

RECURSO ESPECIAL Nº 1.216.610 - RJ (2010/0180280-5)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : **DEUTSCHE LUFTHANSA AG**
ADVOGADOS : **ROBERTO ANTÔNIO D'ANDRÉA VERA**
 VIRGÍNIA D'ANDREA VERA
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**
PROCURADOR : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto por DEUTSCHE LUFTHANSA AG, com fundamento no art. 105, III, *a* e *c*, da Constituição da República, contra o acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região assim ementado (e-STJ fls. 669/677):

AGRAVO INTERNO. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. TRATADO INTERNACIONAL DE PROIBIÇÃO DE BITRIBUTAÇÃO. CPMF. NATUREZA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ISENÇÃO QUE ATINGE APENAS A IMPOSTOS. SENDO A ISENÇÃO FAVOR FISCAL DEVE SER INTERPRETADA DE FORMA RESTRITIVA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DE TRIBUTO SEMELHANTE NO PAÍS DE ORIGEM. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.

1- O acordo internacional entre Brasil e Alemanha isentaria de impostos (alínea "b" do item 1 do art. 2) e não de contribuição social, sendo certo que a CPMF tem a natureza de contribuição social e não de um imposto disfarçado, sendo matéria pacificada na Suprema Corte (STF, Pleno, ADINS 1.497/DF e 1501/DF; STF SS 1834/SP, rel. Min. Carlos Velloso, DJU 22-08-00, p.52, entre outros).

2- A isenção é um favor fiscal e não deve ser interpretada de forma extensiva, de acordo com o art. 111, II, do CTN (STJ, Resp. 662.882/RJ, 1ª Turma, rel. Min. Luiz Fux, DJU 13-2-06, p.672; Resp. 284.063/SP, 1ª Turma, DJU 14-03-05, p.195; Resp 163529/MG, 2ª Turma, rel. Min. Peçanha Martins, DJU 18-02-02, p.283).

3- Se o objetivo do acordo é evitar a bitributação, inexistente qualquer comprovação a respeito da instituição de tributo semelhante na Alemanha (CPC, art. 333, I).

4- Recurso conhecido e desprovido.

No recurso especial, a empresa recorrente alega afronta ao Decreto 54.193/64 (Acordo sobre Transporte Aéreo) e aos arts. 1º, 2º e 8º do Decreto 76.988/76 (Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, Brasil - República Federal da Alemanha), bem como aos arts. 1º, 31 e 32 da Mensagem 116/92 (Tratado de Viena) e aos arts. 22 e 23 do Decreto Presidencial 3.720/2001 (Convenção de Chigago).

Defende a tese de que os acordos internacionais devem ser interpretados de forma sistemática e não literal, de modo a predominar o princípio da reciprocidade entre os países

Superior Tribunal de Justiça

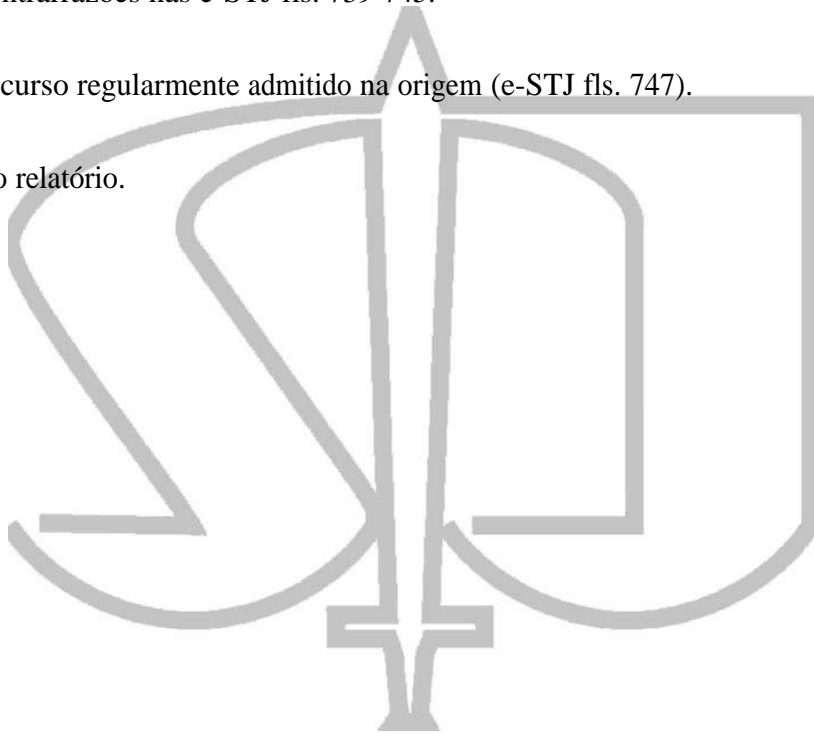
envolvidos na transação comercial integrantes do acordo. Argumenta que a cobrança da CPMF cria evidente empecilho a prestação das atividades desenvolvidas pela recorrente e que o tratamento fiscal a ser dado deve obedecer ao que foi pactuado entre o Brasil e o país contratante, a fim de se evitar a dupla tributação internacional de renda.

Requer seja reconhecido o direito de isenção de tributos brasileiros incidentes sobre a receita das operações da recorrente.

Contrarrazões nas e-STJ fls. 739-745.

Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 747).

É o relatório.



RECURSO ESPECIAL Nº 1.216.610 - RJ (2010/0180280-5)
EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. ACORDO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE A RENDA E O CAPITAL, BRASIL - REPÚBLICA FEDERAL DA ALEMANHA (DECRETO N. 76.988/76). RECIPROCIDADE NÃO DEMONSTRADA. COBRANÇA DE CPMF NO BRASIL. BITRIBUTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

1. O objeto do acordo internacional, no que interessa ao presente caso, são os impostos incidentes sobre os lucros provenientes da exploração no tráfego internacional, notadamente o imposto de renda (no Brasil e na Alemanha) e quaisquer outros impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados.

2. Para haver uma dupla tributação internacional é indispensável que ocorra **a identidade do elemento material do fato gerador**. No presente caso, o típico fato gerador da CPMF é o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de titularidade do contribuinte. Sendo assim, a tributação pela CPMF não se trata de tributação sobre a aquisição de lucro ou renda (tributação abrangida pelo acordo), mas sim tributação sobre a circulação, no caso, circulação escritural ou física de valores (tributação não abrangida pelo acordo).

3. Desse modo, não tributando diretamente a renda, mas a movimentação em si, há diversos fatos geradores (elementos materiais diferentes), descabendo falar em bitributação ou dupla tributação internacional quando há a incidência do Imposto de Renda (Alemão), cujo fato gerador é a aquisição de renda, situação que, inclusive, ocorre em momento anterior ao envio do valor para o país de bandeira (no caso, Alemanha), muito embora possa ser tributada apenas posteriormente.

4. A diferenciação dessas duas bases impositivas (movimentação financeira e receita) já foi feita pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral, *in verbis*: "*A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência – movimentações financeiras - não se confunde com as receitas*" (RE n. 566.259/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Dje 24/9/2010).

5. Quanto à reciprocidade, do acórdão *a quo* não consta ter ocorrido a demonstração, por parte da CONTRIBUINTE, da existência de tributo semelhante à CPMF (com idêntico fato gerador) na Alemanha para o qual aquele país tenha concedido a isenção para as empresas sediadas no Brasil.

6. Recurso especial não provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): No caso concreto a empresa alemã DEUTSCHE LUFTHANSA AG ajuizou ação objetivando o reconhecimento do direito de não sofrer retenção da CPMF nas operações que efetuar perante

Superior Tribunal de Justiça

instituições financeiras, bem como da inexistência de relação jurídica tributária que a vincule ao pagamento dessa contribuição.

Alega a empresa recorrente que na situação em que a renda da companhia aérea, em sua integralidade, é tributada em seu país de origem (Alemanha) e, previamente ao envio das receitas para o país de bandeira, é tributado no Brasil sob a forma do tributo da CPMF ocorre bitributação, situação terminantemente proibida por força do Decreto n.º. 76.988/76.

Narra que suas receitas são provenientes da venda de passagens que, por sua vez, são pagas através de cheques ou de depósitos bancários que, ao circularem pelas instituições financeiras, antes de serem liquidados para permitir a conversão e a remessa do numerário ao exterior, sofrem o risco da incidência da CPMF.

Contudo, sem razão a contribuinte. Reza o Decreto 76.988/76 (Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, Brasil-República Federal da Alemanha) que:

ARTIGO 2º **Impostos Visados**

1. Os impostos aos quais se aplica o presente acordo são:

a) no caso da República Federal da Alemanha: o imposto de renda (Einkommensteuer) incluindo a sobretaxa (Ergänzungsabgabe) respectiva; o imposto de sociedades (Körperschaftsteuer), incluindo a sobretaxa (Ergänzungsabgabe) respectiva; o imposto de capital (Vermögensteuer) e o imposto comercial (Gewerbesteuer) (doravante referido como "imposto alemão");

b) no caso do Brasil: o imposto federal de renda (federal income tax), com exclusão das incidências sobre remessas excedentes a atividades de menor importância (doravante referido como "imposto brasileiro").

2. Este acordo também será aplicável **a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados**, seja em adição aos impostos existentes, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente, se necessário, de qualquer modificação significativa que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias.

3. As disposições do presente acordo em matéria de tributação da renda ou do capital aplicam-se igualmente ao imposto comercial alemão, calculado em base diversa daquela renda ou do capital.

[...]

ARTIGO 8º Navegação Marítima e Aérea

Superior Tribunal de Justiça

1. Os lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios ou aeronaves só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa.

2. Se a sede da direção efetiva da empresa de navegação marítima se situar a bordo de um navio, esta sede será considerada situada no Estado Contratante em que se encontre o porto de registro desse navio, ou na ausência de porto de registro, o Estado Contratante em que resida a pessoa que explora o navio.

Desse modo, resta evidente que o objeto do acordo, no que interessa ao presente caso, são os impostos incidentes sobre os lucros provenientes da exploração no tráfego internacional, notadamente o imposto de renda (no Brasil e na Alemanha) e quaisquer outros impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados.

Com efeito, a bitributação ou dupla tributação internacional somente ocorre quando um mesmo sujeito passivo é submetido à tributação simultaneamente por duas competências tributárias distintas em relação a um mesmo fato gerador. Lecionam Antônio de Moura Borges e Christiano Valente (*in "Dupla tributação internacional: Considerações sobre a sujeição passiva na jurisprudência do STF e do STJ"*). Revista Forum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, v. 66, n. 11, p.81-98, 2013. Bimestral):

São conhecidas várias definições de dupla tributação internacional formuladas por diferentes autores e organizações internacionais, cuja maioria parte da definição proposta por Herbert Dorn, em 1927, para quem "*A dupla — múltipla tributação se verifica, quando vários titulares de soberanias tributárias independentes — no caso vários Estados independentes — submetem o mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, contemporaneamente, a um imposto da mesma espécie*".

Definição amplamente difundida e aceita pela maioria dos autores que se têm ocupado com o assunto, fortemente influenciada pela definição de Herbert Dorn, é a que se encontra na introdução ao modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital, elaborado pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que é a seguinte: "*A dupla tributação jurídica internacional pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos*". Tal definição tem o mérito de mencionar expressamente os elementos essenciais da dupla tributação internacional, que são: a identidade de sujeito passivo, a pluralidade de soberanias tributárias, **a identidade do elemento material do fato gerador**, a identidade ou semelhança dos impostos e **a identidade do período** (BORGES, Antônio de Moura; VALENTE, Christiano Mendes Wolney. Dupla tributação internacional: Considerações sobre a sujeição passiva na jurisprudência do STF e do STJ. Revista Forum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, v. 66, n. 11, p.81-98, 2013. Bimestral).

Ou seja, para haver uma dupla tributação internacional é indispensável que ocorra a identidade do elemento material do fato gerador. No presente caso, o típico fato gerador da CPMF é o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de titularidade do contribuinte. Sendo assim, a tributação pela CPMF não se trata de tributação sobre a aquisição de lucro ou renda (tributação abrangida pelo acordo), mas sim tributação sobre a circulação, no caso circulação escritural ou física de valores (tributação não abrangida pelo acordo). Segue a legislação aplicável:

Lei n. 9.311/96

Art. 1º É instituída a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF.

Parágrafo único. Considera-se movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira qualquer operação liquidada ou lançamento realizado pelas entidades referidas no art. 2º, que representem circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

Art. 2º **O fato gerador da contribuição é:**

I - **o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes** de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento de que tratam os parágrafos do art. 890 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, introduzidos pelo art. 1º da Lei nº 8.951, de 13 de dezembro de 1994, junto a ela mantidas;

II - **o lançamento a crédito, por instituição financeira, em contas correntes que apresentem saldo negativo**, até o limite de valor da redução do saldo devedor;

III - a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores;

IV - o lançamento, e **qualquer outra forma de movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira**, não relacionados nos incisos anteriores, efetuados pelos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas;

V - a liquidação de operação contratadas nos mercados organizados de liquidação futura;

VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.

Desse modo, não tributando diretamente a renda, mas a movimentação em si, há diversos fatos geradores (elementos materiais diferentes), descabendo falar em bitributação ou

Superior Tribunal de Justiça

dupla tributação internacional quando há a incidência do Imposto de Renda (Alemão), cujo fato gerador é a aquisição de renda, situação que, inclusive, ocorre em momento anterior ao envio do valor para o país de bandeira (no caso, Alemanha), muito embora possa ser tributada apenas posteriormente.

A situação não difere daquela a que estão submetidas todas as empresas brasileiras que aqui auferem renda e, posteriormente, necessitam movimentar internamente os valores assim adquiridos depositados nas diversas instituições financeiras, submetendo-se simultaneamente ao Imposto de Renda (Brasileiro) e à CPMF.

De ver que a diferenciação dessas duas bases imponíveis (movimentação financeira e receita) já foi feita pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do RE 566.259/RS, em sede de repercussão geral, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

I – O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação.

II – Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador.

III – A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência – movimentações financeiras - não se confunde com as receitas.

IV – Recurso extraordinário desprovido (RE n. 566.259/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Dje 24/9/2010).

Desse modo, a CPMF não se caracteriza como "*imposto incidente sobre os lucros provenientes da exploração no tráfego internacional*" ou como "*quaisquer outros impostos idênticos ou substancialmente semelhantes*", não se enquadrando no disposto nos arts. 2º e 8º do Decreto 76.988/76 (Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, Brasil - República Federal da Alemanha).

Quanto à reciprocidade, do acórdão *a quo* não consta ter ocorrido a demonstração, por parte da CONTRIBUINTE, da existência de tributo semelhante à CPMF (com idêntico fato

Superior Tribunal de Justiça

gerador) na Alemanha para o qual aquele país tenha concedido a isenção para as empresas sediadas no Brasil.

Com essas considerações, **NEGO PROVIMENTO** ao presente recurso especial.

É como voto.

