



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



**Processo nº** 10783.722312/2011-22  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-006.488 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de abril de 2023  
**Recorrente** ARCELORMITTAL TUBARAO COMERCIAL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

IRRF. RENDIMENTOS DE RESIDENTES NO EXTERIOR. ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT Nº 01/2000. REVOGAÇÃO EXPRESSA. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB NO. 05/2014.

Com a revogação expressa do ADN Cosit no. 01/00 pelo ADI RFB no. 05/14, o tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos ao exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção no artigo que trata de lucros das empresas, ressalvados os casos em que os rendimentos sejam de prestação de serviços relacionados com a qualificação técnica do prestador (profissão independente) ou contiver previsão específica no protocolo de se aplicar o mesmo tratamento dispensado aos royalties.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

**Luiz Augusto de Souza Gonçalves** - Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Itamar Artur Magalhães Alves Ruga** - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, André Luis Ulrich Pinto, Daniel Ribeiro Silva, Lucas Issa Halah, Itamar Artur Magalhães Ruga e André Severo Chaves.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-006.488 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10783.722312/2011-22

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão 2ª Turma da DRJ/CGE (Acórdão 04-46.684, fls. 873 e ss.) que julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora recorrente.

Em seu TVF (fl. 641 e ss.), relata a Autoridade Lançadora que a empresa então fiscalizada tinha como objetivo a instalação, operação e exploração de uma usina integrada de aço para a produção e comercialização de produtos de ferro e aço e subprodutos, podendo praticar atividades industriais e comerciais de qualquer natureza, incluindo importação e exportação, bem como quaisquer outras atividades correlatas que possam ser relacionadas.

Verificou que a empresa realizou a retenção de IRRF de 12,5% sobre remessas efetuadas para o Japão. Entendeu que *“as remunerações pagas pelos serviços prestados pelas empresas de origem no Japão ao fiscalizado não se enquadram no conceito de royalties previsto no Artigo 11, Parágrafo (3) da Convenção celebrada entre o Brasil e o Japão, com redação dada pelo Protocolo que a modificou e complementou”*. [DECRETO Nº 81.194, DE 9 DE JANEIRO DE 1978]

Pela documentação apresentada, considerando também os lançamentos contábeis, constatou que *“que as remunerações (remessas) em tela decorreram de serviços de assistência técnica no reparo e melhoria, bem como consultoria em equipamentos de propriedade da fiscalizada*.

Com fulcro nos arts. 16 e 17 da IN SRF no. 252/02, entendeu que *“se a execução dos serviços depender de pessoas que detenham conhecimentos especializados, estar-se-ia diante da prestação de serviços técnicos especializados, em relação aos quais, pelo fato de a remuneração estar sujeita à incidência da CIDE, a alíquota do imposto de renda na fonte fica reduzida para 15%.”*

Assim, com base no inciso II do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 01, de 05/01/2000, considerando também o art. 21 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação, celebrada entre o Brasil e o Japão, concluiu que alíquota aplicável às operações ora perscrutadas é de 15%, e não de 12,5%, tal qual entende o fiscalizado.

Efetuiu os ajustes, e lançou as diferenças de IRRF.

A seguir, transcrevo trechos pertinentes dos principais atos do processo.

### *Do Relatório da Decisão Recorrida (e-fls. 875 e ss.)*

---

#### **Objeto**

Trata o presente processo de impugnação, fls. 661, apresentada em 15/07/2011, contra o lançamento de imposto de renda retido na fonte, conforme auto de infração de fls. 767, cientificado à interessada em 21/06/2011.

**Lançamento de IRRF**

O crédito tributário exigido foi discriminado no auto de infração em epígrafe, com os seguintes valores:

Imposto de Renda Retido na Fonte	273.329,40
Juros de Mora	142.813,50
Multa Proporcional	204.996,95
Valor do Crédito Tributário	621.139,85

Conforme Termo de Verificação Fiscal, fls. 641, o contribuinte deixou de recolher, ou recolheu o imposto retido na fonte à alíquota de 12,5%, sobre as remessas efetuadas ao Japão em pagamento por serviços que não se enquadram no conceito de *royalties* previsto no art. 11, § 3º, da convenção para evitar a bitributação entre Brasil e Japão, quando a alíquota correta seria de 15%, conforme art. 21 da convenção e art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24/08/2001.

As diferenças apuradas constam do quadro às fls. 652, com cálculo detalhado às fls. 657.

**Impugnação**

A interessada apresentou impugnação em 20 laudas na qual, após qualificar-se, argüir tempestividade e conexão dos processos nº 10783.722321/2011-22 e 10783.722313/2011-77, apresentou os seguintes pontos relevantes para a solução do litígio, **preliminarmente**:

- i. Nulidade por ilegitimidade da Delegacia da Receita Federal de São Paulo para a lavratura do auto de infração, dado a sede da empresa ser em Vitória-ES;
- ii. Nulidade por ilegitimidade passiva pois, conforme o protocolo de justificação da cisão parcial da Companhia Siderúrgica de Tubarão, a Arcelormittal Brasil SA deverá arcar os eventuais passivos tributários, os quais reputa inexistentes;
- iii. Nulidade por violação ao princípio da ampla defesa pois o imposto foi cobrado sobre contratos não especificados;
- iv. Nulidade por violação ao princípio da ampla defesa por não ter sido especificado quais os casos em que não houve recolhimento de imposto de renda retido na fonte e quais os casos em que houve recolhimento a menor;
- v. Em decorrência do item anterior, nulidade por não explicitação do motivo do reajustamento da base de cálculo do imposto nos casos em que supostamente não houve o recolhimento do imposto supostamente devido; e no que toca às diferenças de recolhimento, não foi esclarecido qual o valor recolhido e qual o valor remanescente devido;

**No mérito**

- i. Há necessidade de concessão de prazo para trazer ao processo as provas de que nenhum valor é devido;
- ii. Inexiste diferença de imposto de renda retido na fonte, pois a convenção para evitar a dupla tributação, com a redação dada pelo Decreto n.º 61.899, de 1978, com as modificações introduzidas pelo Decreto n.º 81.194, de 1978, determina, em seu art. 5º, que com exceção dos “rendimentos específicos, o que integra o lucro das empresas somente poderão ser tributados em seus Estados de Origem”. Embora o art. 21 permita a tributação de rendimentos não expressamente mencionados, sua aplicação é subsidiária ao art 5º, relativo ao lucro das empresas, razão pela qual jamais poderia ser invocado para tributar um rendimento que compõe o lucro das empresas. Traz jurisprudência e doutrina que entende aplicável;
- iii. Ainda que assim não fosse, a impugnante efetuou o pagamento do imposto a título de *royalties* (que tem alcance muito maior que o previsto na legislação interna brasileira, conforme doutrina de Heleno Torres e Alberto Xavier), alíquota de 12,5%, de acordo com o tratado, que deve ser observado por força do art. 98 do CTN e arts. 26 e 27 da Convenção de Viena sobre direito dos Tratados, inexistindo razão para cobrança do imposto à alíquota de 15%;
- iv. O Ato Declaratório COSIT n.º 1, de 2000, extrapolou sua competência normativa ao restringir o conceito e exigir o registro do contrato no INPI;

Por fim, conclui e apresenta seus pedidos:

**ISTO POSTO**, fica evidente que houve uma interpretação equivocada do acordo celebrado entre Brasil e Japão com objetivo de evitar a dupla tributação sobre a renda, uma vez que por ele não deve a empresa pagar o IRRF à razão de 15% (quinze por cento) sobre o valor das remessas para o exterior.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, em especial (a) prova documental, para a qual pede prazo de 30 (trinta) dias para juntada; (b) prova pericial ou diligência fiscal, buscando verificar (b.1) quais os contratos que ensejaram o recolhimento de 12,5% e qual a natureza destes; (b.2) quais os contratos que não constam como pagos e qual a natureza deles; (b.3) se foram abatidos corretamente os valores recolhidos pela empresa.

Finalmente, requer a Impugnante:

- a) que seja julgada insubsistente a autuação por erro formal, seja na eleição do sujeito passivo, seja pela ilegitimidade da autoridade fiscal;
- b) que seja julgada insubsistente a autuação por ferimento ao amplo direito de defesa, uma vez que o auto de infração não propicia os elementos necessários para o correto esclarecimento dos fatos;
- c) que seja julgada insubsistente a autuação, posto que nenhum valor seria devido a título de tributação do IRRF (se descaracterizado o conceito de royalties utilizado pela

Impugnante), nos termos do art. 5º da Convenção firmada entre Brasil e Japão ou, *ad argumentandum*, se caracterizado como royalties porque a empresa realizou o recolhimento correto, nos termos do item (c) do parágrafo segundo do art. 11, com a redação dada pelo Decreto 81.194/78. Assim, nenhuma consequência na base de cálculo da CIDE, posto que os valores devidos de IRRF já foram inclusos no recolhimento desta contribuição.

É a síntese do necessário.

### ***Da Ementa***

---

A decisão que julgou improcedente a impugnação foi ementada conforme a seguir:

#### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário:2006

#### **COMPETÊNCIA TERRITORIAL.**

A Secretaria da Receita Federal do Brasil é órgão do Poder Executivo de abrangência nacional que tem no Auditor-Fiscal a autoridade competente para efetuar o lançamento do crédito tributário, sendo a circunscrição das suas unidades meramente administrativa, inexistindo óbice a que um Auditor-Fiscal lotado em determinada unidade fiscalize estabelecimentos localizados na circunscrição de outra unidade.

#### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2006

O rendimento não capitulado explicitamente no Tratado Brasil-Japão, como é o caso da remuneração por serviço técnico, mesmo com transferência de tecnologia, pago a um nacional japonês, recai no tratamento de “outras receitas”, que permite a incidência da tributação doméstica sem limitações.

Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto.

### ***Do Recurso Voluntário (e-fls. 920 e ss.)***

---

Em síntese, reitera as razões expostas conforme tópicos abaixo, acrescentado, em essência, o que segue transcrito nos excertos abaixo:

#### **3. PRELIMINARES**

##### ***3.1. CONEXÃO PARA JULGAMENTO DOS PROCESSOS Nº10.783.722.321/2011-22 E 10.783.722.313/2011-77. CIDE E IRRF.***

Cumpra dizer que o processo fiscalizatório deu origem a um único Mandado de Procedimento Fiscal nº 0818500/00198/11, o qual resultou na instauração de dois processos administrativos diversos, quais sejam 10.783.722.313/2011-77 (referente à CIDE), e 10.783.722.321/2011-22 (referente ao recolhimento de IRRF), este último objeto deste Recurso. O recurso do PTA que discute a cobrança da CIDE será feito,

também na presente data, em peça própria e em apartado, mas mostra-se imprescindível a conexão dos feitos.

MPF N.º 0818500/00198/11	
TRIBUTO CONTROLADO NO PROCESSO	N.º DE IDENTIFICAÇÃO DO PROCESSO
IRRF	10.783.722.321/2011-22
CIDE	10.783.722.313/2011-77

Da leitura do relatório fiscal, se pode notar que a cobrança a título de CIDE somente poderá prosseguir caso seja julgado procedente a incidência da alíquota de 15% para o IRRF, como pretende a fiscalização no auto de infração aqui combatido, razão pela qual, havendo estreita vinculação entre as discussões, impende a apreciação e julgamento conjuntos dos mencionados processos, evitando-se, assim, a ocorrência de decisões divergentes.

**Diante do exposto, demonstrada a vinculação das discussões promovidas nestas autuações, requer a Recorrente a conexão dos processos n.º 10.783.722.321/2011-22 e 10.783.722.313/2011-77.**

### **3.2. DA ILEGITIMIDADE DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERALDE SÃO PAULO PARA LAVRATURA DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.**

[...]

### **3.3. DA ILEGITIMIDADE PASSIVA.**

[...]

Ademais, ao contrário do que afirmou o acórdão recorrido, o fundamento legal em que se baseia a ilegitimidade passiva da Recorrente não é o Protocolo de Justificação anexado, o qual serve como documento comprobatório das alegações da contribuinte, mas sim o que disciplina o art. 229, § 1º da Lei n.º. 6.404/76:

*“Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.*

*§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.”*

Além disso, o então Conselho de Contribuintes, atual CARF já sedimentou entendimento de que o sujeito passivo sucessor nas obrigações deve ser devidamente identificado, sob pena de nulidade do Auto de Infração. É ver:

*“IRPJ - NULIDADE - Em havendo sucessão, a responsabilidade tributária é da sucessora, nos termos do artigo 133 do CTN, sendo ilegítimo o lançamento na pessoa jurídica sucedida.” (1º CC. Acórdão n.º. 107-03.310. Sessão de 17.09.1996)*

A consequência de tal relato é que o polo passivo deve ser alterado para constar ARCELORMITTAL BRASIL S/A, responsável legal por eventuais débitos decorrentes das operações praticadas pela extinta CST.

ISTO POSTO, deve ser anulada a autuação pelo vício formal de não qualificar corretamente o sujeito passivo, nos exatos termos dos arts. 10 e 11 do Decreto 70.235/72.

### **3.4. NULIDADE. FERIMENTO AO AMPLO DIREITO DE DEFESA.**

[...]

## **4. DO DIREITO.**

### **4.1. EDIÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO (ADI) Nº 5/2014. NÃO INCIDÊNCIA DO IRRF. LUCROS DA EMPRESA JAPONESA**

O acórdão ora recorrido baseou suas razões no Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 1/2000, o qual determinava que deveriam ser classificados como “rendimentos não expressamente mencionados”, nos acordos para evitar a bitributação da renda celebrados pelo Brasil, aqueles rendimentos, pagos por fonte brasileira, pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia, estando sujeitos à tributação brasileira na fonte.

No entanto, tal entendimento era criticado pela doutrina internacional, que defende que a equiparação de rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica a royalties decorre de negociação de acordos internacionais e que tais rendimentos se enquadram usualmente no Artigo 7 (lucros) dos acordos internacionais para evitar a dupla tributação.

Nesse contexto, o entendimento da Receita Federal foi objeto de discussão no Superior Tribunal de Justiça, que, no julgamento do RESP n.º 1.161.467/RS, entendeu que os rendimentos pagos por fonte brasileira à prestadora de serviço estrangeira, devem ser qualificados como lucro da empresa estrangeira, uma vez que o preço do serviço é um dos elementos que comporá o lucro a ser apurado por esta, de modo que não poderia tributado isoladamente pelo Estado da fonte:

*TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.*

*1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado", deixou de recolher o imposto de renda na fonte.*

*2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de "lucro da empresa estrangeira", previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência.*

*Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil - o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte -, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, verbis: "Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado".*

*3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.*

*4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.*

**5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada - e portanto, definitiva - do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.**

*6. Portanto, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado não como "lucro real", mas como "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.*

*7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.*

*8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.*

*9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.*

*10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abrangidas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.*

*11. Recurso especial não provido*

**(REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012)**

O STJ reconheceu, dessa forma, que nos casos de pagamento de serviços a prestadores domiciliados em país que celebrou tratado contra dupla tributação, a competência é exclusiva do Estado de residência do prestador do serviço, devendo ser afastada qualquer pretensão de tributação pelo IRRF.

Posteriormente ao julgamento realizado pelo STJ, alguns países que celebraram tratados contra dupla tributação com o Brasil questionaram por via diplomática a orientação da Receita Federal, oportunidade em que o Fisco brasileiro reviu sua posição e **emitiu a Nota Técnica Cosit n.º 23, de 30 de agosto de 2013, que reconheceu expressamente o equívoco da orientação adotado pelo ADN n.º 01/2000**, considerando o risco de denúncia dos tratados e sanções no mercado internacional:

**31.1. A posição adotada pelo Ato Declaratório (Normativo) Cosit n.º 1, de 2000, traduz interpretação equivocada das disposições dos acordos para evitar a dupla tributação e está em desacordo com o entendimento da doutrina internacional, o que gera violação dos tratados e motivos para sua denúncia.**

Assim, a referida Nota Técnica concluiu que “conforme regra geral dos acordos internacionais para evitar a dupla tributação, aplica-se às remessas decorrentes da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica o tratamento tributário previsto no Artigo 7 (Lucros das Empresas)”.

**Portanto, não resta dúvidas quanto à necessidade de reforma do acórdão da DRJ, na medida em que suas razões estão fincadas no Ato Declaratório n.º 01/2000, o qual já foi superado pela própria Receita Federal para se adequar ao entendimento pacificado na comunidade internacional**

Pois bem. O ADN n.º 1/2000 foi expressamente revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo (ADI) n.º 05/2014, o qual tratou da tributação das remessas ao exterior de serviços e assistência técnica, para residentes em países com os quais o Brasil mantém acordo para evitar a dupla tributação, nos seguintes termos:

*Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção:*

*I - no artigo que trata de royalties, quando o respectivo protocolo contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil;*

*II - no artigo que trata de profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes, nos casos da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil, ressalvado o disposto no inciso I; ou*

*III - no artigo que trata de lucros das empresas, ressalvado o disposto nos incisos I e II.*

Conforme se depreende da leitura do referido Ato Declaratório Interpretativo, se o acordo para evitar a dupla tributação não contiver em seu protocolo nenhuma previsão expressa relacionada à tributação de serviços técnicos e de assistência técnica no país, os rendimentos relacionados à prestação de serviços técnicos e de assistência técnica

(com ou sem transferência de tecnologia) qualificar-se-ão ou no artigo referente a profissões independentes ou naquele relativo ao lucro das empresas, hipóteses nas quais ficarão a salvo de tributação no país.

Vale lembrar que os países com os quais o Brasil celebrou acordo contra a bitributação sem o protocolo que equipara “serviços técnicos e de assistência técnica” a royalties para fins da tributação no Artigo 12 dos referidos acordos são: Áustria, Japão, França, Finlândia e Suécia.

Em tais acordos, de forma geral, as remessas de lucros de um país para o outro são sujeitos à tributação de renda somente no país do beneficiário, não havendo tributação de renda no país do remetente.

Assim, em razão da redação idêntica nestes 5 acordos internacionais, quaisquer remessas de serviços técnicos, assistência técnica (com ou sem transferência de tecnologia) e serviços administrativos para tais países não estará sujeita ao IRRF, usualmente limitado até 15% no texto desses acordos, exceto no caso do Japão que é limitado a 12,5%.

Com relação à França, a Receita Federal do Brasil emitiu a Solução de Consulta COSIT n.º 153, de 17 de junho de 2015 (doc. 04), a qual confirma não haver incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre pagamentos realizados por pessoa domiciliada no Brasil a pessoa domiciliada no Estado francês, a título de contraprestação por serviço técnico ou de assistência técnica prestado.

A conclusão da mencionada Solução de Consulta seguiu o entendimento firmado pela doutrina e pela jurisprudência e, com base no disposto no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) n.º 5/2014, afirmou que “os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada na França, a título de contraprestação por serviço técnico ou de assistência técnica prestado, não se sujeitam à incidência do Imposto de Renda na fonte”.



Seguindo a mesma linha, a Receita Federal do Brasil publicou a Solução de Consulta COSIT n.º 109, de 02 de agosto de 2016 (doc. 05), a qual tratou da remessa de valores à Finlândia para pagamentos de serviços técnicos e de assistência técnica e concluiu que “independentemente de pertencerem ao mesmo grupo econômico da contratante no Brasil, não sofrem retenção do Imposto sobre a Renda na Fonte, segundo o Acordo para Evitar a Dupla Tributação firmado com o Brasil e os critérios estabelecidos pela RFB para classificação desses pagamentos”.

Por fim, ainda mais recente, foi publicada a Solução de Consulta COSIT n.º 65/218 (doc. 06), acerca da incidência do IRRF sobre os valores remetidos à Suécia a título de pagamento por serviço técnico ou assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia.

Segundo a referida Solução de Consulta, tais transações não se encontram sujeitas à incidência do IRRF, por força da Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre os Governos do Brasil e da Suécia (DTT Brasil/Suécia), i.e., Decreto n.º 77.053/1976. Nos fundamentos da resposta à Consulta, foram citados o art. 98 do CTN (prevalência dos acordos internacionais sobre leis ordinárias e atos infralegais) e o ADI RFB 05/2014 (que dispõe sobre a qualificação dos rendimentos como prestação de serviços técnicos e assistência técnica nos casos de haver acordo contra a bitributação entre Brasil e o outro país da remessa).

