XXVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI PORTO ALEGRE – RS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

JONATHAN BARROS VITA

MARCIANO BUFFON

Copyright © 2018 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof.
Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597
Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UNISINOS
Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Marciano Buffon. – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-718-2
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Tecnologia, Comunicação e Inovação no Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Porto Alegre, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidade do Vale do Rio dos Sinos
Porto Alegre – Rio Grande do Sul - Brasil
http://unisinos.br/novocampuspoa/

XXVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI PORTO ALEGRE – RS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O XXVII Congresso Nacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito ocorreu em Porto Alegre entre os dias 14 e 16 de novembro de 2017, sob o tema: "Tecnologia, comunicação e inovação no direito".

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que produzem obras agregadas sob o tema comum do mesmo.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I. Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita e Marciano Buffon, vez que o referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra.

O direito tributário e financeiro hoje vem ganhando espaço importante nas discussões acadêmicas, o que vem se refletindo no volume e qualidade de trabalhos apresentados, colocando esses ramos didaticamente autônomos do direito em posição de destaque nas discussões contemporâneas, vez que afetam fortemente os cidadãos.

Tendo como pano de fundo esses ramos didaticamente autônomos do direito, foi possível agrupar os 15 trabalhos apresentados em alguns grupos, os quais se seguem:

• Políticas tributárias, extrafiscalidade e meio ambiente (artigos 01 a 07), sendo que neste subgrupo os artigos 01 e 02 tem caráter mais geral, seguindo-se para exemplos diversos sobre a prática das induções fiscais, finalizando com 2 artigos sobre política fiscal e meio ambiente;

• O segundo subgrupo lida com o Processo tributário (artigos 08 a 11), sendo importante destacar que lida tanto com proteção do contribuinte, processo judicial e administrativo, sem olvidar com meios alternativos de cobranças em matéria fiscal, respectivamente;

• O último subgrupo lida com facetas do direito constitucional tributário e financeiro (artigos 11 a 15), sendo que o primeiro lida com o direito financeiro mais fortemente, enquanto o segundo deles lida com o princípio da isonomia, enquanto os dois últimos lidam com inconstitucionalidade de legislação do ICMS e aplicabilidade dos CDIs à CSLL.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram no campo do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos, para a promoção e o incentivo da pesquisa jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita - Unimar

Prof. Dr. Marciano Buffon – Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

APLICAÇÃO À CSLL DOS TRATADOS INTERNACIONAIS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

APPLICATION OF INTERNATIONAL TREATIES AGAINST DOUBLE TAXATION TO THE CSLL

Lígia Barroso Fabri [1]

Resumo

Com o escopo de combater a dupla tributação internacional, o Brasil assinou convenções com vários países, convenções estas que elencam regras a serem observadas pelos países signatários visando eliminar a dupla tributação sobre a renda. Diante desse contexto, considerando a existência dos referidos tratados internacionais, o presente trabalho tem por objetivo verificar se o âmbito de aplicação das convenções se restringe ao Imposto de Renda ou se as normas ali previstas abarcam, igualmente, a CSLL.

Palavras-chave: Tratados para evitar dupla tributação, Aplicação à csll

Abstract/Resumen/Résumé

With the aim of combating international double taxation, Brazil has signed agreements with several countries. These conventions list rules to be observed by the signatory countries in order to eliminate double taxation on income. In this context, considering the existence of these international treaties, the present study aims to determine if the scope of the convention is limited to the Income Tax or the standards set forth therein encompass also the CSLL.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Treaties to avoid double taxation, Application to social contribution

[1] Graduada em Direito pela PUC Minas. Especialista em Direito Tributário pelo IEC-PUC Minas. Mestranda em Direito Processual pela UFES. Advogada. Conselheira suplente do Conselho Municipal de Recursos Fiscais de Vitória.

1. INTRODUÇÃO[1]

Nos termos do art. 2º da Convenção Modelo da OECD (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), os Tratados sobre Dupla Tributação se aplicam aos tributos que incidem sobre a "renda". O parágrafo 4º dispõe que a convenção também será aplicada "*aos impostos (*sic. Tributos*) de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham acrescer aos atuais ou substituí-los*" (OECD, 2017)[2].

Apesar do Modelo da OECD não ser de observância obrigatória por parte do Brasil (visto que o país não é membro da OECD), todos os tratados firmados pelo Brasil visando evitar a dupla tributação sobre a renda reproduzem de forma idêntica ou similar o referido dispositivo, de tal modo que, cabe perquirir se a CSLL se enquadraria no conceito de "*imposto de natureza idêntica ou similar* (OECD, 2017)".

Assuntos relacionados à tributação dos lucros no exterior são recorrentes tanto no âmbito acadêmico/doutrinário quanto na pauta dos tribunais administrativos e judiciais. Inúmeras são as discussões que envolvem o tema. Dentre elas, pode-se citar, a título exemplificativo, as seguintes: (a) acerca da hierarquia normativa dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação; (b) delimitação do conceito de estabelecimento permanente para fins dos tratados; (c) existência (ou não) de conflito entre a tributação universal dos lucros e o art. 7º dos tratados; (d) novas disposições e críticas à nova legislação brasileira sobre os lucros no exterior (Lei nº 12.973/2014), (e) interpretação dos tratados, dentre tantas outras.

---

[1] Agradecimentos especiais a Amanda Duque dos Santos, Doutoranda em Direito Internacional Tributário pelo Max Planck Institute pelos comentários e críticas ao presente trabalho, especialmente no tópico referente à interpretação dos tratados e doutrina internacional.

