⁵. (negritos acrescentados)

No Comentário ao Número 2 do Artigo 3º está esclarecido que, quanto à questão de saber para que legislação é necessário remeter para determinar o significado dos termos não definidos na convenção, o Comitê de Assuntos Fiscais concluiu que deveria prevalecer a legislação vigente no momento da incidência, mas que isso não se aplica se o contexto exigir interpretação diferente. E o contexto é constituído, nomeadamente, pela intenção das partes quando da assinatura da Convenção, e bem assim, pelo significado atribuído ao termo em questão na legislação do outro Estado contratante (numa referência implícita ao princípio da reciprocidade). Conclui o Comentário que “*a redacção do número 2 permite estabelecer um equilíbrio satisfatório entre, por um lado, a necessidade de garantir a permanência dos compromissos assumidos por um Estado por ocasião da assinatura da convenção (uma vez que um Estado não deveria ser autorizado a esvaziar uma convenção de parte da sua substância, alterando posteriormente, em sua legislação nacional, os termos “não definidos” na Convenção) e, por outro lado, as exigências de uma aplicação cômoda e prática da Convenção ao longo do tempo (convém evitar, de facto, a necessidade de remeter para noções desatualizadas).*”

Simplesmente entender que a convenção não se aplica em relação ao tributo que incida sobre o lucro, mas cuja legislação interna brasileira denominou-o de “contribuição”, e não “imposto”, viola o princípio da boa-fé e esvazia em parte a convenção, pois é óbvio que a intenção das partes, ao assinarem a convenção, foi de que os lucros fossem tributados apenas no Estado onde se situa a sede de direção efetiva da empresa.

O número 4 do Artigo II da Convenção determina sua aplicação a quaisquer impostos substancialmente semelhantes que forem introduzidos, seja por adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição. E este é exatamente o caso da Contribuição Social sobre

⁴ Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio- Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (172)- Centro de Estudos Fiscais- Direcção-Geral das Contribuições e Impostos- Ministério das Finanças- Lisboa- 1995

⁵ Publicação referida, pág. 20, nº 36

o lucro líquido, substancialmente semelhante ao imposto de renda, tendo ambos como ponto de partida o lucro líquido do exercício.

Dou provimento ao recurso.



SANDRA MARIA FARONI - Relatora