Em suas conclusões, a RFB afirmou que “as remessas feitas pela Consulente destinadas a pessoa domiciliada na Suécia, para o pagamento pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, não sofrem a incidência do IRRF, por conta do parágrafo 1º do artigo 7º da Convenção com a Suécia”.

*Data vênia*, considerando as conclusões da Receita Federal do Brasil expostas acima, impende-se comparar o parágrafo 1º do artigo 7ª da Convenção com a Suécia com o parágrafo 1º do artigo 5º da Convenção com o Japão:

Redação do artigo 5º, §1º do Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967 (Tratado entre Brasil e Japão)	Redação do artigo 7º, §1º do Decreto nº 77.053, de 19 de Janeiro de 1976 (Tratado entre Brasil e Suécia)
	
Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são tributáveis somente nesse Estado Contratante a menos que a empresa realize negócios no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa realizar negócios na forma indicada, os seus lucros são tributáveis no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.	Os lucros das empresas de um estado contratante só são tributáveis neste estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro estado contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

Conforme se verifica, a redação de ambos os dispositivos é idêntica, pelo que o mesmo entendimento deve ser aplicado em transações envolvendo o Japão, visto que ambos os Tratados decorrem do mesmo texto base.

Significa dizer que, muito embora as Soluções de Consultas citadas acima tenham analisado expressamente os pagamentos a domiciliados na França, Finlândia e Suécia, o mesmo entendimento deve ser aplicado a remessas em favor de domiciliados ao Japão, tendo em vista que estes países possuem acordos para evitar a dupla tributação com o Brasil e nesses acordos não há equiparação de serviços técnicos e de assistência técnica a royalties.

Diante disso, conclui-se que os valores remetidos ao Japão a título de remuneração pelos serviços de assistência técnica não estão sujeitos à incidência do IRRF, nos termos do ADI nº 5/2014. Significa dizer que, nos termos da nova interpretação conferida pela Receita Federal, nem mesmo os 12,5% recolhidos a título de IRRF pela Recorrente eram devidos.

ISTO POSTO, o presente Recurso deve ser julgado procedente para reformar o acórdão da DRJ e declarar a insubsistência da autuação, na medida em que os valores remetidos ao Japão a título de pagamento pelos serviços de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, não estão sujeitos à incidência do IRRF.

#### **4.2. OBSERVÂNCIA AOS TRATADOS INTERNACIONAIS. VIOLAÇÃO DAS NORMAS DE COMPETÊNCIA FIXADAS NOS TRATADOS CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO.**

Caso seja desconsiderado o novo entendimento firmado pela própria Receita Federal, o que se admite apenas por amor ao debate, a Recorrente não se furtará de demonstrar que a restrição do conceito de royalties realizada pela Autoridade Fiscal é de toda indevida.

Conforme consta no acórdão recorrido, a autuação decorre da incidência de IRRF à alíquota de 15% “sobre as remessas para pagamento de assistência técnica ao Japão, que entende o contribuinte, seria tributada em 12,5%, o mesmo percentual cabível quando da remessa para pagamento de royalties”.

Entendeu a DRJ que o conceito de royalties constante no Tratado entre Brasil e Japão não abrange os serviços de assistência técnica e, por esta razão, deveriam ser tributados pela alíquota de 15%.

Nesse contexto, torna-se importante destacar que os tratados contra a dupla tributação internacional objetivam eliminar a dupla tributação através do reconhecimento de competência exclusiva a um dos Estados para tributar o rendimento.

Por sua vez, ainda para impedir a dupla tributação, nos casos em que a competência tributária é atribuída cumulativamente a ambos os Estados envolvidos caberá ao Estado de residência o encargo de eliminar a dupla tributação adotando a sistemática de isenção ou de creditamento.

A consequência da dupla tributação, por óbvio, é a insegurança jurídica sobre os contribuintes e a fuga de investimentos, bem como o surgimento de conflitos entre países que se consideram legítimos para tributar os mesmos rendimentos de um mesmo contribuinte.

E é exatamente neste contexto que surgem os Tratados e os Acordos Internacionais, firmados entre os Estados, para se evitar a dupla tributação sobre a renda. Aqui temos então a nossa primeira premissa com relação aos Tratados Internacionais: possuem como escopo a limitação da aplicação da legislação tributária dos países signatários, que recairiam de forma cumulativa sobre um mesmo fato.

Prosseguindo, observa-se que a DRJ expôs o entendimento da Receita Federal no tocante à interpretação dos termos constantes no Tratado Brasil-Japão. Ocorre que os Tratados para evitar a Dupla Tributação celebrados pelo Brasil seguem o Modelo OCDE, cujo modelo vigente prevê no parágrafo 2º do artigo 3º uma cláusula geral de interpretação das disposições da convenção. Com relação ao Tratado Brasil-Japão (Decreto nº 61.899/67) tal disposição é encontrada no parágrafo 2º do art. 2º, que assim estabelece:

*Para a aplicação desta Convenção por um dos Estados Contratantes qualquer expressão que não se encontre definida tem sentido que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos a que esta Convenção se aplique, a não ser que o contexto imponha uma interpretação diferente.*

Assim, conforme dispõe o referido dispositivo, se a convenção não estabelece os conceitos de determinado termo, deve-se buscar a definição no contexto em que foi inserida a convenção. Por conseguinte, somente se não for possível buscar os conceitos pelo contexto, proceda-se ao reenvio da questão à legislação interna do Estado Contratante.

Por “contexto”, o Prof. Heleno Torres nos esclarece o seguinte:

*“O contexto, em linguagem corrente, o conjunto de elementos exteriores ao texto propriamente dito, suscetíveis de contribuir para o esclarecimento da significação dos termos contidos no texto convencional, utilizado pelo intérprete na busca da intenção das partes. Para demarcar com precisão o que deve entender por contexto, faz-se necessário uma integração do art. 3º, §2º com os princípios gerais da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT) quanto à interpretação dos tratados, naquilo que lhe seja compatível”.*

Portanto, o termo contexto mencionado no artigo supratranscrito do tratado refere-se a conjuntura em que está contida a convenção celebrada entre Brasil e Japão, abrangendo inclusive as normas consuetudinárias do Direito Tributário Internacional.

A referida cláusula tem como escopo justamente “evitar que as regras convencionais sejam interpretadas de modo divergente e, ao menos possível unilateral, por reenvios ao direito interno”.

Apenas pelo o que já foi dito, já seria possível afirmar que a interpretação realizada pela DRJ não atende ao escopo de qualquer que seja o Tratado, nos moldes do que prevê a OCDE.

Mais adiante, importante lembrar o que dispõe a Convenção para evitar a dupla tributação entre Brasil e Japão, com a redação dada pelo Decreto 61.899/78, com as modificações introduzidas pelo Decreto 81.194/78. O art. 5º assim determina:

*1) Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são tributáveis somente nesse Estado Contratante a menos que a empresa realize negócios no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente situado. Se a empresa realizar negócios na forma indicada, os seus lucros são tributáveis no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.*

*2) Quando uma empresa de um Estado Contratante realizar negócios no outro Estado Contratante, através de um estabelecimento permanente aí situado, em cada um dos Estados Contratantes serão atribuídos a esse estabelecimento permanente os lucros que porventura teria caso constituísse uma empresa distinta e isolada, ocupando-se das mesmas atividades ou de atividades semelhantes sob condições idênticas ou análogas, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.*

*3) Na determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, serão permitidas as deduções de despesas que sejam realizadas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo, despesas de administração e encargos gerais de direção assim realizados.*

*4) Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente se este se houver limitado a comprar mercadorias para a empresa.*

*5) Para efeito dos parágrafos anteriores, os lucros atribuíveis ao estabelecimento permanente serão determinados todos os anos segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.*

*6) Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos especialmente regulados noutros artigos da presente Convenção, o disposto em tais preceitos não será afetado pelo presente artigo.*

Destarte, ao sentir da Recorrente, nenhum valor deveria ser recolhido, conforme explicado no tópico anterior, posto que o art. 5º já determina que, tirante os rendimentos específicos, o que integra o lucro das empresas somente poderão ser tributados em seus Estados de Origem. Ora, se não era devido nenhum valor, ilegítimas as diferenças apontadas.

É preciso entender que o mencionado art. 21 possibilita a tributação, nos termos da legislação interna, desde que não se tratem de rendimentos que integrem o lucro das empresas, cujo tratamento é dado pelo art. 7º.

Deste modo, a aplicação do art. 21 (rendimentos não expressamente mencionados) é subsidiária inclusive ao art. 5º (lucros das empresas), e este por sua vez é subsidiário às disposições específicas (ex.: ganhos de capital, juros e royalties). Contudo, o art. 21 jamais poderia ser invocado para permitir a tributação de rendimento que compõe o lucro das empresas, senão um dispositivo do Tratado tornaria inócua o outro dispositivo. Não há sentido sistêmico na interpretação adotada pela RFB, data vênua. Logo, a única interpretação sistemática possível é analisar a natureza do rendimento e

enquadrá-lo em uma das disposições constantes do tratado, obedecendo a seguinte ordem:

- 1º. Rendimentos específicos: aplicam-se as disposições específicas (Ex.: royalties, juros, dividendos, ganhos de capital);
- 2º. Rendimentos não específicos que componham o lucro das empresas: aplicam-se as disposições do art. 5º; e
- 3º. Rendimentos não específicos que não componham o lucro das empresas: aplicam-se as disposições do art. 21.

Esta matéria foi objeto de apreciação pelo Judiciário, e o TRF4ª consolidou o seguinte entendimento:

*EMBARGOS INFRINGENTES. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE BRASIL-CANADÁ E BRASILEMANHA. SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA ESTRANGEIRA SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. REMUNERAÇÃO. REMESSA AO EXTERIOR. NATUREZA JURÍDICA. ENQUADRAMENTO. ATO DECLARATÓRIO COSIT. APLICAÇÃO*

[...]

**5. Os rendimentos obtidos pela empresa estrangeira com a prestação de serviços à contratante brasileira, examinados à luz da lei brasileira, integram o lucro daquela, respeitada, para tal conclusão, a sistemática específica de apuração do lucro tributável, com sua previsão de adições e exclusões, que não desnatura como rendimento (porque receita operacional) componente do lucro aquele valor recebido em pagamento.**

6. A remessa de rendimentos para o exterior, para pagamento de serviços prestados por empresa estrangeira, constitui despesa para a empresa remetente, e não rendimento.

**7. É equivocada a tentativa do Ato Declaratório COSIT nº 01, de 05.01.2000, de enquadrar como "rendimentos não expressamente mencionados" os pagamentos ora discutidos, quando estes claramente constituem rendimento integrante do lucro da empresa que os auferem, situada no exterior.**

*(Embargos Infringentes nº2002.71.00.006530-5/RS. Publicado em 29/06/2009.)*

Exatamente em conformidade com o objetivo dos tratados firmados para evitar a dupla tributação internacional, a relatora Desembargadora Federal Luciane Amaral Corrêa Münch manifesta em seu brilhante voto que “ao isentar os lucros - em inglês, "business profits" - das empresas que não sejam permanentemente estabelecidas no território de um determinado país do recolhimento de imposto sobre a renda naquele território, as convenções Brasil Canadá e Brasil-Alemanha apenas fazem cumprir o princípio internacionalmente reconhecido de que, como regra geral, até que uma empresa se estabeleça de forma permanente em um determinado Estado, ela não deve ser tida como participante da vida econômica daquele mesmo Estado a ponto de conceder a ele o direito de tributar seus ganhos.”

[...]

O que se conclui é que o pagamento efetuado em decorrência do contrato é rendimento que integra o lucro da empresa no exterior e como tal não poderia ser tributado pelo IRRF.

Mas mesmo que assim não fosse, o que se admite ainda pelo dever de cautela, a Recorrente seguiu estritamente a determinação do art. 11 dada pelo Decreto 61.899/78:

*1) Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente no outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado Contratante.*

*2) Entretanto, tais "royalties" poderão ser tributados no Estado Contratante de que provenham, e de acordo com a legislação tributária desse Estado Contratante, mas o imposto assim cobrado não poderá exceder 10% do montante bruto dos "royalties". Esta limitação não se aplicará aos "royalties" "provenientes do Brasil nos três primeiros anos de calendário de aplicação desta Convenção, durante os quais o Brasil poderá aplicar o imposto sobre "royalties" "previsto na sua legislação.*

*3) O termo "royalties" usado no presente Artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pela utilização ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra científica, de uma patente, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, ou pela utilização ou pela concessão de uso de equipamento industrial, comercial ou científico, ou pelas informações concernentes a experiência industrial comercial, ou científica; mas não inclui os pagamentos de qualquer tipo recebidos pela utilização ou pela concessão do uso de marcas de indústria ou comércio, filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de rádio e televisão.*

*4) O disposto nos parágrafos (1) e (2) não se aplicará quando o beneficiário dos "royalties" residir num Estado Contratante e tiver, no outro Estado Contratante de onde provenham os "royalties", um estabelecimento permanente ao qual esteja efetivamente ligado o direito ou o bem gerador dos "royalties". Em tal caso, aplicar-se-á o disposto no Artigo 5.*

*5) Os "royalties" serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o pagador for aquele próprio Estado Contratante, uma sua subdivisão política ou governo municipal ou um residente nesse Estado Contratante. Quando, entretanto, a pessoa que pagar os "royalties", seja ou não residente em um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente em conexão com o qual a obrigação de pagar os "royalties" sejam suportados por tal estabelecimento permanente, então tais "royalties" serão considerados como provenientes do Estado Contratante no qual o estabelecimento permanente estiver situado.*

*6) Quando quaisquer "royalties" excederem um montante justo e razoável em relação aos direitos pelos quais sejam pagos, o disposto no presente artigo somente se aplicará aquela parcela dos "royalties" que representar esse montante justo e razoável. Se, em consequência de relações especiais existentes entre o devedor e o credor, ou entre um e outro e terceiras pessoas o montante dos "royalties" pagos, tendo em conta os direitos por que sejam devidos, exceder o que seria convencionado entre o devedor e o credor na ausência de tais relações, o disposto no presente artigo só se aplicará a este último montante. Nesses casos, a parte excedente dos pagamentos será tributável de acordo com a legislação de cada um dos Estados Contratantes, tendo em devida conta as outras disposições da presente Convenção.*

Este dispositivo foi sensivelmente alterado pelo Decreto 81.194/78:

### **Artigo 3**

*1. O parágrafo (2) do Artigo 11 deve ser eliminado e substituído pelo seguinte: "(2) No entanto, tais "royalties" podem ser tributados no Estado Contratante de que*

*provêm, e de acordo com a legislação desse Estado Contratante, mas o imposto assim cobrado não poderá exceder:*

*(a) 25 por cento do montante bruto dos "royalties" provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou comércio;*

*(b) 15 por cento do montante bruto dos "royalties" provenientes do uso ou da concessão do uso de direito de autor sobre filmes cinematográficos e filmes ou fitas de gravação de programas de radiodifusão ou televisão;*

*(c) 12.5 por cento em todos os demais casos".*

*2. O parágrafo (3) do Artigo 11 deve ser eliminado e substituído pelo seguinte:"(3) O termo "royalties" empregado neste Artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso, ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, inclusive de filmes cinematográficos e filmes ou fitas de gravação de programas de radiodifusão ou televisão, qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científica".*

[...]

## 5. CONCLUSÃO E PEDIDOS.

PELO EXPOSTO, pede e espera a Recorrente que seja dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário, nos termos do Decreto nº 70.235/72, a fim de que:

a) **Preliminarmente**, seja declarado o cancelamento da autuação por erro formal, seja na eleição do sujeito passivo, seja pela ilegitimidade da autoridade fiscal;

b) **Ainda preliminarmente**, seja declarada a nulidade da autuação por ferimento ao amplo direito de defesa, uma vez que o auto de infração não propicia os elementos necessários para o correto esclarecimento dos fatos;

c) **No mérito**, seja cancelado o auto de infração, haja vista que, conforme comprovado neste Recurso, d.1) o Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2014 dispôs quanto à não incidência do IRRF sobre os valores remetidos ao exterior a título de pagamento por serviços de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, nas hipóteses em que o Tratado não contiver em seu protocolo nenhuma provisão expressa relacionada à tributação de serviços técnicos e de assistência técnica no país; d.2) nenhum valor seria devido a título de tributação (se descaracterizado o conceito de royalties utilizado pela Recorrente), nos termos do art. 5º da Convenção firmada entre Brasil e Japão ou, ad argumentandum, se caracterizado como royalties porque a empresa realizou o recolhimento correto, nos termos do item (c) do parágrafo segundo do art. 11, com a redação dada pelo Decreto 81.194/78.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

### ***Da Conexão Requerida***

---

No item 3.1 do RV requer-se a conexão dos processos n.º 10.783.722.321/2011-22 e 10.783.722.313/2011-77.

#### **3.1. CONEXÃO PARA JULGAMENTO DOS PROCESSOS N.º 10.783.722.321/2011-22 E 10.783.722.313/2011-77. CIDE E IRRF.**

Cumpra dizer que o processo fiscalizatório deu origem a um único Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0818500/00198/11, o qual resultou na instauração de dois processos administrativos diversos, quais sejam 10.783.722.313/2011-77 (referente à CIDE), e 10.783.722.321/2011-22 (referente ao recolhimento de IRRF), este último objeto deste Recurso. O recurso do PTA que discute a cobrança da CIDE será feito, também na presente data, em peça própria e em apartado, mas mostra-se imprescindível a conexão dos feitos.

MPF N.º 0818500/00198/11	
TRIBUTO CONTROLADO NO PROCESSO	N.º DE IDENTIFICAÇÃO DO PROCESSO
IRRF	10.783.722.321/2011-22
CIDE	10.783.722.313/2011-77

Da leitura do relatório fiscal, se pode notar que a cobrança a título de CIDE somente poderá prosseguir caso seja julgado procedente a incidência da alíquota de 15% para o IRRF, como pretende a fiscalização no auto de infração aqui combatido, razão pela qual, havendo estreita vinculação entre as discussões, impende a apreciação e julgamento conjuntos dos mencionados processos, evitando-se, assim, a ocorrência de decisões divergentes.

**Diante do exposto, demonstrada a vinculação das discussões promovidas nestas autuações, requer a Recorrente a conexão dos processos n.º 10.783.722.321/2011-22 e 10.783.722.313/2011-77.**

Segundo o art. 6º, § 1º, inciso I do Regimento Interno do CARF, os processos podem ser vinculados por conexão quando houver exigência de crédito com fundamento idêntico, mas, neste caso, não há relação de prejudicialidade para o objeto aqui a ser decidido, podendo desde já obter o provimento adequado.

### ***Das Preliminares***

---

No que toca às preliminares, utilizo-me da faculdade prevista no art. 57, § 3º para reproduzir as razões já expostas pelo julgador de origem.

Destaco que as questões da ilegitimidade da DRF e da ilegitimidade passiva foram muito bem enfrentadas, conforme abaixo transcrito.

**Do Voto da Decisão Recorrida (e-fls. 877 e ss.)*****Admissibilidade***

Por força do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 1972, § 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996 e do art. 277 do Regimento Interno da Receita Federal aprovado pela Portaria MF n.º 430, de 2017 são competentes as DRJs para julgar a impugnação de lançamento.

Assim, por ser tempestiva e atender aos demais requisitos legais pertinentes, deve ser conhecida.

***Competência territorial***

A alegação de incompetência territorial da Autoridade Fiscal que procedeu ao lançamento de ofício é improcedente.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, que tem como atribuições as atividades relativas à tributação, fiscalização e arrecadação, cobrança e recolhimento dos tributos de competência da União, é um órgão de abrangência nacional que tem no Auditor-Fiscal a autoridade competente para efetuar o lançamento do crédito tributário, conforme previsto na Lei n.º 10.593, de 2002.

Por conseguinte, observado o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento do crédito tributário pode ser efetuado por Auditor-Fiscal de qualquer das unidades administrativas da Secretaria da Receita Federal, já que sua competência é nacional. A circunscrição das unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil é meramente administrativa, inexistindo óbice a que um Auditor-Fiscal lotado em uma dessas unidades fiscalize estabelecimentos sediados na circunscrição de outra unidade. O § 2º do art. 9º do Decreto n.º 70.235, de 1972, referenda esse entendimento:

*Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.*

(...)

*§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.*

No mesmo sentido, a jurisprudência administrativa sumulada do CARF:

*Súmula CARF n.º 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.*

Cabe registrar que todo o procedimento fiscal estava devidamente respaldado, conforme expressamente mencionado no MPF de fls. 002, emitido pela autoridade hierárquica do agente executor.

Não existe, portanto, qualquer irregularidade do procedimento fiscal quanto à competência territorial do Auditor-Fiscal.

**Legitimidade passiva**

A interessada arguiu sua ilegitimidade passiva pois, conforme o protocolo de justificação da cisão parcial da Companhia Siderúrgica de Tubarão, a Arcelormittal Brasil S.A. deverá arcar os eventuais passivos tributários, os quais reputa inexistentes;

Verifica-se que o termo inicial do procedimento fiscal, fls. 04, foi lavrado contra Arcelormittal Tubarão Comercial S.A., CNPJ 27.251.974/0001-20, abrangendo os fatos relativos aos anos-calendário 2005 a 2007, e cientificado à interessada em 25/01/2010.

O lançamento, por sua vez, foi cientificado à mesma empresa em 02/06/2011, documento de fls. 668.

Todos os documentos relevantes para a comprovação dos fatos impositivos referem-se ao CNPJ 27.251.974/0001-20, a exemplo dos contratos de câmbio de fls. 583 e seguintes.

Conforme a DIPJ apresentada no exercício 2012, ano 2011, nenhuma situação especial ocorreu até a data da ciência da autuação:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA	
DIPJ 2012		ND: 0000767899	
CNPJ: 27.251.974/0001-02			
<b>Ficha 01 - Dados Iniciais</b>			
CNPJ: 27.251.974/0001-02	Optante pelo Refis: Não	Optante pelo Paes: Não	
Situação da Declaração: Normal			
Retificadora: Não			
Ano-calendário: 2011			
Período: 01/01/2011 a 31/12/2011			

Nota-se pela declaração apresentada no exercício 2014, ano-calendário 2014, que a empresa foi incorporada:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA	
DIPJ 2014		Ano-calendário: 2014 ND: 0001607298	
CNPJ: 27.251.974/0001-02			
<b>Ficha 01 - Dados Iniciais</b>			
CNPJ: 27.251.974/0001-02	Optante Refis: Não	Optante Paes: Não	Optante Efeitos MP 627/2013: Sim
Situação da Declaração: Especial			
Evento: Incorporação/Incorporada			
Data do Evento: 15/08/2014			
Retificadora: Sim			
Nº do Recibo da DIPJ a ser Retificada: 06.33.00.33.57-23			
Ano-calendário: 2014			
Período: 01/01/2014 a 15/08/2014			
<b>Ficha 66 - Dados de Sucessoras</b>			
001. Evento: Incorporação/Incorporada			
Data: 15/08/2014			
CNPJ da Sucessora: 17.469.701/0001-77			
Nome Empresarial: ARCELORMITTAL BRASIL S.A.			

Entretanto, por se tratar de evento posterior aos fatos impositivos e mesmo da ciência da autuação, dele não decorre ilegitimidade passiva.

Por oportuno, note-se que as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser opostas à Fazenda Pública, conforme art. 123 do CTN, o que impede sua transferência com base em protocolo de justificação, conforme alegado pela impugnante.

**Perícia e juntada posterior de provas**

A apresentação de provas e realização de diligências e perícias são matérias especificamente regulamentadas no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores.

A respeito dos temas, dispõe expressamente o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972:

*“Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possui**; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)”  
(negrejou-se e grifou-se)*

Especificamente quanto à realização de diligências e perícias, ainda regulamenta referido diploma legal:

*“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

*§ 1.º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)*

*§ 2.º. Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

*§ 3.º. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexistências de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993) (negrejou-se e grifou-se)*

Como visto, a legislação transcrita determina a apresentação da prova no momento da impugnação, admitida a dilação do prazo para formação de prova documental apenas quando: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou direito superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Por outro lado, na solicitação de diligência e perícia devem ser atendidos os requisitos previstos para sua formulação, sob pena de indeferimento, a teor do já citado art. 16, inciso IV, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ademais, a adoção do procedimento de diligência ou perícia, acima mencionado, objetiva, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação às provas anteriormente carreadas ao processo, não se prestando, portanto, a suprimir o encargo que cabe aos sujeitos ativo e passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória que a cada um compete.

No caso em exame, não foram apresentadas provas posteriormente, com a comprovação de uma ou mais das hipóteses que isso autorizariam.

Tampouco é cabível a realização de perícia em se tratando de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação ou em momento posterior, quando cabível, notadamente porque todos as informações que a impugnante requer sejam determinadas por perícia ou diligência já constam do demonstrativo fiscal que integra a autuação.

Como visto, ao se julgar prescindíveis o procedimento de diligência ou de perícia, não há de se cogitar de novo documento ou nova informação nos autos ou de qualquer outro fato superveniente a ensejar notificação da autuada, pois o julgamento se fará com os elementos existentes no processo.

### ***Alcance da doutrina e jurisprudência***

Deve-se esclarecer à impugnante que os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina, somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

Sendo assim, quanto às decisões trazidas aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506, do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual estabelece que a “*sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros*”. Não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, a interessada não pode usufruir os efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são “*inter partes*” e não “*erga omnes*”.

Assim dispõe o Decreto nº 73.529, de 21 de janeiro de 1974:

*“Art. 1º É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.*

*Art. 2º Observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais a que se refere o art. 1º produzirão efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.”*

Portanto, as decisões ordinárias do Poder Judiciário, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. A Administração Pública está pautada pelo princípio da legalidade, que significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não pode se afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar.

Cumpra acrescentar que as decisões administrativas, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, e somente se aplicam à questão em análise e vinculando as partes envolvidas naqueles litígios.

Assim determina o inciso II do art. 100 do Código Tributário Nacional:

*“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos :(...)*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.”(grifou-se)*

Acórdãos das instâncias administrativas eventualmente citados em peça de contestação não integram a legislação tributária, inexistindo efeito vinculante. As decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa são fontes secundárias de Direito Tributário, e somente vinculam a administração quando a lei lhes atribuir eficácia normativa. Porém, no âmbito do Decreto nº 70.235, de 1972, não há norma legal que atribua a tais decisões este efeito.

Assim, em que pese a indiscutível respeitabilidade das decisões emanadas desses órgãos e a sua plena eficácia e força impositiva para as partes envolvidas nos respectivos processos judiciais e administrativos, a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, lei ordinária, ou ato infralegal não estabelecem, como regra geral, a obrigatoriedade de aplicação das decisões dos tribunais judiciais e administrativos pelas autoridades administrativas de julgamento.

A competência do julgador administrativo está restrita a averiguar a conformidade dos atos praticados pelos agentes administrativos às normas da própria Administração, as

quais são veículos de transmissão do conteúdo e sentido das leis para a aplicação pela administração. Os parâmetros e critérios de julgamentos estão limitados ao âmbito administrativo e não há subordinação do julgador administrativo às decisões administrativas ou judiciais sem força vinculante expressa.

#### ***Impossibilidade de apreciação de inconstitucionalidade e ilegalidade***

À autoridade administrativa cabe cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência discutir a constitucionalidade dos dispositivos legais, se estes ferem ou não os princípios de isonomia, estrita legalidade, anterioridade, capacidade contributiva e as limitações estatuídas na Carta Magna.

Nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, incumbe exclusivamente ao Poder Judiciário a apreciação e a decisão de questões referentes à constitucionalidade de lei ou ato normativo.

Nesse sentido é vasta a jurisprudência dos colegiados administrativos, culminando com a edição da Súmula n.º 2 pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, aprovada e consolidada nos termos da Portaria CARF n.º 52, de 21 de dezembro de 2010:

*Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Assim as alegações de inconstitucionalidade quanto à aplicação da legislação tributária não podem ser oponíveis na esfera administrativa, por ultrapassar os limites da sua competência legal, conforme orientação contida no Parecer Normativo CST n.º 329/1970, que assim está ementado:

*“Não cabimento da apreciação sobre inconstitucionalidade argüida na esfera administrativa. Incompetência dos agentes da Administração para apreciação de ato ministerial.”*

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade. Essa vinculação somente deixa de prevalecer quando a norma em discussão já tiver sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou no difuso, neste caso a partir do momento e na hipótese de produzir efeitos *erga omnes* (na ocorrência de qualquer das situações previstas no ordenamento jurídico).

Nesse mesmo sentido a redação atual do art. 26-A do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelece que é defeso aos órgãos de julgamento do âmbito administrativo conhecer de questões de constitucionalidade:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)*

Por todas essas razões, **as alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade não serão admitidas** na presente decisão.

Desse modo rejeito as arguições preliminares.

### ***Do Mérito***

---

Aduz a recorrente que os Tratados para evitar a Dupla Tributação celebrados pelo Brasil seguem o Modelo OCDE, cujo modelo vigente prevê no parágrafo 2º do artigo 3º uma cláusula geral de interpretação das disposições da convenção. Com relação ao Tratado Brasil-Japão (Decreto n.º 61.899/67) tal disposição é encontrada no parágrafo 2º do art. 2º, que assim estabelece:

Para a aplicação desta Convenção por um dos Estados Contratantes qualquer expressão que não se encontre definida tem sentido que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos a que esta Convenção se aplique, a não ser que o contexto imponha uma interpretação diferente.

A Autoridade Lançadora, com fulcro nos arts. 16 e 17 da IN SRF no. 252/02, entendeu que *“se a execução dos serviços depender de pessoas que detenham conhecimentos especializados, estar-se-ia diante da prestação de serviços técnicos especializados, em relação aos quais, pelo fato de a remuneração estar sujeita à incidência da CIDE, a alíquota do imposto de renda na fonte fica reduzida para 15%.”*

Assim, com base no inciso II do Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 01, de 05/01/2000, considerando o art. 21 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação, celebrada entre o Brasil e o Japão, concluiu que alíquota aplicável às operações ora perscrutadas é de 15%, e não de 12,5%, tal qual foi considerada nos recolhimentos de IRRF efetuados pela recorrente sobre esses serviços.

Por consequência, houve a constituição do crédito tributário considerando a diferença de alíquota recolhida a menor, conforme entendimento da Autoridade Lançadora (15% - 12,5%).

Na mesma linha, o Julgador de origem fundamentou sua decisão conforme razões transcritas abaixo:

A exigência fiscal decorre da incidência de imposto de renda retido na fonte à alíquota de 15% sobre as remessas para pagamento de assistência técnica ao Japão, que entende o contribuinte, seria tributada em 12,5%, o mesmo percentual cabível quando da remessa para pagamento de *royalties*.

O valor devido foi apurado na planilha demonstrativa de fls. 657, que indica, dentre outras informações, todos os contratos de câmbio em exame, os valores, as datas de ocorrência dos fatos geradores, os valores devidos, os recolhidos, e sua diferença.

Verifica-se que o conceito de *royalties* constante do Tratado Brasil Japão, fls. 686 abrange a remuneração pelo uso de marcas, patentes, desenho, plano, fórmula ou processo, ou pelo uso de um equipamento industrial, comercial ou científico, mas não abrange os serviços de assistência técnica, como pretende a interessada:

*3. O termo "royalties" empregado neste artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programa de radiodifusão ou televisão, qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico.*

**É possível que os mais variados doutrinadores entendam de modo diverso, mas o entendimento da Receita Federal foi manifestado no Ato Declaratório COSIT n.º 1, de 2000, em que os serviços de assistência técnica, sem transferência de tecnologia, se caracterizam como “Rendimentos não expressamente mencionados”, a menos, evidentemente, que a convenção para evitar a dupla tributação lhe conferisse igual tratamento ao de royalties.**

No mesmo sentido a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT n.º 176, de 2004:

*21. Portanto, é possível dizer que, mesmo em termos absolutos, o tratamento referente aos pagamentos remuneratórios por serviços que envolvam transferência de tecnologia, remetidos a um nacional espanhol, é mais benévolo do que o aplicável em situação análoga a um nacional japonês. Segundo o entendimento administrativo dominante atualmente nesta Secretaria, o rendimento não-capitulado explicitamente no tratado (como seria o caso da remuneração por serviço técnico, mesmo com transferência de tecnologia, pago a um nacional japonês) recairia no tratamento de “outras receitas” (art. 21 do Tratado Brasil-Japão), que permite a incidência da tributação doméstica sem limitações.*

*22. É que nesses casos em que a remessa não encontra no tratado uma qualificação específica, a Secretaria da Receita Federal tem afastado a aplicação do art. 7º do modelo OCDE (art. 5º do Tratado Brasil-Japão e art. 7º do Tratado Brasil-Espanha). Nesse sentido, Ato Declaratório Normativo 01, de 5/01/2000, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal (DOU de 19/01/2000).*

[...]

Os entendimentos quanto à incidência do imposto e reajustamento da base de cálculo foram os que conduziram a Autoridade Fiscal no procedimento que concluiu pelo lançamento e é igualmente adotado no presente voto para manter a Autuação.

(grifo nosso)

Insta ressaltar que a Decisão do Colegiado de primeira instância, escorada nos fundamentos do voto condutor supra, foi proferida em sessão de julgamento realizada em 13/09/18 (Acórdão 04-46.684 - 2ª Turma da DRJ/CGE), ou seja, após a publicação do ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB N.º 5, DE 16 DE JUNHO DE 2014, que revogou expressamente o Ato Declaratório (Normativo) Cosit n.º 1, de 5 de janeiro de 2000.

Observe-se que o Ato Declaratório Normativo Cosit no. 1, de 05 de janeiro de 2000, determinava a tributação de serviços técnicos, classificando-os no artigo da Convenção de “Rendimentos Não Expressamente Mencionados”. No caso da Convenção com o Japão (decreto 61.899/67), trata-se do art. 21:

Artigo 21

Qualquer rendimento recebido por uma pessoa residente num Estado Contratante não mencionado expressamente nos artigos anteriores da presente Convenção, serão tributáveis em ambos os Estados Contratantes.

O lançamento então foi realizado considerando os arts. 16 e 17 da IN SRF n.º 252, de 03/12/2002, o art. 685 do RIR/99 e o art. 3º da Medida Provisória n.º 2.159-70, de 24/08/2001, constituindo o crédito em relação à diferença de alíquota que foi considerada pela recorrente (12,5%), com a alíquota que a Autoridade entendeu aplicável (15%). Como exposto acima, esse entendimento foi ratificado pelo Colegiado de primeira instância.

No entanto, entendo que há razão à recorrente, cujas razões foram apresentadas com grande clareza e precisão no recurso interposto.

O referido Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 01, de 05/01/2000 foi expressamente revogado pelo art. 3º do ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB N.º 5, DE 16 DE JUNHO DE 2014, e o entendimento da Administração tributária ali consubstanciado foi alterado de modo a afastar a exigência aqui discutida.

De fato, havia muita crítica ao Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 1/2000, utilizado pelo julgador de origem para manter a exigência tributária. Como exposto pela recorrente, a equiparação de rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica a royalties decorre da negociação entre os Estados nos respectivos Acordos Internacionais. Em regra, há a equiparação desses rendimentos nos Protocolos anexos, os quais dispõe sobre os “métodos de aplicação” da Convenção pactuada. Embora a tendência seja a tributação desses rendimentos, ainda há cinco países com os quais o Brasil não compactuou essa equiparação, dentre eles o Japão.

Em 2013, ao proceder a análise do tema, a Administração Tributária reconheceu a necessidade de revisão dos fundamentos do Ato Declaratório (Normativo) Cosit n.º 1, de 2000, tendo em vista o descompasso de sua aplicação com a prática internacional.

Assim, houve a revisão expressa com a emissão da Nota Cosit n.º 23, de 2013, que foi determinante:

31.1. A posição adotada pelo Ato Declaratório (Normativo) Cosit n.º 1, de 2000, **traduz interpretação equivocada das disposições dos acordos para evitar a dupla tributação** e está em desacordo com o entendimento da doutrina internacional, o que gera violação dos tratados e motivos para sua denúncia.

(grifo nosso)

Em conclusão, a Cosit entendeu:

- a) “Conforme a **regra geral** dos acordos internacionais para evitar a dupla tributação, **aplica-se às remessas** decorrentes da **prestação de serviços técnicos e de assistência técnica** o tratamento previsto no **art. 7º** (Lucros das Empresas);
- b) na **hipótese** em que **os acordos internacionais autorizem a tributação no Brasil**, os pagamentos de rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica deverão ser submetidos ao **tratamento previsto no Artigo 12 (Royalties)**, **conforme estabelecido em dispositivo de protocolo**;
- c) sob outra hipótese em que as **Convenções internacionais autorizem a tributação no Brasil**, nos casos de prestação de **serviços técnicos de caráter profissional** realizada por pessoa ou grupo de pessoas, os rendimentos de prestação de serviços técnicos deverão ser submetidos ao tratamento previsto no Artigo 14 (Profissionais Independentes), quando nele houver disposição expressa sobre atividades de caráter técnico.

(grifo nosso)

Sob a revisão da tese supraexposta, a PGFN emitiu o PARECER/PGFN/CAT/ N.º 2363 /2013, cujos principais fundamentos transcrevo abaixo:

**PARECER/PGFN/CAT/ N.º 2363 /2013**

[...]

7. Segundo o histórico antes apresentado, **cuida-se, em síntese, de pretensão da RFB em revisar o Ato Declaratório (Normativo) Cosit n.º 1, de 2000, que versa sobre a qualificação de remessas efetuadas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia** como “Rendimentos não Expressamente Mencionados” nos acordos para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda assinados pelo Brasil e, conseqüentemente, sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF). **A RFB pretende rever o ato, sob a compreensão de que esses rendimentos se enquadram no artigo 7º das mencionadas convenções, ou seja, atinente aos “Lucros das Empresas”**. Nessa direção, tais valores passariam a ser tributados somente no país da empresa estrangeira, não estando mais sob o manto da incidência do IRRF.

[...]

9. Como se vê, **o entendimento da PGFN/CAT tem sido na linha de que o lucro a que se refere o art. 7º da convenções para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda celebradas pelo Brasil, não pode ser entendido como lucro, mas como receita**, consistindo na entrada de determinado montante no patrimônio do prestador de serviços, em contraprestação a um serviço executado. Tal conclusão leva a outra – a de que os pagamentos efetuados por empresas brasileiras a empresas estrangeiras em decorrência de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia prestados por estas às primeiras, devem sofrer a retenção do IR.

[...]

13. Diante dos fundamentos técnicos lançados pelo acórdão da Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp n.º 1.161.467/RS, a CRJ elaborara Nota-Justificativa de não interposição de recurso, tendo havido o trânsito em julgado do acórdão em 8 de agosto de 2012. **A seguir, a íntegra da Nota PGFN/CRJ/N.º 1249/2013, a qual discorre com maestria sobre o voto condutor do aresto; comenta o voto-vista do Ministro Humberto Martins, alinhado ao voto do Ministro relator**; transcreve a Nota-Justificativa de não interposição de recurso contra a decisão colegiada; arrola pronunciamentos em sede dos Tribunais Regionais Federais que já utilizam a comentada decisão do STJ como precedente, entre outros pontos relevantes:

*“O Parecer n.º 2000/2013 da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) requereu a esta Coordenação-Geral da Representação Judicial (CRJ) elementos a respeito do tema da tributação de rendimentos auferidos por empresas estrangeiras, na prestação de serviços a empresa brasileira, especialmente quanto ao posicionamento dos Tribunais brasileiros acerca dessa tributação.*

*A única discussão ampla sobre a questão, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), teve lugar no Recurso Especial (REsp) n. 1.161.467/RS, em que a Companhia Petroquímica do Sul (COPEL) afirmava a ilegalidade do Ato Declaratório da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (COSIT) n.º 01/2000, dentre outros argumentos, buscando infirmar a possibilidade de tributação na fonte do Imposto de Renda sobre os pagamentos efetuados a empresas do Canadá e da Alemanha que lhe prestaram serviço.*

[...]

*O voto vencedor do processo, da lavra do Ministro Castro Meira (relator) se fundamentou, em síntese: (i) na natureza dos rendimentos pagos pela empresa*

*brasileira a outra, sediada no exterior e (ii) na resolução da antinomia de normas, entre os tratados internacionais e a legislação nacional.*

*Quanto à natureza dos rendimentos, o Ministro relator contextualizou que a “desterritorialização das relações comerciais” gerou o complexo problema fiscal da plúrima tributação internacional. Essa múltipla tributação, embora possível, em conta da soberania dos Estados, seria indesejável, por dificultar as relações entre os países (especialmente o fluxo de investimentos, o encarecimento do custo do dinheiro e da tecnologia, a geração de insegurança aos contribuintes e a inibição da utilização do sistema tributário como instrumento de política fiscal). E o combate a essas situações acontece por meio dos Tratados bilaterais ou plurilaterais.*

*Na prática, entretanto, segundo o Ministro, o Fisco brasileiro, quase sempre adotava uma interpretação literal e restritiva das normas convencionais, a redundar na não aplicação dos acordos. Sua Excelência afirmou que a UNIÃO (Fazenda Nacional) equiparava “lucro da empresa estrangeira” (expressão constante do art. 7º dos Tratados internacionais moldados pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico [OCDE]) a “lucro real da empresa estrangeira”, considerando, assim, que a contrapartida paga pelos serviços prestados à empresa sediada no exterior não seria “lucro real”, mas apenas um componente deste, que ainda sofrerá os ajustes autorizados por lei, no decorrer do exercício financeiro, podendo, inclusive, restar negativo (haver um prejuízo em vez de um lucro, ao final).*

*Sua Excelência evidenciara que a expressão “lucro da empresa estrangeira” não se limitava ao “lucro real”: fosse diferente, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o art. 7º dos Tratados com o modelo OCDE, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e a subtrações ao longo do exercício financeiro de uma empresa.*

*O Ministro Meira se valeu de regra hermenêutica no sentido de que devem ser rechaçadas as interpretações que levem ao absurdo, tornando “absolutamente inaplicável uma norma”, como seria a interpretação defendida no recurso fazendário. Além disso, a tributação do rendimento somente no Estado de destino torna possível que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admitisse a retenção antecipada – e definitiva – do tributo na fonte pagadora, como defendia a UNIÃO (Fazenda Nacional), inviabilizar-se-iam os eventuais ajustes da legislação estrangeira, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.*

*Portanto, arrematara o Ministro relator, “lucro da empresa estrangeira” deve ser interpretado em acepção mais ampla do que “lucro real”, sob pena de tornar sem valia o dispositivo do art. 7º dos Tratados e acolher a bitributação internacional como regra na Convenção, que objetiva, justamente, coibi-la. Para tornar o dispositivo minimamente aplicável é preciso equiparar “lucro da empresa” a “lucro operacional”. Na linha de fundamentação do STJ, esse entendimento, aliás, não desbordaria da legislação brasileira, que consagra, expressamente, diversas modalidades de “lucro”. Nesse ponto, o Ministro relator aduzira os arts. 11 e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/77, repetidos pelo Decreto n. 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda):*

[...]

*“Art. 11. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.*

§ 1º *A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.*

§ 2º *Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.”*

*O art. 12 deixa claro que o lucro operacional é calculado a partir da receita bruta decorrente da venda de bens e da prestação de serviços, nesses termos:*

*“Art. 12. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.*

§ 1º. *A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.”*

*O primeiro tópico do acórdão consignou, dessa forma, que os arts. 7º das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, ao mencionarem o “lucro das empresas estrangeiras” trataram do “lucro operacional”, que decorre imediatamente da venda de produtos e da prestação de serviços, e não do “lucro real”, somente aferido ao término de um determinado período de apuração.*

[...]

*O Ministro Humberto Martins fez juntar voto-vista alinhado ao voto do Ministro relator.*

*O acórdão, ao fim, fora ementado nestes termos:*

**TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE “LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA” NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A “LUCRO OPERACIONAL”. PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.**

[...]

*3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o “lucro da empresa estrangeira”, serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda*

*4. O termo “lucro da empresa estrangeira”, contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao “lucro real”, do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.*

*5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada – e portanto, definitiva – do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis*

*os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.*

**6. Portanto, “lucro da empresa estrangeira” deve ser interpretado não como “lucro real”, mas como “lucro operacional”, previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como “o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica”, ai incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.**

*7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.*

*8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio lex specialis derogat generalis, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.*

*9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma “revogação funcional”, na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, stricto sensu, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.*

*10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.*

*11. Recurso especial não provido.*

*(REsp 1.161.467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012).*

*[...]*

*Não se desconhece, especialmente nos Tribunais Regionais Federais da 2ª e da 3ª Regiões, a existência de decisões que se inclinam pela legalidade do AD/COSIT n. 01/2000, favoráveis, dessa maneira, à tributação dos rendimentos de empresas estrangeiras obtidos em conta de prestações de serviço a empresas brasileiras. Entretanto, os TRF/1, TRF/4 e a maior parte dos acórdãos do TRF/3 se voltam contrariamente à retenção na fonte do Imposto de Renda, nessa hipótese. Não foram encontrados arestos do TRF/5.*

**Assim sendo, a maioria dos acórdãos dos TRFs e a única decisão colegiada do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria se aprumam contrárias ao AD/COSIT n. 01/2000, elaborado pela Receita Federal do Brasil.”**

14. Em que pese a bem elaborada argumentação levada a efeito no Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011, não se pode fechar os olhos para a robustez da construção jurídica externada no julgamento do REsp nº 1.161.467/RS. Ao que se observa da transcrição acima, os elementos ali erigidos são bastante coerentes com uma das

finalidades dos tratados para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e com o conceito de lucro que se imagina referir o art. 7º do modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

[...]

21. Os comentários da OCDE à Convenção Modelo esclarecem de forma bastante incisiva que o conceito de lucro tratado no art. 7º apresenta significado amplo. Vejamos a transcrição aos comentários ao parágrafo 4º do aludido artigo:

*“71. Embora não se tenha considerado necessário na Convenção definir o termo “lucros”, **deve ficar entendido, não obstante, que o termo, quando empregado neste Artigo e em outras partes da Convenção, tem significado amplo, incluindo todo o rendimento auferido na condução de uma empresa.** Esse significado amplo corresponde ao emprego do termo na legislação tributária da maioria dos países membros da OCDE.”*

*OCDE. Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital – versão condensada. Tradução: ALMEIDA ADVOGADOS, julho de 2010, p. 156.*

22. Mesmo que incompatibilidade legal houvesse entre a legislação interna e os termos do tratado, o princípio da especialidade deve reger a contenda. Para contextualizar a afirmação, valemo-nos, mais uma vez, de excertos da Nota PGFN/CRJ/Nº 1249/2013:

*“(…).*

*O Ministro Meira arrematara, nesse sentido, que o art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio da especialidade, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge – tão somente – as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.*

*O que ocorre é mera limitação da eficácia normativa: a norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Dito de outra forma, a “revogação funcional” torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, stricto sensu, da norma para as demais situações jurídicas a envolver pessoas, coisas ou situações não relacionadas aos Estados contratantes.*

*Portanto, a prevalência dos tratados internacionais tributários decorre não do fato de serem “normas internacionais” – e muito menos de qualquer relação hierárquica – mas de serem especiais em relação às normas internas.”*

[...]

24. Em que pese a Nota PGFN/COCAT/Nº 1291/2013, conclua pela “inexistência de orientação jurisprudencial do CARF sobre a qualificação, em face dos acordos internacionais, dos pagamentos de assistência e serviços técnicos prestados por não-residentes”, os coerentes argumentos ali desenvolvidos reforçam a percepção atual da CAT, na linha da possibilidade de revisão do Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011, seja em função do acolhimento de um conceito mais abrangente de lucro para fins dos tratados em foco, à guisa de orientação da própria OCDE, seja em razão da especialidade que as normas constantes de um tratado internacional ostentam em relação à legislação interna.

### III

25. Em conclusão:

25.1. O Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011 foi exarado em um contexto de defesa judicial da Fazenda Nacional (REsp nº 1.161.467/RS), cuja tese restou vencida no STJ, o qual, por sua vez lançou outros argumentos técnicos sobre a questão, passíveis de acolhimento em sede administrativa, haja vista a sua robustez. **Portanto, à luz da possibilidade de se atribuir ao lucro disposto no art. 7º da Convenção Modelo da OCDE um conceito amplo; à vista do princípio da especialidade; e sedimentados sobre uma das finalidades mestras dos tratados para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda assinados pelo Brasil, que é a de evitar a bitributação internacional, sugere-se a revogação do Parecer PGFN/CAT/Nº 776/2011.**

**25.2. Consequentemente, opina-se na linha de que remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia melhor se enquadram no artigo 7º (“Lucros das Empresas”) dos mencionados pactos, ao invés dos arts. 21 ou 22 (“Rendimentos não Expressamente Mencionados”). Assim, tais valores seriam tributados somente no país de residência da empresa estrangeira, não estando sujeitos à incidência do IRRF.**

**25.3. A conclusão acima não se aplica nos casos em que a empresa exerça sua atividade através de um estabelecimento permanente situado no Brasil e tampouco quando, advindos de negociações entre os países signatários, houver disposição expressa nos acordos autorizando a tributação no Brasil. Ou seja, neste último caso, nas hipóteses em que os acordos internacionais ou dispositivo de protocolo autorizem a tributação no Brasil, a exemplo dos tratados e protocolos que caracterizem os valores pagos como royalties, tais serviços poderão ser submetidos ao tratamento previsto no art. 12 da Convenção Modelo – pagamento de royalties, independentemente do caráter em que a prestação do serviço foi efetuada (em caráter principal ou acessório), não incidindo, portanto, o art. 7º.**

25.4. A análise aqui empreendida é restrita aos casos de remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia e quando existente tratado para evitar a dupla tributação, sendo o âmbito da apreciação circunscrita aos arts. 7º e 21 (ou 22), com as ressalvas do item anterior. Ademais, é de se alertar que para a aplicação do entendimento ora espelhado é necessária a total subsunção dos casos concretos à discussão aqui exposta e desde que não haja a configuração de planejamentos tributários abusivos.

25.5. Com o fito de positivar a compreensão desenvolvida ao longo desta peça, sugere-se que os representantes do Brasil, nas negociações da espécie, entabulem providências no sentido de acordar explicações ou definições especiais relativas ao termo “lucro”, uma vez que isso é em tese possível, conforme se extrai do item 75 dos Comentários da OCDE à Convenção Modelo. Verificase que há países que fazem observações particulares aos “Comentários”, compartilhando ou não da interpretação da OCDE, e ainda acrescentando, esclarecendo, enfim, externando o seu entendimento sobre os pontos que estão sendo negociados. Abaixo, parte do indigitado item 75:

*“75. Fica a critério dos Estados Contratantes acordarem bilateralmente explicações ou definições especiais relativas ao termo “lucros” para o fim de esclarecer a distinção entre esse termo e, por exemplo, o conceito de dividendos. (...).”*

26. Isso posto, submete-se o presente Parecer à consideração superior, com sugestão de arquivamento dos demais documentos que instruem o expediente no apoio da CAT para consulta, se necessário.

**(grifo nosso)**

Necessária pois a transcrição dos excertos do Parecer supra, cujos fundamentos demonstram com clareza a interpretação da Administração tributária acerca do tratamento a ser dado aos serviços técnicos, principalmente no que toca à jurisprudência contrária ao ADN Cosit 01/2000 à época. Este normativo foi utilizado como fundamento pela Autoridade Fiscal no exercício do lançamento, assim como pela Autoridade Julgadora em sua decisão para a manutenção do lançamento ora em questão.

Destaco que o PARECER/PGFN/CAT/ Nº 2363 /2013 demonstrou com grande esmero a necessidade de se alterar a equivocada interpretação da Administração Tributária que vinha sendo aplicada aos rendimentos de serviços técnicos remetidos ao exterior, nas hipóteses em que havia Acordos para evitar a Dupla Tributação. Neste Parecer encontram-se diversos fundamentos constantes das Decisões contrárias à Fazenda Pública, esclarecendo que era equivocada a interpretação do Ato Declaratório COSIT nº 01, de 05.01.2000, em enquadrar como "rendimentos não expressamente mencionados" os rendimentos obtidos pela empresa estrangeira com a prestação de serviços técnicos à contratante brasileira.

Nesse contexto, logo após o ADN Cosit nº 1/2000 foi expressamente revogado pelo **Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 05/2014**, o qual, em síntese, dispôs se não houver na respectiva Convenção previsão da equiparação da tributação dos serviços técnicos a royalties, deve-se qualificar o rendimento ou no artigo referente à profissões independentes (art. XIV do Modelo), ou no relativo ao lucro das empresas (art. VII do Modelo).

#### ***Ato Declaratório Interpretativo nº 5/14***

“Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção:

I - **no artigo que trata de royalties**, quando o respectivo protocolo **contiver previsão** de que os serviços técnicos e de assistência técnica **recebam igual tratamento**, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil;

II - **no artigo que trata de profissões independentes** ou de serviços profissionais ou pessoais independentes, nos casos da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil, ressalvado o disposto no inciso I; ou

III - **no artigo que trata de lucros das empresas**, ressalvado o disposto nos incisos I e II.



(grifo nosso)

A recorrente apontou as cinco hipóteses em que há o Acordo sem a equiparação acima: Áustria, Japão, França, Finlândia e Suécia. Ressaltou as Soluções de Consulta Cosit em relação à França, Finlândia e Suécia, as quais seguiram o entendimento do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 5/2014.

Nesses casos, de fato, a própria Administração Tributária já expôs expressamente o seu entendimento no sentido de que há a tributação de renda somente no país do beneficiário, não havendo tributação de renda no país do remetente.

Destaco, ainda, excerto em que a recorrente comparou dos dispositivos dos Tratados firmados pelo Brasil:

*Data vênia*, considerando as conclusões da Receita Federal do Brasil expostas acima, impende-se comparar o parágrafo 1º do artigo 7º da Convenção com a Suécia com o parágrafo 1º do artigo 5º da Convenção com o Japão:

Redação do artigo 5º, §1º do Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967 (Tratado entre Brasil e Japão)	Redação do artigo 7º, §1º do Decreto nº 77.053, de 19 de Janeiro de 1976 (Tratado entre Brasil e Suécia)
 <p>Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são tributáveis somente nesse Estado Contratante a menos que a empresa realize negócios no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa realizar negócios na forma indicada, os seus lucros são tributáveis no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.</p>	 <p>Os lucros das empresas de um estado contratante só são tributáveis neste estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro estado contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.</p>

Conforme se verifica, a redação de ambos os dispositivos é idêntica, pelo que o mesmo entendimento deve ser aplicado em transações envolvendo o Japão, visto que ambos os Tratados decorrem do mesmo texto base.

Significa dizer que, muito embora as Soluções de Consultas citadas acima tenham analisado expressamente os pagamentos a domiciliados na França, Finlândia e Suécia, o mesmo entendimento deve ser aplicado a remessas em favor de domiciliados ao Japão, tendo em vista que estes países possuem acordos para evitar a dupla tributação com o Brasil e nesses acordos não há equiparação de serviços técnicos e de assistência técnica a royalties.

Diante disso, conclui-se que os valores remetidos ao Japão a título de remuneração pelos serviços de assistência técnica não estão sujeitos à incidência do IRRF, nos termos do ADI nº 5/2014. Significa dizer que, nos termos da nova interpretação conferida pela Receita Federal, nem mesmo os 12,5% recolhidos a título de IRRF pela Recorrente eram devidos.

ISTO POSTO, o presente Recurso deve ser julgado procedente para reformar o acórdão da DRJ e declarar a insubsistência da autuação, na medida em que os valores remetidos ao Japão a título de pagamento pelos serviços de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, não estão sujeitos à incidência do IRRF.

Com efeito, a Convenção celebrada com o Japão não equipara os Serviços Técnicos aos Royalties, de modo a justificar a tributação com base no art. 11 (royalties). Os rendimentos aqui em questão também não devem ser enquadrados no artigo 13, porquanto são serviços técnicos especializados, não se enquadrando como rendimentos específicos de “profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes”.

Como exposto, em 2013 a Administração Tributária alterou seu entendimento acerca do ADN Cosit N.º 1/2000, depois que a Finlândia se posicionou contrária a este entendimento, no sentido de denunciar o acordo para evitar a dupla tributação, caso se confirmasse o entendimento firmado no ADN Cosit no. 01/2000, favorável à tributação no Brasil de remessas em pagamento de serviços técnicos realizados na Finlândia.

Nesse passo, é interessante destacar também excertos da mais recente Solução de Consulta Cosit — n.º 20, de 30/05/2022 —, a qual expõe o entendimento da Administração Tributária em relação ao Tratado Brasil-Japão:

14. A Convenção Brasil-Japão apresenta regras distributivas de competência tributária para determinados rendimentos nela especificados. Neste sentido, a convenção prevê regra para rendimentos específicos, categorizados como rendimentos decorrentes de navegação marítima e aérea (art. 7), bens imobiliários (art. 8), dividendos (art. 9), juros (art. 10), royalties (art. 11), ganhos de capital (art. 12), serviços pessoais independentes (art. 13), serviços pessoais dependentes (art. 14), remuneração de artistas e desportistas (art. 15), professores e pesquisadores (art. 16), estudantes (art. 17), remuneração de direção (art. 18), funções públicas (art. 19), pensões (art. 20). **Se um rendimento isolado não se define em uma dessas categorias especiais, sendo ele inerente à atividade empresarial desenvolvida, subsume-se então à categoria de lucro da empresa (art. 5) ou, não decorrendo de atividade empresarial, será classificado como outros rendimentos (art. 21).**

#### Conclusão

67. Com base nos fundamentos expostos, responde-se à Consulente que:

a) os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa jurídica domiciliada no Japão, em contraprestação por informações concernentes a experiência industrial, comercial ou científica (know-how), incluindo assistência técnica em virtude de contrato celebrado entre as partes referente a transferência de conhecimento técnico profissional, devem observar o previsto no artigo destinado aos royalties (artigo 11) da Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada entre os Governos do Brasil e do Japão, sujeitando-se à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 12,5% (doze inteiros e cinco décimos meio por cento);

b) os **rendimentos** pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa jurídica domiciliada no Japão, **em contraprestação por serviço técnicos, incluindo assistência administrativa, e assistência técnica, sem transferência de tecnologia**, e comissões de vendas, **não se sujeitam à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF), em virtude do artigo 5** da Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada entre os Governos do Brasil e do Japão;

c) os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a título de reembolso de seguros, por fonte situada no País, a pessoas jurídicas domiciliadas no Japão, sem estabelecimento permanente no Brasil, não se sujeitam à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF), em virtude do artigo 5 da Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada entre os Governos do Brasil e do Japão;

[...]

(grifo nosso)

Verifica-se assim, que a interpretação da Administração Tributária à época do lançamento era equivocada (ADN Cosit no. 01, de 05/01/2000), a qual foi expressamente revogada pelo art. 3º do ADI RFB no. 05, de 16/06/2014. Ou seja, atualmente a própria Administração Tributária entende que o tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos ao exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção no artigo que trata de lucros das empresas, ressalvados os casos em que os rendimentos sejam de prestação de serviços relacionados com a qualificação técnica do prestador (profissão independente) ou contiver previsão específica de se aplicar o mesmo tratamento dispensado aos royalties.

Por consequência, entendo que a exigência do IRRF no presente caso deve ser cancelada.

### ***Conclusão***

---

Desta forma, VOTO por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator