



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10280.720570/2015-69  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-006.743 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de setembro de 2023  
**Recorrente** BOI BRANCO COMERCIAL EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO DE BOVINOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)**  
Exercício: 2010

REMESSAS PARA O EXTERIOR. PAGAMENTO DE FRETE INTERNACIONAL. BENEFICIÁRIO NÃO DOMICILIADO EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. NÃO INCIDÊNCIA DO IRRF. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE

A incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% sobre as importâncias remetidas ao exterior para o pagamento de transporte internacional apenas é cabível quando a pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento é residente ou domiciliada em país ou dependência que não tributa a renda ou que a tributa à alíquota máxima inferior a 20% (paraíso fiscal). O agente fiscal não enfrentou tal fato. Fica claro, então, que **foi omitido aspecto fundamental para determinação de um dos principais elementos materiais da obrigação tributária**, justamente a alíquota aplicável, necessária para a determinação do *quantum* devido. Por sua vez, restando comprovado que o domicílio do destinatário não se enquadra como paraíso fiscal, resta absolutamente improcedente o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Andre Severo Chaves e Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga e Andre Luis Ulrich Pinto.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, que julgou improcedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração de fls. 02/06, lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRRF do ano-calendário de 2010, no valor histórico de R\$ 3.399.112,66.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 185/194) pugnando pela nulidade do presente lançamento, o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que é possível inferir que o Auto de Infração imputa irregularidade com relação a sociedade “Amazon Agency”, responsável por fretes internacionais, mas que há confusão quanto a real irregularidade, já que no mesmo Auto, o Auditor Fiscal menciona a remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica, com código de recolhimento de n.º 1708;
- b) Que não procede a afirmação de que a “Amazon Agency” era encarregada dos fretes internacionais, pois o Impugnante não possui vínculo com essa empresa, nem nunca efetuou qualquer pagamento a mesma;
- c) Que a apuração do imposto foi realizada de maneira equivocada, já que se considerou o IRRF como tendo fato gerador mensal, quando a legislação aplicável determina a sistemática da apuração diária, e que esse vício, de natureza material, pois interfere na regra matriz de incidência, torna o lançamento insanável;
- d) Por fim, que esse vício torna impossível a apresentação de defesa pelo contribuinte, razão pela qual o Auto de Infração padece de nulidade.

Posteriormente, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, proferiu o Acórdão n.º 07-40.923 (fls. 212/220), por maioria de votos, abaixo ementado:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 27/07/2010, 16/08/2010, 23/08/2010, 26/08/2010

PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. FUNDAMENTOS LEGAIS. LAPSO MATERIAL. FATO GERADOR. INDICAÇÃO DA DATA DE OCORRÊNCIA.

Descabe falar em cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa quando o sujeito passivo até admite, em sua petição impugnatória, ter compreendido que o motivo da autuação foi o não recolhimento do IRRF relativamente ao pagamento de serviços de fretes internacionais, estando, ademais disso, claramente indicada no feito a ocorrência diária do fato gerador do imposto exigido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 27/07/2010, 16/08/2010, 23/08/2010, 26/08/2010

REMESSAS PARA O EXTERIOR. PAGAMENTO DE FRETE INTERNACIONAL. BENEFICIÁRIO DOMICILIADO EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. INCIDÊNCIA DO IRRF.

Incide o imposto de renda na fonte à alíquota de 25% sobre as importâncias remetidas ao exterior para o pagamento de transporte internacional quando resta incontroverso, nos autos, que a pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento é residente ou domiciliada em país ou dependência que não tributa a renda ou que a tributa à alíquota máxima inferior a 20%.

APURAÇÃO DO IMPOSTO. ERRO DE CÁLCULO. RETIFICAÇÃO.

É cabível a retificação do lançamento, em sede do julgamento do contencioso administrativo, quando verificada a ocorrência de mero erro de cálculo na apuração do imposto que resultou em exigência fiscal maior do que a devida.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente a DRJ esclareceu que o IRRF em exame está sendo exigido, com base na alínea “a” do inciso II do art. 685 do RIR/99, em virtude de pagamentos feitos pela autuada em contrapartida da prestação de serviço de fretes internacionais, e tais pagamentos, ao revés do que alega a defesa, encontram-se comprovados, nos autos, pelas notas fiscais de saída para exportação de gado bovino, que destacam o valor do frete pago na operação, e respectivos conhecimentos de embarque marítimo (Bill of Lading).

Ademais, a tributação nos moldes em que realizado no lançamento, com base na alíquota de 25%, é aplicável na hipótese de pagamento pela prestação de serviço de frete internacional se o beneficiário do pagamento estiver domiciliado em país com tributação favorecida, conforme Solução de Consulta COSIT n.º 46/2015.

Com relação ao lapso material do Autuante, ao mencionar na autuação o art. 647 do RIR/99 – incidência do imposto sobre importâncias pagas ou creditadas em decorrência da prestação de serviços profissionais – entendeu a DRJ que esse equívoco não prejudicou em nada o direito de defesa do contribuinte, tanto que afirma em sua petição impugnatória que o motivo

da autuação foi o não recolhimento do IRRF relativamente ao pagamento de serviços de fretes internacionais.

No tocante à alegação de nulidade em razão de supostamente o autuante ter considerado o fato gerador como mensal, julgou-a improcedente, já que o demonstrativo de apuração do imposto indica claramente que os fatos geradores ocorreram nos dias 27/07/2010, 16/08/2010, 23/08/2010 e 26/08/2010, datas de fechamento dos contratos de câmbio para pagamento dos fretes, ainda que a Autoridade Autuante tenha, posteriormente, consolidado o somatório do imposto apurado nos meses de julho e de agosto de 2010.

Por fim, a DRJ verificou, de ofício, que houve erro no lançamento, no que se refere ao cálculo do IRRF devido com relação ao fato gerador ocorrido em 27/07/2010, de modo que reduziu o valor lançado de R\$ 636.657,89 para R\$ 398.954,23.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 233/244), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Pontua que o Auto de Infração padece de nulidade, na medida em que cerceou o direito de defesa do Recorrente, na medida em que adotou o entendimento – sem qualquer prova ou evidência – de que a “Amazon Agency” estaria situada em paraíso fiscal;
- b) Que no próprio voto divergente do Presidente da Seção de Julgamento da DRJ, resta esclarecido que essa questão não consta no lançamento e somente foi levantada pela DRJ, de modo que este fato implica na falta de motivação do lançamento assim como no cerceamento do seu direito de defesa;
- c) Que ademais, a própria fiscalização omitiu ou não quis ver o fato de que a empresa beneficiária encontra-se no Uruguai, país que como se sabe, não é paraíso fiscal, porquanto não está elencada no rol taxativo da IN 1037 de 04/07/2010;
- d) Que dessa forma, descabe peremptoriamente a aplicação do art. 685, II, “a” do RIR, mas sim o art. 691, I desta norma que reduz a ZERO a alíquota do IR para receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, como é o caso em concreto;
- e) Que é possível verificar a partir do voto divergente, que “quando o próprio Presidente da Sessão de Julgamento, perguntando ao relator para qual país foram remetidos os valores, este responde que este ‘detalhe’ não havia sido esclarecido pela autoridade lançadora”;
- f) Que a análise acerca dessa questão é fundamental para definir se a tributação deve ocorrer com base na alíquota de 25% ou com base na

alíquota 0%, e que em caso de dúvida a interpretação deve ser aquela que beneficie o contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN;

- g) Por fim, que o direito de defesa também foi cerceado, na medida em que o contribuinte não está obrigado a adivinhar o enquadramento utilizado pela fiscalização por ocasião do lançamento tributário, e que se o Recorrente adivinhou o motivo da autuação, não significa que o lançamento, da forma como realizado, não prejudicou o exercício da defesa, especialmente porque a questão da localização do transportador somente foi trazida à baila no julgamento da Impugnação.

É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Do relatório é possível depreender tratar-se de lançamento de IRRF cumulado com os mencionados consectários legais em razão da constatação de pagamentos em face da prestação de serviço de frete internacional que foi tributado à alíquota de 25%.

Como muito bem notado pelo Ilmo. Julgador que proferiu voto divergente na DRJ, Murilo Lo Visco, em momento algum no âmbito do procedimento administrativo fiscal, do TVF e auto de infração constatou-se que o beneficiário estaria domiciliado em paraíso fiscal. Fato também não enfrentado em sede de impugnação.

Pois bem, apenas no julgamento proferido pela DRJ, e sem qualquer confirmação fática, é que o julgador relator afirma:

No ponto, assinala-se que referida tributação é aplicável na hipótese de pagamento pela prestação de serviço de frete internacional se o beneficiário do pagamento estiver domiciliado em país com tributação favorecida, a teor do entendimento que, veiculado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta n.º 46, de 26 de fevereiro de 2015, encontra-se sintetizado na seguinte ementa:

Ou seja, o próprio julgador relator confirma que a tributação em tela apenas é aplicável quando o beneficiário estiver domiciliado em país com tributação favorecida. Ocorre que, tal fato não foi fundamento e nem comprovado pela autoridade fiscal, surgindo de maneira inovadora quando do julgamento da impugnação.