[2] Livre tradução. Transcrição original:

"*1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.*
2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.
3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular: a) (in State A): ..... b) (in State B): .....
4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws".

O tema a ser tratado nas linhas subsequentes vez ou outra vem à tona nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, quando incitado a decidir questões envolvendo a aplicação dos tratados.

Antes de aprofundarmos a discussão, é importante se ter em mente que os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, como a própria denominação transparece, têm por objetivo principal o de evitar a tributação em duplicidade das rendas transnacionais. Tal objetivo será retomado nos tópicos que se seguem.

Esclareça-se, ainda a título introdutório, que em dezembro de 2015 foi publicada a Lei nº 13.202, que em seu artigo 11 previu 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* (BRASIL, 2015)". Dessa forma, será analisada a extensão dos efeitos de tal "inovação" legislativa.

Inicialmente serão abordados alguns dos aspectos gerais sobre a CSLL. Na sequência, será enfrentado o problema em si da abrangência ou não da CSLL pelos tratados. Após, serão apresentadas breves comentários sobre a interpretação dos tratados e entendimento da doutrina internacional. Por fim, selecionamos alguns dos acórdãos proferidos pelo CARF envolvendo o assunto.

2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi instituída pela Medida Provisória nº 22, de 06 de dezembro de 1988, posteriormente convertida na Lei nº 7.689/1988, destinada ao financiamento da seguridade social. A contribuição em tela encontra amparo na Constituição Federal de 1988, em seu art. 195, inciso I, alínea "c".

No transcorrer do tempo, a lei instituidora da CSLL sofreu inúmeras alterações. Entretanto, o que sempre se manteve foi a finalidade para a qual foi criada: servir de fonte de custeio para a seguridade social.

A CSLL é exigida pela União, tendo por sujeito passivo, conforme art. 4º da Lei nº 7.689/1988, "*as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária*" (BRASIL, 1988)

O fato gerador da CSLL surge com o auferimento de lucro pelo contribuinte no exercício de suas atividades empresariais. De forma objetiva, assim discorre Mary Elbe Queiroz:

> O significado que melhor se enquadra à espécie é o de lucro considerado como o resultado positivo da pessoa jurídica, obtido após a dedução das receitas, de todos os custos, gastos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora e à produção dos rendimentos, depois de compensados os prejuízos havidos na exploração da atividade. Do contrário, seria admitir que em um momento o lucro assumisse um sentido, quando, por exemplo, destinar-se à quantificação da participação dos empregados ou à distribuição de dividendos, em que obrigatoriamente devem ser computados os prejuízos, e para fins tributários assumisse outro sentido, no qual a compensação poderia ser limitada (QUEIROZ, p. 79, 2004).

A base de cálculo da CSLL está prevista no art. 2º da Lei nº 7.689/1988[3]. Em síntese, no escólio de Silvério das Neves e Paulo Eduardo V. Vicecont, a base de cálculo da contribuição é o resultado do período de apuração, antes de considerar a provisão para seu próprio pagamento e a provisão do IRPJ, com os ajustes de adição e exclusão previstos ou autorizados por lei (NEVES, 2003).

Ainda acerca dos aspectos gerais, cumpre asseverar que a apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação do lucro adotada para o IRPJ. Ademais, nos termos do art. 6º da Lei nº 7.689/1988 e art. 57 da Lei nº 8.981/1995[4], aplicam-se à CSLL, no que for cabível,

---

[3] "*Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.*

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

[4] *"Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei". (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)*

as disposições do Imposto de Renda referentes à administração, a lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da referida contribuição.

É inconteste, pois, que as disposições aplicadas ao Imposto de Renda serão também aplicáveis à CSLL, desde que não haja disposição em contrário.

3. ABRANGÊNCIA DA CSLL PELOS TRATADOS CELEBRADOS PELO BRASIL

Perpassadas essas considerações gerais, cumpre agora centrarmos no seguinte questionamento: as regras previstas nos tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil se aplicam à CSLL?

Como se verá, em alguns tratados não há espaço para dúvidas, na medida em que existem disposições expressas no sentido de determinar a aplicação do tratado também à CSLL. É o caso dos tratados firmados entre Brasil e os seguintes países: Portugual, Paraguai, Bélgica, Trinidad e Tobago.

Nos demais, remanescem dúvidas sobre a real extensão dos tratados, no que diz respeito aos tributos abrangidos.

Segundo se antecipou acima, ao disciplinar quais seriam os "tributos" (melhor interpretação em português para "t*axes*") visados, a Convenção Modelo da OECD previu que a Convenção "*será também aplicável aos impostos (*sic. tributos*) de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos atuais ou a substituí-los*" (OECD, 2017). É ver o que prevê o texto original, em seu artigo 2º, item 4:

> 4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar **taxes** that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws (OECD, 2017, grifo nosso).

Referida disposição é adotada nas convenções firmadas pelo Brasil para se evitar a dupla tributação. Cite-se o disposto no tratado firmado entre Brasil e África do Sul para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal:

> 4. A Convenção aplicar-se-á também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a data da assinatura da

> mesma, seja em adição aos acima mencionados, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicar-se-ão as modificações significativas ocorridas em suas respectivas legislações fiscais (BRASIL, 2006).

Com fulcro nestas disposições gerais, os Estados Contratantes elaboram uma lista contendo os tributos atuais aos quais se aplicará a Convenção.

Em várias oportunidades a Receita Federal do Brasil teve a oportunidade de externar seu posicionamento no sentido de que os tratados não abarcariam a CSLL, a não ser que constasse no tratado disposição expressa neste sentido. É que se vê da análise da Nota Técnica COSIT nº 41/2011 e dos acórdãos nº 16.30.569, de 29 de março de 2011, 1ª Turma de São Paulo (Argentina e Holanda) e Acórdão nº 12-29.601 de 30 de março de 2010, da RJ no Rio de Janeiro (Holanda), bem como na Solução de Consulta nº 23, de 14 de janeiro de 2008, cuja ementa se transcreve abaixo.

> INVESTIMENTO NO EXTERIOR - Dinamarca O disposto na Convenção firmada entre o Brasil e a Dinamarca (promulgada pelo Decreto nº 75.106, de 1974) para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, não se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), **por ter sido instituída posteriormente** (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) e **não se enquadrar no parágrafo 2 do Artigo 2 da referida convenção**. Diante disso, a importância recebida a título de juros pela aquisição de títulos emitidos pela KommuneKredit (Associação de Crédito de Municípios e Regiões da Dinamarca), computada na apuração do lucro líquido, não deverá ser excluída para efeito de determinação de sua base de cálculo, podendo, entretanto, compensar com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos rendimentos oriundos do exterior, o imposto de renda pago no exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição[5] (BRASIL, 2008).

Do trecho acima se infere que dois foram os fundamentos utilizados pela Receita para chegar a esse entendimento: primeiro de ordem cronológica (pelo fato da CSLL ter sido instituída após a entrada em vigor das convenções) e o segundo por conferir uma interpretação literal à palavra "imposto".

Dessa forma, conclui-se que, para o Fisco, as disposições previstas nas Convenções não são aplicáveis à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a não ser que as convenções expressamente disponham a sua extensão à CSLL. É dizer: nos casos em que a CSLL não

[5] Extraído do seguinte link: http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E=+20080101+%3C=+20081230&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=20&f=G&l=20&s1=&s3=23&s4=&s5=&s8=&s7=

constar no rol dos "impostos" visados pela Convenção, ela não será abarcada pelo respectivo tratado.

Todavia, parcela considerável da doutrina refuta referida interpretação restritiva. Ao discorrer acerca do âmbito de extensão dos tratados internacionais, Alberto Xavier sustenta o caráter declaratório das listas que prevejam os impostos a que a Convenção se aplica, aduzindo, ainda, que referida lista não tem o alcance limitativo (XAVIER, 2004). Conclui afirmando que convenções assinadas pelo Brasil se aplicam à CSLL.

> Em face destas considerações pode afirmar-se que as convenções assinadas pelo Brasil são aplicáveis à contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei nº 7.689/88, nos termos do art. 195, I da Constituição. É que, na verdade, ela é, na sua substância, um adicional ao imposto de renda, distinguindo-se apenas pela sua destinação. **Ora, a natureza dos tributos deve identificar-se no fato gerador e na base de cálculo** (substancialmente idênticos aos do imposto de renda propriamente dito) e não na sua denominação ou destino, como esclarece o art. 4º do Código Tributário Nacional. (XAVIER, 2004, p. 171, grifo nosso)

No entendimento do mencionado jurista, as convenções contra a dupla tributação se aplicam aos tributos que incidem sobre o rendimento total, sendo necessário observar-se a natureza substancial do tributo e não a sua denominação. Assim, considerando que o fato gerador e a base de cálculo da CSLL são substancialmente idênticos aos do Imposto de Renda, Alberto Xavier conclui que a CSLL se insere no rol dos tributos abrangidos pelos tratados.

A nosso ver, esta é a melhor solução a ser conferida ao tema. Como visto, as características da CSLL são muito similares às do IRPJ, tanto que, para aquela se adota o mesmo regime de apuração a ser adotado ao Imposto de Renda, o que nos leva a crer que a CSLL é um tributo substancialmente idêntico ao IRPJ.

Ademais, não há a menor plausibilidade em se negar a aplicação dos tratados à CSLL como base no argumento de que a CSLL não se enquadraria na categoria de "imposto", palavra utilizada nos tratados. Vale lembrar que os dispositivos que dispõe sobre o assunto foram inspirados na Convenção Modelo da OECD. E como visto linhas acima, o termo original utilizado é "*taxes*", termo que em inglês possui abrangência muito mais ampla que "imposto". Por consequência, a expressão "impostos" (tradução literal contida nos tratados), por ser advinda do termo "taxes", utilizado no Modelo da OECD, deve ser compreendida em seu sentido mais amplo de tributo enquanto gênero, e não de "imposto" enquanto espécie.

Em complemento aos argumentos acima, Heleno Torres ainda acrescenta que as contribuições têm, para a empresa, estrutura idêntica a de imposto, porque não depende de nenhuma contraprestação estatal. (TÔRRES, 2001).

Não há dúvidas, pois, que a CSLL e o IR são tributos muito similares, ou, adotando a qualificação utilizada por Alberto Xavier, que a CSLL é, em sua substância, um adicional ao Imposto de Renda. Tanto o é que a Lei nº 7.689/1988 dispõe em seu art. 2º que "*a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda*".

> Basta analisarmos os princípios constitucionais aplicáveis ao IRPJ que, por inferência, se aplicam também à CSLL: capacidade contributiva, generalidade (todas as pessoas jurídicas devem financiar a seguridade social – art. 153, § 2º, I: art. 195, § 7º, CF); universalidade (todos os lucros devem ser objeto da tributação), além de outros que são padrão do regime jurídico tributário, para se ter essa confirmação. (TÔRRES, 2001, p. 615)

A condição de tributo adicional ao IRPJ também veio a ser reconhecida por Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo[6].

Nesse contexto, entender pela interpretação literal do termo "impostos" (enquanto espécie) utilizado no artigo 2 das Convenções assinadas pelo Brasil significa ir de encontro ao objetivo maior dos tratados que é o de evitar a dupla tributação internacional da renda.

Se de um lado, os tratados vedam a dupla tributação da renda pelo imposto de renda e se do outro possibilitam essa dupla tributação pela CSLL, é de se concluir que o tratado não está cumprindo, em sua plenitude, o objetivo para o qual foi firmado. Ou seja, ao mesmo tempo que elimina a dupla tributação pelo IRPJ que incide à alíquota de 25%, ainda assim o tratado não está cumprindo integralmente o seu escopo, visto que persiste essa dupla tributação sobre os 9% devidos a título de CSLL.

Logo, a expressão "impostos" deve ser compreendida em seu sentido mais amplo, enquanto gênero, não ficando restrito aos impostos enquanto espécie tributária, abarcando, assim a CSSL. Até porque, como se viu, o termo utilizado na Convenção Modelo é "*taxes*", expressão esta que, ao ser traduzida para a língua portuguesa, tem o significado de tributo.

---

[6] "*Irrelevante, outrossim, é o fato de ser distinto o produto da 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*." (MACHADO, 2001, p. 54)

Roberto Duque Estrada (ESTRADA, 2012) enumera, ainda, outro argumento para se comprovar ser a CSLL abrangida pelas convenções. É que o Poder Executivo, na proposta de reforma tributária nº 233 apresentada pelo Congresso em 28 de fevereiro de 2008 propôs à incorporação da CSLL ao IRPJ, justamente pelo fato dos dois tributos possuírem a mesma base de incidência. Nesse sentido, o trecho abaixo extraído da Exposição de Motivos:

> 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. Faz-se necessário, no entanto, um ajuste nas normas constitucionais relativas ao imposto de renda, de modo a permitir que possam ser cobrados adicionais do IRPJ diferenciados por setor econômico, a exemplo do que hoje já é permitido para a CSLL. Tal ajuste é feito através da inclusão o inciso III no § 2o do art. 153 da Constituição[7] (BRASIL, 2008).

Isso só vem a reforçar não ser possível impedir que o contribuinte elimine a dupla tributação referente aos 9% devidos a título de CSLL, visto que o próprio Poder Executivo reconhece que a CSLL e o IRPJ possuem a mesma base de incidência.

> 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 coma 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 mês base – se chama contribuição e não imposto (ESTRADA, 2012, p. 3).

Como adiantado nas linhas introdutórias, a Lei nº 13.202/2015 em seu artigo 11 somente veio a corroborar o posicionamento aqui externado: "*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*" (BRASIL, 2015).

Com isso, a partir da publicação da referida lei não remanescem dúvidas acerca da abrangência da CSLL pelos tratados. Apesar de o mencionado dispositivo somente ter sido inserido no ordenamento jurídico brasileiro em 2015, dado o seu caráter eminentemente interpretativo, ele deve ser aplicado a fatos geradores anteriores a sua vigência, em consonância com o que dispõe o art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional[8].

---

[7] Extraído no seguinte link: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=A1236AEF1131D44EA7FB73210F688260.proposicoesWeb2?codteor=540729&filename=Tramitacao-PEC+233/2008

[8] *''Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

4. INTERPRETAÇÃO DE TRATADOS E DOUTRINA INTERNACIONAL

Acordos firmados no escopo da Convenção Modelo da OECD submetem-se, por definição,[9] aos regramentos da *Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados* , da qual o Brasil é signatário e cuja promulgação se deu via Decreto 7030/09. Um de seus principais comandos encontra-se versado no art. 31 (1), segundo o qual "*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*. (OECD, 2017)"

Outro instrumento frequentemente invocado na interpretação de tratados contra bitributação materializa-se no *Comentário da OECD*, o qual agrega as contínuas publicações da Organização com vistas ao esclarecimento de suas próprias disposições. Conquanto seja considerado o guia oficial para intepretação da convenção modelo – e possíveis disputas oriundas dos tratados subsequentes, o comentário oficial da OECD é objeto constante de discussão acadêmica[10] devido ao seu patamar incerto na hierarquia do direito internacional. A nosso ver, ainda que seu conteúdo seja oferecido como auxílio voluntário em controvérsias originadas na convenção modelo, seu status não ultrapassa aquele de outras fontes de *soft law*. Contudo, não se pode desconsiderar o grande peso que a interpretação do Comentário carrega, em especial para países com longa tradição como signatários (e "policy makers") no escopo da OECD.[11] Para tais países, convenções acordadas no âmbito da Convenção Modelo devem, por exercício logico, atentar aos comentários oficiais da OECD quando do surgimento de controvérsias acerca dos termos.

Vale notar que os parágrafos 3 e 6[12] do Comentário oficial determina que contribuições sociais ("social security charges") devem ser excluídas dos tributos cobertos pelos tratados.

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados".

[9] Conquanto parte da doutrina ainda discuta a submissão dos tratados contra bitributação a Convenção de Viena, entendemos que a controvérsia é de pouca relevância pratica, considerando que a vasta maioria dos países automaticamente aplicam seus principais regramentos na interpretação de tratados.

[10] A titulo exemplifcatorio: Klaus Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Tax Treaty Interpretation*, Bulletin 2000, pp. 612–616; David D. Ward, *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process*, 60 Bulletin for Fiscal Documentation 3 (2006), Sjoerd Douma, Frank Engele, *The Legal Status of the OECD Commentaries*, Vol. 1 - Conflict of Norms in International Tax Law Series;

[11] M. Lang and F. Brugger, The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation, (2008) 23 Australian Tax Forum, pp. 95–108;

[12] No original: *"Social security charges, or any other charges paid where there is a direct connection between the levy and the individual benefits to be received, shall not be regarded as "taxes on the total amount of*

Contudo, esta restrição se aplica aos tributos com "nexo direto entre a contribuição e os benefícios individuais recebidos", o que argumentativamente não se aplicaria a CSLL, cuja a arrecadação se destina ao financiamento da seguridade social, mas que não se converte em benefício direto e individual ao contribuinte.

Os termos da convenção modelo da OECD são também objeto contínuo da doutrina nacional e internacional acerca de tratados contra a bitributação. A questão do que define um tributo "idêntico ou substancialmente similar" para fins de aplicação do art. 2 foi, por exemplo, tratada por Klaus Vogel,[13] segundo quem a analise invarialmente deve passar pelas "características típicas" dos tributos sobre a renda. Conforme argumenta Schoueri,[14] as semelhanças entre as CSLL e o Imposto sobre a Renda são inegáveis – ambos compartilham o mesmo fato gerador, e o próprio contexto histórico da criação da CSLL evidencia seu caráter complementar ao IRPJ, cuja alíquota foi reduzida e "transferida" para a então novel contribuição.

No plano internacional, o celebrado trabalho de Michael Devreux a Richard Collier[15] elucida que a interpretação do art. 2 ("*tax covered*"), seguindo a linha do aludido pelo Comentário oficial, deveria ser "a mais ampla possível". Ademais, conquanto tanto o Comentário quanto a convenção modelo em si ofereçam pouca ajuda objetiva na definição e escopo de uma "*income tax*", a própria estrutura dos artigos oferecem algum direcionamento em relação aos tributos a serem inclusos na abrangência da cláusula, a qual deve também atentar para as classificações do direito nacional das partes contratantes (art. 3 Convenção Modelo). Outrossim, ainda que tratados apresentem uma listagem dos tributos abordados por seus termos, seguindo o molde do art. 2(4) da Convenção Modelo, tais listas são tidas pelos autores como não-taxativas, de forma que a exclusão de certos tributos (seja por serem criados posteriormente a convenção, ou simplesmente não inclusos) não significa que não serão cobertos pelo tratado. Ao contrário, segundo a OECD, tais exclusões devem ser expressas.[16]

---

wages". / "As mentioned in paragraph 3 above, social security charges and similar charges should be excluded from the list of taxes covered".

[13] Luis Schoueri, 'Substantially Similar Taxes (Art. 2(4) OECD-MA): Some Brazilian Issues', Kluwer International Tax Blog, July 27 2016, http://kluwertaxblog.com/2016/07/27/substantially-similar-taxes-art-24-oecd-ma-brazilian-issues/, p. 1.

[14] Ibidem.

[15] Richard S. Collier & Michael P. Devereux, The Destination-Based Cash Flow Tax and Double Tax Treaties, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper WP17/06（2017), pp. 6 et ss.

[16] Ibidem, p. 16.

No que seja talvez um dos trabalhos mais substanciais no cenário internacional[17] acerca do escopo do artigo 2º e dos tributos cobertos pela Convenção modelo seja o de Patrícia Brandstetter,[18] no qual a autora destrincha o conteúdo por trás da delineação de tributos sobre a renda. Deste trabalho, corroboramos as seguintes relevantes conclusões:

> a) Em tratados onde os tributos cobertos são listados, o termo "*in particular*" do art. 2(3) denota a falta de exclusividade e o carácter exemplificativo da lista fornecida, abrindo espaço para a inclusão de outros tributos não expressamente mencionados no escopo do tratado;[19]
>
> b) O escopo do art. 2 deve ser compreendido como o mais amplo possível;[20]
>
> c) As contribuições sociais as quais o Comentário faz referência em seus parágrafos 3 e 6, exceções aos tributos sobre a renda, são de caráter voluntário. Contribuições compulsórias devem ser enquadradas como tributos e incluídas no objeto do tratado, ainda que implicitamente;[21]
>
> d) Tendo em vista o objetivo cooperativo de tratados internacionais contra a bitributação, o termo "tributos" demanda uma atitude flexível e tipológica, abrangendo todos os pagamentos compulsórios realizados ao governo, aos quais todos os contribuintes em situações similares estão submetidos.

Em suma, considerando a semelhança material da CSLL com o imposto de renda, combinada a orientação da própria OECD de que a mera omissão de um tributo não o retira do escopo da convenção, sendo necessária cláusula expressa de exclusão, e tendo em mente que a CSLL não se enquadra na exceção dos parágrafos 3 e 6 do Comentário oficial (o qual e de extrema relevância, ainda que "*soft law*"), entendemos não haver argumentação suficiente para a exclusão da CSLL de tratados firmados pelo Brasil com base na convenção modelo – inclusive aqueles firmados antes da Lei 13.202/2015.

Apesar de emblemático, o assunto em questão tem sido enfrentado, até então, de forma incipiente pela jurisprudência judicial. Mesmo no âmbito administrativo, onde, via se regra, se

[17] Ver tambem: Ismer, Roland, and Christoph Jescheck. "The Substantive Scope of Tax Treaties in a Post-BEPS World: Article 2 OECD MC (Taxes Covered) and the Rise of New Taxes." *Intertax* 45.5 (2017): 382-390, e Mario Tenore, *"Taxes Covered": The OECD Model (2010) versus EU Directives*, Bulletin for International Taxation, 6/2012 (volume 66) 162 and Vol. 45, Issue 5, 2017.
[18] "Taxes Covered": A Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions, IBFD, 2011.
[19] Ibidem, Capitulo 2.
[20] Ibidem.
[21] Ibidem, Capitulo 3.

restringem algumas discussões tributárias relevantes, não se verificam muitos julgados sobre a questão.

Posta essa ressalva, serão apresentados alguns dos julgados oriundos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF nos quais o assunto foi abordado, bem como apresentados os principais argumentos que foram utilizados para se chegar a um ou outro posicionamento.

5. JULGAMENTOS ORIUNDOS DO CARF

O primeiro julgado a ser analisado é o Acórdão nº 101-95.802. Ali estava em discussão a tributação dos lucros auferidos pelo contribuinte nos anos de 2000 e 2001 advindos de suas controladas situadas na Espanha. A Eagle Distribuidora de Bebidas S.A. havia sido autuada por não ter oferecido à tributação os lucros auferidos das suas controladas, sendo-lhe imputada à infringência ao parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35, então vigente.

Em síntese, ao final, os conselheiros, por unanimidade, decidiram que os lucros auferidos por uma das controladas na Espanha, tal como os lucros auferidos por suas subsidiárias no Uruguai e Argentina não estariam sujeitos à regra da tributação automática prevista no art. 74 da Medida Provisória 2.158-35, visto que deveria se aplicar a regra prevista no art. 7 do tratado assinado pelo Brasil e Espanha.

Além de outros pontos abordados, a relatora Sandra Maria Faroni, seguida pelos demais conselheiros, concluiu que as disposições da convenção firmada entre Brasil e Espanha, por meio do Decreto nº 76.975/76 (**firmado anteriormente à instituição da CSLL**) aplicavam-se, igualmente, à CSLL.

> Essa conclusão se aplica, inclusive, à CSLL, uma vez que o parágrafo 4º do artigo 2 da Convenção determina sua aplicação a quaisquer impostos substancialmente semelhantes que forem criados, seja por adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição. E este é exatamente o caso da Contribuição Social dobre o Lucro Líquido, substancialmente semelhante ao imposto de renda, tendo ambos como ponto de partida o lucro líquido do exercício (BRASIL, 2006).

Dessa forma, ao julgar pela não tributação dos lucros auferidos pela controlada espanhola, tal conclusão se estendeu à CSLL. O interessante é observar que a relatora se valeu do texto do próprio tratado para justificar a abrangência da CSLL pela convenção, aplicando, pois, uma interpretação sistemática.

Seguindo a ordem cronológica dos julgamentos, o próximo a ser observado é o Acórdão nº 1101-000.811, julgado pela 1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária em 02 de outubro de 2012. No denominado "Caso Gerdau", a fiscalização desconsiderou a interposição de uma holding do grupo situada na Espanha que, segundo o fisco, teria o único objetivo era evitar a incidência de tributos. Deste modo, com a desconsideração da subsidiária espanhola, a fiscalização exigiu IRPJ e CSLL incidentes sobre os lucros das controladas situadas em outras jurisdições.

Ao final, os conselheiros julgaram, por maioria, procedente o recurso voluntário, por considerarem que nenhum dos argumentos era apto para afastar a aplicação do tratado Brasil e Espanha. No que diz respeito à abrangência da CSLL, a Câmara entendeu que as mesmas conclusões se aplicavam à referida contribuição. Veja-se trecho do voto vencedor de lavra do conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro.

> Já quanto a CSLL, cabe transcrever o item 4 do artigo 2 do tratado:
>
> 4. Esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados seja em adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão de qualquer modificação significativa que tenha sido introduzida em suas respectivas legislações fiscais.
>
> Ora, não há como negar que a CSLL esteja abrangida pelo conceito de imposto substancialmente semelhante ao IRPJ. Sua base de cálculo é praticamente a mesma e o fato de ter uma destinação especifica não altera sua natureza jurídica. Assim, considerando a data de assinatura do tratado e a data da criação da CSLL, é preciso admitir que a CSLL está alcançada pelo tratado Brasil-Espanha.
>
> Ademais, mesmo que se admitisse que a CSLL não está protegida pelo tratado, a tributação deveria considerar o resultado da empresa espanhola e não o levantado pela fiscalização com base nos critérios que adotou (BRASIL, 2012).

Mais uma vez o Conselho entendeu pela abrangência da CSLL, sob o argumento de que esta seria substancialmente semelhante ao IRPJ. Neste aspecto, o mais interessante é destacar trecho do voto do conselheiro Marcos Takata, que apesar de ter seguido o entendimento do voto vencedor, vai além nos argumentos apresentados pelo conselheiro Carlos Eduardo, defendendo, inclusive, que os tratados alcançam a CSLL, independentemente de terem sido assinados após a instituição dela.

Acrescenta, ainda, que naqueles tratados que reconhecem, expressamente, a aplicação à CSLL (caso, por exemplo, dos tratados firmados com Portugal e Bélgica), tal reconhecimento se dá nos protocolos assinados e não no art. 2º dos tratados. Disso resulta que esse reconhecimento tem caráter meramente interpretativo ou declaratório.

> Quando os tratados contêm o reconhecimento expresso de que eles compreendem a CSL (caso dos Tratados Brasil-Portugal e Brasil-Bélgica), tal se dá nos protocolos dos tratados, e não no art. 2° deles (que prevê os tributos alcançados). Vê-se o caráter interpretativo ou declaratório disso, não só por se encontrar nos protocolos, e não no art. 2°, mas pelo teor de seu conteúdo — dai ter falado reconhecimento. Nos protocolos é dito que "fica entendido que os impostos visados no art. 2, parágrafo 2, b) compreendem a Contribuição Social sobre o Lucro Liquido" 4e "fica entendido que nos impostos visados no art. 2°, no 1, alínea a) está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Liquido" 5(grifamos).
>
> Tanto é assim que o Tratado Brasil-Bélgica, incorporado ao direito doméstico em 1973 (Decreto 72.542/73), ao ser modificado em 2007, alterou o art. 2° do tratado, que continuou a falar somente "imposto federal sobre a renda e proventos sobre qualquer natureza". E só no protocolo se incluiu a referência ao art. 2° para dizer que fica entendido que nele está compreendida a CSL.
>
> Ora, se não tivesse caráter declaratório ou interpretativo tal referência, ao ser alterado o art. 2° do Tratado Brasil-Bélgica, a CSL teria sido incluída na modificação do art. 2°, ao invés de ser referida no protocolo modificado nesse mesmo momento. Evidente a natureza interpretativa da anotação da CSL. E, por óbvio que, tendo caráter interpretativo tal remissão, a mesma interpretação cabe aos demais tratados (BRASIL, 2012).

O voto alhures não apenas reforça os argumentos que sustentam a abrangência da CSLL pelos tratados contra a dupla tributação, como também vem a corroborar que, nos tratados em que a CSLL vem expressamente abrangida, tal dispositivo tem o caráter meramente declaratório, porque vem a reconhecer algo que estava implicitamente previsto no próprio tratado.

Todavia, esse entendimento explicitado nos acórdãos acima não era unânime até o advento da Lei nº 13.202/2015. Exemplo disso é o Acórdão nº 1102-001. 247 da 1ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, julgado em 25 de novembro de 2014.

O litígio tratava da tributação dos lucros no exterior nos anos de 2006 e 2007, os quais a fiscalização considerou disponibilizados à contribuinte situada no Brasil. Após reconhecer a aplicação do tratado firmado entre Brasil e Argentina, reconhecendo, assim a isenção dos rendimentos para fins de IRPJ, os conselheiros, por maioria de votos, entenderam que a CSLL não estava abrangida pelo mencionado tratado. Confira-se trecho do voto do relator José Otávio Oppermann Thomé.

> Embora não se negue a semelhança entre as formas de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, tendo ambos, como ponto de partida, o lucro líquido do exercício, **não se pode confundir a CSLL com imposto, em vista do ordenamento jurídico nacional, especialmente em razão de sua destinação estar afeta à finalidade específica de custeio da seguridade social**. Ademais, cediço que suas bases de cálculo, embora semelhantes, **não são idênticas**.
>
> Assim, não obstante o parágrafo 2o do artigo 2º da Convenção Brasil Argentina afirme que esta se aplicará a *"quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos"*, tem se que o mesmo parágrafo estabelece

> que *"as autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente sobre qualquer modificação significativa que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias"*. Neste contexto, concordo com o argumento expendido pela decisão recorrida, no sentido de que, ainda que se pudesse entender a CSLL como imposto idêntico ou substancialmente semelhante ao imposto de renda, **esta notificação deve ser entendida como um requisito para que se considerasse esse novo tributo também abrangido pela Convenção** (BRASIL, 2014, grifo nosso).

Dessa forma, concluiu que a CSLL não estaria abrangida pelo tratado, razão pela qual deveria se observar, para esta, tão somente o que dispunha a legislação interna a respeito dos lucros considerados disponibilizados.

Como se vê são três os fundamentos que levaram o conselheiro a chegar a esta conclusão: primeiro, que a CSLL não se enquadraria na categoria de imposto e, portanto, não seria abrangida pelo art. 2 do tratado; segundo, que as bases de cálculo dos dois tributos, apesar de semelhantes, não seriam idênticas; e terceiro, que ainda que se considerasse a CSLL imposto idêntico ou substancialmente semelhante ao imposto de renda, seria necessária a notificação prevista no artigo 2 para que a CSLL restasse abrangida.

Como ressaltado alhures, não concordamos com a interpretação literal pretendida pelo conselheiro em seu voto. A expressão "impostos" deve ser entendida de forma sistemática, mais abrangente, no sentido de "tributos", principalmente levando em conta o objetivo maior dos tratados. Quanto ao segundo argumento, o texto do tratado não exige que as bases de cálculo sejam **idênticas**, e sim que os tributos sejam **substancialmente semelhantes**. Assim, a identidade de base de cálculo não é um requisito exigido pela convenção.

Assim, considerando que a lista que prevê os tributos abrangidos pelo tratado tem caráter meramente declaratório, tal notificação citada no artigo não merece ser entendida como requisito necessário para se reconhecer a referida abrangência.

Com a introdução do art. 11 da Lei nº 13.202/2015 entendeu-se no âmbito do CARF pela natureza interpretativa da inovação legislativa, de modo que ela poderia ser aplicada a fatos geradores pretéritos. Exemplo desse entendimento são os acórdãos nº 1301002.817, da 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária e acórdão nº 9101002.598 da Câmara Superior de Recursos Fiscais. É ver trecho da ementa do julgado da CSRF:

> CSLL. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. ABRANGÊNCIA. Os acordo e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL. Efeitos

> retroativos da Lei n. 13.202, de 8.12.2015, expressamente interpretativa (BRASIL, 2017).

Importante destacar que, ao adotar esse entendimento, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu, de forma unânime, que os acordos e convenções celebrados pelo Brasil abrangem a CSLL, ainda que os mencionados acordos tenham sido celebrados antes da instituição da referida contribuição.

Diante dos acórdãos analisados verificamos que o entendimento tem sido pela abrangência da CSLL pelos tratados, especialmente após a Lei nº 13.202/2015, o que se mostra em consonância com o escopo dos acordos celebrados pelo Brasil.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como visto, prevalece, na jurisprudência administrativa, o entendimento de que os tratados abrangem à CSLL, entendimento este que vinha sendo corroborado antes mesmo da Lei nº 13.202/2015

Fato é que, antes mesmo antes do advento da referida lei, considerando que a CSLL é um tributo substancialmente idêntico ao Imposto de Renda (tanto que recebe, algumas vezes, a denominação de adicional ao imposto de renda), bem como à interpretação conferida pela doutrina internacional, já era possível concluir que a CSLL estava abrangida pelos tratados assinados pelo Brasil visando evitar a dupla tributação.

Em síntese, considerando a semelhança material da CSLL com o imposto de renda, associada à orientação da própria OECD de que a mera omissão de um tributo não o retira do escopo da convenção, sendo necessária cláusula expressa de exclusão, e considerando que a CSLL não se enquadra na exceção dos parágrafos 3 e 6 do Comentário oficial, entendemos não haver argumentação suficiente para a exclusão da CSLL de tratados firmados pelo Brasil com base na convenção modelo – inclusive aqueles firmados antes da Lei 13.202/2015.

Havendo conclusão diversa, por consequência lógica, o Brasil terá maculada sua imagem no exterior, por não estar cumprindo, em sua plenitude, o objetivo assumido com assinatura dos tratados, que é o de combater a dupla tributação das rendas transnacionais.

BIBLIOGRAFIA

BRANDSTETTER, Patricia. "Taxes Covered": A Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions, IBFD, 2011.

BRASIL. Lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em 01/08/2018.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão nº 101-95.802. Disponível em https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf. Acesso em 01/08/2018.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão nº 1101-000.811. Disponível em https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf. Acesso em 01/08/2018.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão nº 1102-001. 247. Disponível em https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf. Acesso em 01/08/2018.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão nº 1301002.817. Disponível em https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf. Acesso em 01/08/2018.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão nº 9101002.598. Disponível em https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf. Acesso em 01/08/2018.

BRASIL, Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm. Acesso em 01/08/2018.

BRASIL. Decreto nº 5.922, de 03 de outubro de 2006 que Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/acordosinternacionais/AfricadoSul/Dec59222006.htm. Acesso em 01/08/2018.

COLLIER, Richard S. e Devereux, Michael P., The Destination-Based Cash Flow Tax and Double Tax Treaties, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper WP17/06（2017)

DOUMA, Sjoerd e ENGELE Frank, The Legal Status of the OECD Commentaries, Vol. 1 - Conflict of Norms in International Tax Law Series.

ESTRADA, Roberto Duque. A CSLL e os tratados contra a dupla tributação. Disponível em: http://www.conjur.com.br/2012-mar-07/consultor-tributario-csll-tratados-dupla-tributacao. Acesso em 01/08/2018.

ISMER, Roland, Ismer e JESCHECK, Christoph. "The Substantive Scope of Tax Treaties in a Post-BEPS World: Article 2 OECD MC (Taxes Covered) and the Rise of New Taxes." Intertax 45.5 (2017): 382-390,

LANG, Michael. e BRUGGER, Florian. The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation, (2008) 23 Australian Tax Forum, pp. 95–108

MACHADO, Hugo de Brito; Hugo de Brito Machado Segundo. Isenções Regionais do Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro. Revista Dialética de Direito Tributário nº 65. São Paulo, 2001.

Model convention with respects to taxes on Income and on capital. Disponível em: http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf. Acesso em 01/08/2018.

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, Disponível em https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. Acesso em 01/08/2018.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos. 10. ed. São Paulo: Frase Editora, 2003.

QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. São Paulo: Manole, 2004

SCHOUERI, Luis 'Substantially Similar Taxes (Art. 2(4) OECD-MA): Some Brazilian Issues', Kluwer International Tax Blog, July 27 2016, Disponível em http://kluwertaxblog.com/2016/07/27/substantially-similar-taxes-art-24-oecd-ma-brazilian-issues. Acesso em 01/08/2018.

TENORE, Mario. "Taxes Covered": The OECD Model (2010) versus EU Directives, Bulletin for International Taxation, 6/2012 (volume 66) 162 and Vol. 45, Issue 5, 2017

TÔRRES, Heleno. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas – 2ª ed., ver, atual., e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

VOGEL, Klaus. The Influence of the OECD Commentaries on Tax Treaty Interpretation, Bulletin 2000, pp. 612–616.

XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil – 6ª ed., atualizada – Rio de Janeiro: Forense, 2004.

WARD, David D. The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, 60 Bulletin for Fiscal Documentation 3 (2006).