



Consultor Tributário: A CSLL e os tratados contra a dupla tributação

Agora que o ano começa, dizem alguns após a folia momesca. Março se inicia, o ano se inicia, mas certas polêmicas, entra ano sai ano, continuam as mesmas. A questão que abordaremos hoje é uma daquelas em relação às quais não se nos afigura haver qualquer razoabilidade em persistir sendo polêmica, mas o certo é que continuam havendo pronunciamentos de órgãos da Administração Fiscal no sentido de que as regras dos tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil não abrangem a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), tributo instituído pela Lei 7.689/88.

Referimo-nos à Solução de Consulta 23, de 14 de janeiro de 2008, relativa ao Tratado celebrado com a Dinamarca e aos seguintes Acórdãos das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJs): (i) Acórdão 06-33.704, de 27 de setembro de 2011, da 1ª Turma da DRJ em Curitiba (Áustria); (ii) Acórdão 16-30.569, de 29 de março de 2011, da 1ª Turma da DRJ em São Paulo (Argentina e Holanda); e (iii) Acórdão 12-29.601, de 30 de março de 2010, da DRJ no Rio de Janeiro (Holanda).



Todos esses pronunciamentos consideraram que as normas convencionais restritivas do poder de tributar do Brasil — por atribuírem competência tributária exclusiva para o outro Estado — não alcançariam a CSLL.

A prevalecer o entendimento em questão, a eliminação da dupla tributação ficará restrita ao imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), que incide à alíquota de 25%, persistindo a dupla tributação sobre os 9% devidos a título de CSLL. Ou seja, da tributação total de 34%, quase 30% (os 9% de CSLL), serão tributados duas vezes.

Os motivos enunciados para sustentar a recusa do cumprimento dos acordos foram dois. Um de ordem cronológica — a CSLL foi instituída após a entrada em vigor dos tratados (exceto no caso da Holanda) — outro de ordem semântica — os tratados se aplicam apenas a “impostos” e não a “contribuições”.

Arvorar os motivos em questão para recusar a eliminação plena da dupla tributação, com o devido respeito, é falta de boa-fé na interpretação das convenções contra a dupla tributação que deixa uma nódoa de mesquinhez na imagem externa do Brasil, extremamente negativa para um país com as pretensões que o nosso diz ter no plano internacional.

Com efeito, as convenções contra a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda aplicam-se, em princípio, aos tributos que revestem aquela natureza substancial, independentemente da sua denominação, da pessoa de direito público que é seu titular ou do método adotado para a sua cobrança.

À luz destes critérios gerais — indicados pelo artigo 2º da Convenção Modelo da OCDE—, os Estados elaboram uma *lista* dos tributos *atuais* a que o tratado se aplica, lista meramente declaratória^[1].

Por parte do Brasil, todas as convenções definem a regra de que se aplicam ao imposto federal sobre a renda, constando disposição expressa nos termos da qual a convenção “(...) também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos,



seja em adição aos impostos já existentes, ou sem sua substituição” (Artigo 2º, § 2º).

Deve-se desde logo recusar a motivação semântica, segundo a qual os tratados seriam à partida, sem mais, inaplicáveis à CSLL por se tratar de uma *contribuição* e não de um *imposto*, em razão da terminologia adotada no artigo 2º, parágrafo 2º.

Ora, a expressão “imposto” adotada na versão em português dos tratados deve ser compreendida no sentido mais amplo de *tributo* — gênero do qual os impostos são espécies — eis que corresponde à tradução da expressão original em inglês (*tax*), de abrangência amplíssima, constante da versão em língua inglesa que, aliás, prevalecerá em caso de divergência de interpretação.

Assim, é à luz das regras acima indicadas que se deve buscar a solução da questão e isso passa tão somente pela análise da natureza da CSLL de “imposto idêntico ou substancialmente semelhante” ao IRPJ.

A CSLL foi instituída pela Lei 7.689/88 com fundamento no artigo 195, I, “a” da Constituição Federal que confere à União Federal o poder de instituir tributos destinados ao financiamento da seguridade social.

De harmonia com a Constituição brasileira a expressão “contribuição” visa designar realidades que embora tenham a natureza substancial de impostos, como é o caso da CSLL, são instituídas com uma *finalidade específica*, sendo as suas receitas *vinculadas* a essa finalidade.

Esta é a interpretação do Supremo Tribunal Federal, explicitada pelo ministro Ilmar Galvão, no voto proferido no RE 146.733-99, segundo o qual “a especificidade da destinação do produto da arrecadação do tributo em causa é que, obviamente, lhe confere o caráter de contribuição”, acrescentando que “(...) obviou-se a duplicidade de meios com vistas à arrecadação dos dois tributos, já que têm eles [o IRPJ e a CSLL], praticamente, fonte de referência comum, o balanço anual das empresas. A Constituição não veda essa providência posta em prática no prol do interesse público.” [\[2\]](#)

A similitude entre o IRPJ e a CSLL também foi sempre apontada pela doutrina brasileira. Veja-se a didática lição de Sampaio Dória:

“(…) ditas contribuições para fiscais, originadas principalmente a partir da década de 30, ora denominadas contribuições sociais, revestem, de forma inequívoca, nas dobras da Constituição de 1998, o caráter de verdadeiros tributos.

“De fato, ora são impostos, tributos não vinculados, que não se traduzem em prestação de serviço público ao contribuinte. Ora, taxas, tributos vinculados, se de modo contrário se comportam. (...)”

“*Distinguem-se formalmente tais contribuições do imposto e da taxa, como ficou esclarecido, pela sua destinação a um fim específico, ligado à seguridade social.*”

“Ora, diante desse quadro, se a *contribuição social é um imposto, quando incide sobre lucros, então equipara-se ao imposto da renda, ou melhor, a um adicional deste, cujas bases de cálculo são, igual e precisamente, seus lucros.* (grifos nossos) [\[3\]](#)”



O caráter da CSLL de “tributo adicional” ao IRPJ também foi constatado por Hugo de Brito Machado e Hugo Brito de Machado Segundo:

“Visto que as contribuições têm fato gerador e base de cálculo, como os impostos, sendo apenas outro o critério de aferição de sua constitucionalidade, resta claro que podem ser consideradas, em determinados casos, adicionais destes. Deve-se ter em mente, para tanto, que um tributo se identifica com adicional de outro essencialmente pelo fato de terem os dois o mesmo fato gerador. O que constitui a essência do adicional é a identidade entre o seu fato gerador e o fato gerador do título preexistente, como se verifica, indubitavelmente, com a Contribuição Social sobre o Lucro e o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. (...) Irrelevante, outrossim, é o fato de ser distinto o produto de arrecadação do IRPJ e da CSL. Essa destinação diversa, embora determinante da natureza da contribuição social, não lhe retira a condição de adicional de impostos, determinada pela identidade de fato gerador.”^[4]

Da identidade de natureza entre a CSLL e o IRPJ resulta que a legislação reguladora deste último deve considerar-se aplicável *subsidiariamente*, em tudo quanto não tenha sido objeto de disciplina específica estabelecida por lei e que respeita exclusivamente à primeira (cfr. art. 4º da Lei n.º 7.689//88 e arts. 28 a 30 da Lei n.º 9.430/96).

Precisamente em razão dessa *identidade* que o Poder Executivo, na proposta de reforma tributária apresentada ao Congresso Nacional em 28 de fevereiro de 2008, com vistas à simplificação do sistema tributário, propôs a incorporação da CSLL ao IRPJ, conforme se lê na Exposição de Motivos do projeto de emenda à Constituição:

“Outra importante simplificação que está sendo proposta é a incorporação da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) ao imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), dois tributos que têm a mesma base: o lucro das empresas. Para tanto propõe-se a revogação da alínea “c” do inciso I do art. 195, da Constituição, sendo que os ajustes decorrentes da incorporação poderão ser feitos através da legislação infra-constitucional que rege o imposto de renda.”

Ora, não parece razoável o mesmo Poder Executivo, com uma “face”, propor ao Congresso Nacional, em nome da “simplificação”, a unificação do IRPJ e da CSLL justamente por serem tributos com a mesma base de incidência e, ao mesmo tempo, com outra “face”, descumprir acordo internacional, recusando ao contribuinte o direito à eliminação da dupla tributação na parcela imputável à CSLL, porque o tributo — que incide sobre a mesma base — se chama contribuição e não imposto.

Decerto cientes dessa atitude do Brasil, os negociadores estrangeiros têm insistido para fazer incluir disposições nas novas convenções que esclareçam a sua aplicação também à CSLL.

Foi o que sucedeu com Portugal no Tratado de 2000 (Decreto nº 4012, de 13 de novembro de 2000), cujo art. 2º, nº 1, alínea “a” estabelece:

“Fica entendido que nos impostos visados no art. 2º, nº 1, alínea *a*), está compreendida a contribuição social sobre o lucro líquido (CSL), criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.”

Idêntica disposição consta do art. 1º do Protocolo ao Tratado com o Paraguai (Decreto-Legislativo n.º



972, de 16 de dezembro de 2003):

“Nos impostos abrangidos no artigo 2, parágrafo 1, “a”, está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSL), criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.”

Em 31 de dezembro de 2007, foi publicado o Decreto nº 6.332 que promulgou Convenção Adicional ao Tratado com a Bélgica (Decreto nº 72.542/73), na qual se fez constar do art. XII do Protocolo ao Tratado que:

“Fica entendido que os impostos visados no artigo 2, parágrafo 2, *b*), compreendem a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.”

Mais recentemente, o item “a” do Protocolo ao Tratado com Trinidad e Tobago (Decreto-Legislativo nº 1, de 4 de janeiro de 2011) acolheu disposição análoga, segundo a qual:

“Para fins do parágrafo 1 do Artigo 2, a expressão ‘Impostos Brasileiros’ compreende também a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSL), instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.”

As citadas disposições contidas nos protocolos anexos aos tratados com Portugal, Paraguai, Bélgica e Trinidad e Tobago têm caráter *meramente declaratório interpretativo*, visando apenas *esclarecer* a real extensão do artigo 2º e não *ampliar* o âmbito de aplicação do tratado.

E tanto isto é verdade que o texto dos protocolos dispõe que “*fica entendido* que nos impostos visados no art. 2º, nº 1, alínea *a*) *está compreendida* a contribuição social sobre o líquido”. Fosse a intenção do tratado acrescer ou estender a sua aplicação à CSLL teria previsto que “as disposições do art. 2º, nº 1, alínea *a*) aplicam-se *também* à CSLL” em lugar de utilizar-se do termo “*está compreendida* a contribuição social sobre o lucro líquido”.

O caso da Bélgica é um precedente de grande relevância, pois ao contrário de Portugal, Paraguai e Trinidad Tobago, trata-se de convenção celebrada *antes* da instituição da CSLL, tendo o governo brasileiro declarado perante um Estado soberano, sua contra parte num acordo, que a interpretação oficial do Brasil é no sentido de que a CSLL está abrangida pelo tratado.

Não se pode admitir que uma “interpretação” oficial possa ser válida para um país (por ex. Bélgica) e desconsiderada para outros (por ex. Argentina, Dinamarca, Holanda e Áustria), como se verificou ter ocorrido. Trata-se de uma intolerável discriminação internacional, favorecendo uns em detrimento de outros, que deve ser prontamente corrigida pelo Poder Executivo.

Que nesse ano de 2012 que se (re) inicia pós-Carnaval, possa ser de uma vez por todas encerrada esta polêmica despida de fundamento razoável, que apenas serve para deixar uma nódoa de mesquinhez na imagem do Brasil no cenário internacional.



[1] É precisamente o que afirmam os comentários à Convenção Modelo OCDE, *verbis*: “Esse parágrafo lista os impostos em vigor no momento da assinatura da Convenção. A lista não é exaustiva. Ela serve para ilustrar os parágrafos anteriores do Artigo. A princípio, entretanto, será uma lista completa dos impostos incidentes em cada Estado no momento da assinatura e cobertos pela Convenção.”. No texto original: “This paragraph lists the taxes in force at the time of signature of the Convention. The list is not exhaustive. It serves to illustrate the preceding paragraphs of the Article. In principle, however, it will be a complete list of taxes imposed in each State at the time of signature and covered by the Convention” (*Model Tax Convention on Income and on Capital*, Paris 2005, 70).

[2] RE nº 146.733-9; Tribunal Pleno; Relator Ministro Moreira Alves; DJU 06.11.92.

[3] Antônio Roberto Sampaio Dória, *A incidência da Contribuição Social prevista na Constituição de 1988 sobre lucros com isenção condicionada de imposto de renda. Inconstitucionalidade*, in *Revista de Direito Tributário* nº 50, São Paulo 1989, 22.

[4] *Isenções Regionais do Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro*, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 65, São Paulo 2001, 54.

Date Created

07/03/2012