Isso não passou despercebido pelo julgador Murilo Lo Visco, que proferiu declaração de voto que considero absolutamente acertada, e que adoto parcialmente como razões de decidir:

No presente caso, a Autoridade Fiscal lavrou o Auto de Infração de fls. 2 a 6, exigindo **IRRF à alíquota de 25%** incidente sobre remessas ao exterior efetuadas a título de remuneração devida em face da prestação de serviço de frete internacional.

No entanto, pelo menos desde 1997, encontra-se reduzida a zero a alíquota do IRRF incidente sobre receitas de frete auferidas no País por residentes ou domiciliados no exterior. É o que estabelecem incisos I e XII do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997.

Por outro lado, o art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999, dispõe que essas mesmas receitas ficam sujeitas à incidência do IRRF à alíquota de 25% na hipótese de o beneficiário ser

domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20%, conforme definido pelo art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, em relação aos fatos sob exame, a regra é a incidência do IRRF à alíquota zero, e a exceção se verifica nos casos em que o beneficiário do pagamento estiver domiciliado em país com tributação favorecida (paraíso fiscal). Por consequência, o lançamento ora apreciado somente estaria em conformidade com a legislação de regência se estivéssemos diante de remessas a beneficiário domiciliado em paraíso fiscal.

Sabendo disso, após a exposição do Relator, perguntei para qual país foram remetidos os valores ora tributados, quando então foi revelado que esse “detalhe” não havia sido esclarecido pela Autoridade Fiscal.

Ora, o fato de o beneficiário dos pagamentos estar, ou não, domiciliado em paraíso fiscal é, no caso, uma variável essencial que de forma alguma poderia ser ignorada.

Fica claro, então, que **foi omitido aspecto fundamental para determinação de um dos principais elementos materiais da obrigação tributária**, justamente a alíquota aplicável, necessária para a determinação do *quantum* devido.

Se é verdade que esse aspecto não foi impugnado pela Contribuinte, também é verdade que tampouco foi mencionado pela Autoridade Fiscal. Com a devida vênia, não podemos olvidar que, no presente caso, a menção a “país com tributação favorecida” somente surgiu no Voto do Relator.

A ausência de explicitação desse aspecto implicou evidente falta de motivação para aplicação da alíquota de 25%, excepcional, conforme acima esclarecido. Não houve qualquer esforço por parte da Autoridade Fiscal no sentido de esclarecer a razão pela qual foi aplicada a alíquota de 25% no lugar da alíquota zero.

Em respeito ao princípio da legalidade e também em observância ao caráter vinculado da atividade fiscal, não se pode admitir que uma exigência fiscal seja formulada sem a devida motivação. A explicitação dos motivos que ensejam um lançamento fiscal se faz necessária não somente para permitir o exercício do direito de defesa do sujeito passivo,

mas também para garantir a aferição de que o tributo lançado realmente é exigível à luz da legislação de regência.

Sobre esse último ponto, é importante registrar que aqui não temos uma divergência entre possíveis interpretações da lei. Trata-se, antes disso, de uma questão bastante objetiva: se o beneficiário estiver domiciliado em paraíso fiscal a alíquota é 25%, se não estiver a alíquota é zero. Simples assim. Como nada disso foi abordado pela Autoridade Fiscal, entendo que não cabe a este Órgão Julgador presumir, ou admitir, que se trata de beneficiário domiciliado em paraíso fiscal, e com isso validar o lançamento.

Em síntese, entendo que, no presente caso, a alíquota de 25% somente poderia ser aplicada se restasse comprovado que o beneficiário das remessas encontra-se domiciliado em paraíso fiscal. Desse modo, considerando a ausência de motivação para a adoção da alíquota de 25%, entendo que o lançamento é nulo.

Com o trabalho absolutamente facilitado pela acertada declaração de voto, o contribuinte muda a sua linha de defesa e reforça os argumentos no sentido de defender a nulidade do lançamento por ausência de motivação e cerceamento do direito de defesa.

Nesse ponto, necessário ressaltar que não se aplica a preclusão vez que além de ser matéria atinente à nulidade, tal fundamento apenas foi levantado por oportunidade do julgamento da DRJ e o contribuinte dialoga com a decisão recorrida.

Por sua vez, não bastassem os certos argumentos aduzidos na declaração de voto, o contribuinte os reforça e apresenta mais um argumento que me faz superar a própria nulidade material ao ponto de entender ser absolutamente improcedente o lançamento, o fato de que a destinatária dos recursos esta domiciliada no Uruguai e, portanto, confirmado não se tratar de paraíso fiscal.

Assim, face a tudo o quanto exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário e superando a nulidade julgar, no mérito, improcedente o lançamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva