



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

**Processo n°** 19515.722100/2013-41  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-003.433 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de março de 2019  
**Matéria** CSLL - TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL - ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO - TRANSPORTE AÉREO DE CARGAS  
**Recorrente** LUFTHANSA CARGO A.G.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2009

NULIDADES - AUSÊNCIA DE TIPIFICAÇÃO DAS HIPÓTESES PRESCRITAS PELO ART. 59 DO DECRETO 70.235

Não verificado cerceamento de defesa ou a incompetência de quaisquer das autoridades participantes do ato ou do julgamento, não há que se cogitar de vícios de nulidade.

CSLL - ACORDO BILATERAL PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO - EMPRESAS INTERNACIONAIS QUE EXPLOREM ATIVIDADE DE TRANSPORTE AÉREO - INTELIGÊNCIA DO ART. 11 DA LEI 13.202/15.

Por opção legislativa expressa, os acordos bilaterais simplificados, firmados nos moldes do art. 30 do Decreto-lei 5.488, e tendo por escopo a renda das empresas internacionais de transporte aéreo, aplicam-se também à CSLL, inclusive retroativamente, a teor dos preceitos conjugados dos artigos 11 da Lei 13.202/15 e 106, I, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

## Relatório

Cuida o feito de auto de infração lavrado em desfavor da recorrente, Lufthansa Cargo A. G., para exigir a CSLL apurada e devida no exercício de 2009, além de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, ante a constatação de falta de adição, ao lucro líquido da companhia, de valores concernentes à lucros percebidos em decorrência da sua atividade econômica de transporte aéreo internacional.

Em apertadíssima síntese, após intimações endereçadas ao contribuinte, verificou-se que a predita empresa deixou de oferecer à tributação parcela de lucros verificados por ela, **diretamente (e não por intermédio de controlada ou coligada)**, na Alemanha e também no Brasil, notadamente em razão de acordo bilateral individual firmado pelos dois países em questão, denominado "*Acordo, por troca de Notas, para evitar a Bitributação das Empresas Marítimas e Aéreas*", firmado em 14 de dezembro de 2005.

É que, por desenvolver a atividade de transporte aéreo de carga, a recorrente estaria, a seu sentir, amparada pelo predito acordo para isentá-la, no Brasil e também na Alemanha, de qualquer exigência fiscal, calcando tal entendimento, no item 1, do aludido concerto (e-fl. 365):

De acordo com a Seção 49(4) da Lei sobre Imposto de Renda e a Seção 8 (1) da Lei sobre Imposto de Corporações, a renda auferida por uma pessoa residente na República Federativa do Brasil de uma empresa com sede na República Federativa do Brasil pela exploração de aeronaves e navios, tanto próprios como fretados, estará - caso haja reciprocidade - **isenta de impostos cobrados sobre a renda na República Federal da Alemanha**. O mesmo aplica-se - se houver reciprocidade - ao imposto comercial [Seção 2(6) da Lei sobre Imposto Comercial] na República Federal da Alemanha.

Debruçando-se sobre o predito acordo, todavia, a D. Autoridade Lançadora concluiu pela sua inaplicabilidade em relação à CSLL, mormente a partir da leitura do dispositivo acima reproduzido, donde não se extrai a descrição específica da concessão de isenção sobre este tributo, não obstante reconhecer os efeitos do asserto quanto ao IRPJ. O entendimento adotado pela Fiscalização, diga-se, restara embasado, também, num "*Parecer de representante da COSIT*", por meio do qual, verificar-se-ia a opinião de que a norma pactuada não se estenderia à CSLL.

Recompôs, ato contínuo, o lucro líquido da empresa no ano-calendário de 2008 e, por isso, além do ajuste anual, lançou, também, os valores concernentes, como já dito, à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

O contribuinte, cientificado do lançamento acima, opôs a sua impugnação administrativa sustentando, resumidamente:

a) nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa (não teriam sido disponibilizados os documentos utilizados para instrução do lançamento) e, outrossim, não se teria promovido a sua intimação sobre o prosseguimento do processo investigativo;

b) no mérito, discorre, primeiramente, sobre a aplicação do acordo firmado com a Alemanha também sobre a CSLL, tecendo considerações sobre o histórico da legislação acerca da não tributação dos lucros e receitas provenientes da exploração da atividade de transporte aéreo de cargas;

c) sucessivamente, e acaso se considere inaplicáveis as disposições do pacto, que não teria verificado lucro tributável no período no montante apurado pela Fiscalização, mormente por não ter promovido a correta escrituração contábil de suas despesas, justamente por crer estar amparada no acordo supra. Nada obstante, e considerando a realidade da sua atividade operacional, afirma que o lucro líquido do período seria "infinitamente inferior" àquele apontado no auto de infração ora polemizado;

d) a necessidade de realização de diligência para se apurar corretamente a base de cálculo da CSLL;

e) a impossibilidade de se exigir a multa isolada, por entender que a antecipação do tributo, no caso, seria mera faculdade. Outrossim, seria ilícita a cumulação de multa isolada com a multa de ofício lançada.

Por maioria de votos, a DRJ/BH houve por bem manter, na íntegra, a autuação, conforme ementa a seguir reproduzida:

#### NATUREZA DA CSLL

A CSLL é inconfundível com o IRPJ, por expressa vedação constitucional.

#### INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

#### ATIVIDADE DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

#### PAGAMENTO POR ESTIMATIVA

O pagamento antecipado de CSLL por estimativa constitui uma obrigação do contribuinte e não uma faculdade e o descumprimento desta obrigação é punido com multa isolada, lançada de ofício.

#### DILIGÊNCIA

Desnecessária a realização de perícia quando todos os elementos de prova já se encontram encartados nos autos do processo.

No caso, vale o destaque, o Relator do acórdão recorrido, Antônio Chaves Barreto, expôs o seu entendimento de que a expressão "impostos" contida no acordo em exame não poderia ser interpretada de forma restrita ou literal, restando evidente que a isenção ali tratada abrangeria toda e qualquer exigência sobre renda, invocando, inclusive, decisão deste Conselho, da lavra da Conselheira Sandra Maria Faroni, da 2ª Turma, da Primeira Câmara, cujas razões adotou e reproduziu. Nada obstante, ficou vencido.

Intimado do resultado do julgamento em 16 de março de 2015 (AR de e-fl. 1.266), a empresa interpôs seu recurso voluntário em 13 de abril daquele mesmo ano (doc. de e-fl. 1.372), por meio do qual reprisa todos os argumentos e pedidos já declinados em sua impugnação (inclusive aquele relativo à conversão do julgamento em diligência).

A D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresenta, a e-fls. 1.377/1.398 as suas contrarrazões em que, além de refutar as alegações concernentes a nulidade da autuação, a luz, especialmente da Convenção de Viena acerca de Direito dos Tratados, defende a interpretação dos termos contidos nos acordos e tratados a partir do seu sentido "ordinário"; nesta esteira, assevera que ao se referir a "impostos sobre a renda", o acordo firmado pelo Brasil e pela Alemanha não abrangeria a CSLL (notadamente em face de sua natureza).

Sustentou, outrossim, a correção do cômputo do lucro líquido apurado pela Fiscalização, dada a incompletude da documentação trazida pelo próprio recorrente.

À e-fls. 1.441/1500, a recorrente apresenta nova manifestação, desta feita, para, além de reprisar os argumentos tendentes a demonstrar a aplicação do acordo Brasil-Alemanha à CSLL, inovar a discussão para noticiar a edição da Lei 13.202/15, resultante da conversão da Medida Provisória de nº 685, que, alega, afastaria, definitivamente, a pretensão fiscal.

Este é o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

O recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razões pelas quais, dele, tomo conhecimento.

### **I - Preliminares de nulidade.**

Aos meus pares peço minhas sinceras escusas para não me debruçar, de forma detida, sobre as preliminares de mérito deduzidas pelo recorrente. Realmente, não obstante concordar em absoluto com as razões deduzidas pela DRJ para as afastar, e, portanto, de início, me posicionar de forma semelhante, o caso em exame se tornou deveras simples. Por isso, me limitarei aqui a adotar as razões de decidir propostas pela turma *a quo*, a fim de afastar as ditas preliminares, reproduzindo-as, a seguir, na forma e para os fins do art. 57, §3º, do RICARF:

A impugnante propugna pela nulidade sob o entendimento de que houve cerceamento ao direito de defesa pela inacessibilidade ao processo administrativo até o dia 19/11/2013 e ausência de intimação acerca da continuidade do procedimento da ação fiscal.

Os argumentos são visivelmente contraditórios e incompreensíveis.

A impugnante transcreve o art. 9º Decreto nº 70.235/72, acentua que não é demais dele se lembrar. De fato, não se pode esquecer tal mandamento legal, como de resto, todo e qualquer outro. E dele a fiscalização não se esqueceu. O auto de infração, do qual a impugnante tomou ciência, está instruído com o respectivo termo de verificação fiscal, expondo de forma inequívoca e detalhada todos os elementos de provas indispensáveis à comprovação do que a fiscalização entendeu como ilícito. E a impugnante deles tomou ciência, o que lhe permitiu apresentar sua defesa, de forma plena, rebatendo cada entendimento esposado pela fiscalização.

Observe-se que a impugnante reclama que não teve acesso a documentos que lhe foram encaminhados pela fiscalização, dos quais tomou ciência no decorrer dos trabalhos de fiscalização, inclusive sobre eles se manifestando, como ela própria registra em sua peça de defesa. Reclama que não teve acesso a documentos por ela produzidos, não apenas as respostas às intimações bem como suas demonstrações contábeis/fiscais.

Em outras palavras, reclama não ter acesso a documentos que possuía.

Quanto a ausência de comunicação da continuidade do procedimento fiscal, a impugnante cita o parágrafo 2º do art. 7º do Decreto 70.235/72 para subsidiar seus argumentos, informando que foi intimada primeiramente em 4.05.2011 e depois apenas em 7.07.2011, destacando que, “*ou seja, mais de 60 dias desde sua intimação inicial*”.

De plano, informe-se que não há qualquer determinação legal que obrigue a fiscalização a emitir termos comunicando que a fiscalização continua.

A legislação trazida pela impugnante tem como consequência a devolução da espontaneidade, caso a administração não dê ciência ao interessado de algum ato administrativo no lapso de tempo de 60 dias, ocorrido entre um ato e outro.

Assim, a impugnante, amparada pela lei, poderia retificar seus assentamentos contábeis, naquele período por ela referenciado, corrigindo qualquer lançamento contábil da forma que entendesse pertinente, sem que a fiscalização pudesse apresentar qualquer ressalva.

Produzida nova intimação, a espontaneidade foi excluída e os trabalhos recomeçaram, sem qualquer prejuízo à impugnante.

O auto de infração e termo de verificação fiscal foram lavrados por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, aplicou a penalidade que entendeu cabível e determinou a exigência com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, nos exatos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional e Decreto 70.235/72,

Por tudo o que consta dos autos, não se vislumbra qualquer hipótese de ofensa ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa.

Como concordo, tal qual afirmo acima, com as razões acima expostas, voto por afastar as preliminares suscitadas.

## II - Mérito.

A celeuma, diga-se, instalou-se sobre a aplicação, à CSLL, dos termos de norma internacional isentiva, que trata de "impostos sobre renda e capital", positivada através de acordo bilateral firmado pelo Brasil e pela Alemanha, tendo por objeto a atividade econômica de exploração de transporte aéreo. Destaque-se que a validade e vigência deste acordo foram expressamente reconhecidas pela Autoridade Lançadora, que, contudo, reconheceu a sua aplicação apenas em relação ao IRPJ (v. relato contido no TVF à e-fl. 372).

E, neste passo, se inicialmente a discussão pudesse alcançar ares teóricos dotados de revelada complexidade, com o advento da Lei 13.202, de 8 de dezembro de 2015, todo o embate travado no feito restou inadvertida e inexoravelmente ultrapassado.

Com efeito, nos termos do art. 11 do diploma legal acima referenciado, estabeleceu-se, expressamente, que "*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*", incluindo-se, aí, na forma de seu parágrafo único, "*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*". E, *in casu*, o art. 30 do Decreto-lei 5.488 trata, exatamente, de acordos para evitar dupla tributação concernentes à renda das atividades de transporte aéreo... veja-se:

*Art. 30 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.*

Em outras palavras, e por opção legislativa expressa, ditos acordos, a despeito de qualquer discussão teórica adicional, se aplicam à CSLL, inclusive, retroativamente (na forma do art. 106, I, do CTN), já que a norma, supra, explicita o seu caráter interpretativo.

Dito isto, até por economia processual, entendo desnecessário a análise dos pedidos sucessivos (que considero prejudicados), já que, inegavelmente, os lucros observados pela Companhia Alemã são e eram isentos da CSLL a teor do Acordo Brasil/Alemanha abordado no feito, devendo ser cancelada a exigência constituída por meio do auto de infração ora polemizado.

A luz do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Guimarães da Fonseca

Processo nº 19515.722100/2013-41  
Acórdão n.º **1302-003.433**

**S1-C3T2**  
Fl. 1.624

---