



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004211/2010-20
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1201-003.686 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AEROVIAS DEL CONTINENTE AMERICANO S/A AVIANCA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2005

CONVENÇÃO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL - COLÔMBIA. TRANSPORTE AÉREO. TRIBUTAÇÃO NO ESTADO CONTRATANTE. CSLL.

De acordo com o art. VIII da Convenção Brasil/Colômbia, 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 aplicável à CSLL, nos termos do art. 11 da Lei nº 13.202/15.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em CONHECER do Recurso de Ofício interposto e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de auto de infração (e-fls. 390/400) lavrados para a cobrança da CSLL, no valor total de R\$ 1.590.759,92, acrescidos de multa de 75% (R\$ 1.193.069,94) e de juros de mora (R\$ 854.397,15, em 11/2010). O crédito tributário total lançado remonta R\$ 3.638.227,01.

2. O lançamento foi efetuado por ter a fiscalização verificado apuração incorreta da CSLL, com relação ao fato gerador de 31/12/2005, baseada nos seguintes enquadramentos legais: Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02; Art. 841, inciso III do RIR/99; e Art. 111, inciso II da Lei nº 5.172/66 – CTN.

3. Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 202/204), a autoridade autuante constatou exclusão indevida do Lucro Líquido na apuração da base de cálculo da Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL. Vejamos as informações:

A empresa Aerovias Del Continente Americano S/A Avianca, apurou o resultado do Ano-Calendário de 2005, Exercício de 2006, na forma do Lucro Real Anual.

Da análise das informações da DIPJ, constatou-se que a empresa informou a título de outras exclusões ao Lucro Líquido, junto à ficha 09 A, linha 39 da DIPJ/2006, o valor de R\$ 17.675.110,29, correspondente a totalidade do Lucro Líquido informado. Com referência Contribuição Social sobre o Lucro Líquido —CSLL, informou junto h. ficha 17, linha 31, o mesmo valor, sem apuração de Lucro Real ou base de Cálculo da CSLL.

Intimada a esclarecer os valores excluídos do Lucro Líquido, informou tratar-se de empresa colombiana de transporte aéreo internacional, com autorização para funcionamento no Brasil, conforme Decreto Presidencial 60.992 de 12 de julho de 1967, isenta de impostos e contribuições.

Esclarece que posteriormente a autorização de funcionamento da empresa, foi publicado o Decreto 75.929 de 02 de julho de 1975, que promulgou o Acordo sobre Transportes Aéreos Brasil-Colômbia, firmado em 28 de maio de 1958, dispondo de forma específica, da permissão para exploração de serviços internacionais de transporte aéreo.

O contribuinte apresentou, também, o "Acordo, por troca de Notas, para evitar a Bitributação das Empresas Marítimas e Aéreas", firmado em Bogotá, em 28 de junho de 1971, pela Embaixada do Brasil em Bogotá e o Ministério das Relações Exteriores da Colômbia, posteriormente ratificado na Colômbia, através da lei 71, de 30 de agosto de 1993, sendo apresentada a tradução juramentada deste.

4. Concluiu a fiscalização que, em relação a CSLL, o Acordo de reciprocidade entre o Brasil e a Colômbia deixou de citá-la e não há na legislação vigente, previsão de tributação diferenciada, não se cogitando na hipótese de exclusão do Lucro Líquido, de sua base de cálculo, conforme feito pelo contribuinte, aplicando-se ao caso o disposto no art. 111, inciso II, do CTN.

5. Devidamente cientificada (10/12/2010), a contribuinte tempestivamente apresentou impugnação em 11/01/2011.

6. Em sessão de 07 de fevereiro de 2019, a 16ª Turma da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação, nos termos do voto relator, Acórdão nº 16-85.712 (e-fls. 477/482), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

CONVENÇÃO BRASIL/COLÔMBIA. EMPRESA DE TRANSPORTE AÉREO-CSLL.

De acordo com o art. VIII da Convenção Brasil/Colômbia, 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 aplicável à CSLL, tendo em vista o disposto no art. 11 da Lei nº 13.202/15.

ACÓRDÃO. CRÉDITO EXONERADO. LIMITE. RECURSO DE OFÍCIO.

Em razão de a parcela eximida ter ultrapassado R\$ 2.500.000,00 (dois milhões, quinhentos mil reais), deve ser o Acórdão levado à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em grau de recurso de ofício.

7. Como o sujeito passivo foi exonerado do crédito tributário em valor superior ao limite de alçada (R\$ 2.500.000,00), a Turma Julgadora recorreu de ofício a este Colegiado, nos termos da Portaria MF 63/2017 (e-fl. 483).

É o relatório.

Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

8. Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar o teor do art. 1º da Portaria MF nº 63/2017, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do **pagamento de tributo e encargos de multa**, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

9. No caso em tela, o valor exonerado (e-fl. 483) superou o limite de 2,5 milhões estabelecido pela norma em referência. Portanto, o recurso de ofício é cabível e dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

10. Conforme relatado, o auto de infração decorreu da exclusão indevida do Lucro Líquido na apuração da base de cálculo da CSLL. A empresa autuada, companhia aérea colombiana operando no Brasil, alega ter efetuado a exclusão por entender estar isenta da CSLL, à luz da reciprocidade de tratamento entre Brasil e Colômbia, nos termos do “Acordo entre o Brasil e a Colômbia destinado a Evitar a Bitributação das Empresas Aéreas e Marítimas”, firmado entre os dois países em 28 de junho de 1971.

11. A autoridade autuante, adotando a interpretação literal do artigo 111, inciso II, do CTN¹, entendeu que a Convenção internacional só alcança o imposto de renda e afasta os termos do acordo para a CSLL.

12. Data máxima vênia, tal entendimento não merece prosperar. A análise do presente caso envolve tanto a interpretação da convenção como a própria discussão atinente à prevalência dos tratados internacionais sobre as normas internas. Não pode a autoridade fiscal simplesmente desconsiderar tais preceitos e normas para fins de aplicar de forma isolada e desconexa do ordenamento jurídico o teor do artigo 111, inciso II, do CTN.

13. Em termos fáticos, a questão posta a julgamento envolve a adequada observância dos artigos I a III do referido Acordo. Confira-se o seu teor:

"I - As empresas de navegação marítima ou aérea de nacionalidade brasileira que operem na Colômbia **pagarão exclusivamente a seu próprio Governo todo imposto direto que grave a renda, o capital ou o patrimônio, ou que seja complementar ou adicional a tais impostos.**

II - **Reciprocamente, as empresas de navegação marítima ou aérea de nacionalidade Colombiana que operam no Brasil pagarão exclusivamente a seu próprio Governo todo o imposto direto tributado sobre a renda, capital ou patrimônio ou que seja complementar ou adicional a tais impostos.**

III - As isenções de que trata a presente nota se aplicarão exclusivamente às rendas, capital e patrimônio provenientes das atividades próprias das empresas marítimas e aéreas." (destaques acrescidos)

14. Vejam que, o mencionado Acordo por Troca de Notas celebrado entre Brasil e Colômbia, de 1971, é **anterior à Constituição de 1988, quando então introduzida a figura da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em nosso ordenamento jurídico, e ao modelo desenvolvido pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que passou a prever expressamente a isenção do lucro em si.**

¹ CTN, "Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: [...] II - outorga de isenção;"

15. Assim sendo, até pelo momento histórico, fica evidente o motivo pelo qual o Acordo por Troca de Notas firmado entre Brasil e Colômbia não prevê expressamente que as empresas aéreas colombianas estarão isentas não apenas dos impostos, mas também das contribuições, que incidam sobre o lucro auferido.

16. Ademais, de acordo com a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, internalizada pelo Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009, há previsão legal que: (i) permite a interpretação do Acordo à luz das circunstâncias que levaram a sua conclusão (arts 31 e 32); e (ii) veda a um Estado Contratante invocar as disposições de seu direito interno para justificar o **inadimplemento de um tratado** (art. 27). Confirma-se o teor dos artigos 26, 27, 31 e 32, da referida Convenção:

PARTE III

Observância, Aplicação e Interpretação de Tratados

SEÇÃO 1

Observância de Tratados

Artigo 26

Pacta sunt servanda

Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé.

Artigo 27

Direito Interno e Observância de Tratados

Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

[...]

SEÇÃO 3

Interpretação de Tratados

Artigo 31

Regra Geral de Interpretação

1. **Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.**

2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos:

a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado;

b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado.

3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto:

a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições;

b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação;

c) quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes.

4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes.

Artigo 32

Meios Suplementares de Interpretação

Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, **a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31:**

a) deixa o sentido ambíguo ou obscuro; ou

b) conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado.

(destaques acrescentados)

17. E, para reforçar a falta de razoabilidade da interpretação pretendida pela douta autoridade fiscal, vale citar Alberto Xavier² que trouxe importantes ponderações acerca das especificidades e repercussões em concreto da temática em questão. Vejamos:

"Os lucros das empresas de navegação marítima e aérea suscitam tradicionalmente complexos problemas quanto à repartição do poder de tributar, enquanto respeitantes ao tráfego internacional, expressão através da qual se denomina qualquer viagem de navio ou aeronave explorado por uma empresa de um Estado contratante, exceto quando efetuada entre outro Estado Contratante.

Note-se que esta expressão é mais ampla que sua aceção comum, pois com ela se pretendeu reservar ao Estado da residência ou da direção efetiva, o direito de tributar as operações atinentes seja ao puro tráfego interno, seja às relativas ao tráfego entre terceiros Estados; e permitir ao outro Estado contratante tributar o tráfego efetuado exclusivamente dentro de suas fronteiras.

Assim, por exemplo, se uma empresa com domicílio na **Noruega vende, no Brasil, através de um agente, bilhetes para uma viagem entre pontos exclusivamente localizados na Noruega, ou num terceiro Estado, como Portugal, o Brasil não pode pretender qualquer tributação. Apenas o poderá fazer se a viagem em causa ocorrer apenas dentro das fronteiras do Brasil, caso em que ficará descaracterizada como sendo tráfego internacional.**

² XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil - Tributação das Operações Internacionais. 5a edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998, pp. 560/561.

No que concerne às operações de tráfego internacional, os acordos e convenções internacionais procederam à repartição do poder de tributar, reconhecendo o direito exclusivo de tributação ao Estado da residência e/ou da direção efetiva, donde resulta automaticamente a exclusão da competência do outro Estado contratante.

Utilizamos as expressões residência e/ou direção efetiva, pois ambas as conexões têm sido utilizadas nos tratados celebrados pelo Brasil."

(destaques acrescidos)

18. Em vista dos regramentos apresentados e das colocações supra, resta evidente que o acordo abrange a CSLL e somente cabe a Colômbia, sede efetiva da contribuinte, tributar a operação aqui em análise.

19. Mas não é só. Ao ver dessa relatoria e em linha com a decisão de piso, a controvérsia resta superada não só a partir das razões supra como da edição da Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015. O citado diploma legislativo estabeleceu, para efeito de interpretação dos acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda, que a CSLL deve ser abarcada. Confira-se:

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." (destaques acrescidos)

20. O referido art. 30, por sua vez, dispõe que *"as companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea estarão isentas do imposto de renda, se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa."*, ou seja, o parágrafo único trata justamente dos acordos em forma simplificada, como é caso do "Acordo entre o Brasil e a Colômbia destinado a Evitar a Bitributação das Empresas Aéreas e Marítimas" (fls. 141/144). Logo, não há dúvidas que o mesmo se enquadra nas disposições constantes do art. 11 acima transcrito e, portanto, deve ser interpretado como se a CSLL estivesse nele contida.

21. E, ainda que se sustente ser o fato gerador em análise anterior a edição da referida lei (ano-calendário 2005), considero plenamente aplicável o teor do artigo 106, do CTN:

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;

II - **tratando-se de ato não definitivamente julgado:**

a) quando **deixe de defini-lo como infração:**

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (destaques acrescidos)

22. Por tratar-se de norma expressamente interpretativa é clara a possibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015 e, se tal dispositivo não fosse assim considerado, da mesma forma, estamos diante de ato não definitivamente julgado.

23. Em vista de todas as razões aqui trabalhadas, não há como prosperar o presente lançamento.

Conclusão

24. Do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do Recurso de Ofício interposto e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa