



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



**Processo nº** 13971.722721/2016-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1003-003.916 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 31 de agosto de 2023  
**Recorrente** CIA. HERING  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011,2012,2013

**NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.**

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

**LANÇAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR.**

Caracteriza-se falta de recolhimento de tributo devido em virtude da aplicação indevida da alíquota de 15% sobre a remuneração de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes quando o correto é a aplicação da alíquota de 25% por se tratar de rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e da prestação de serviços gerais, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência.

**JUROS DE MORA CALCULADOS À TAXA SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1003-003.916 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13971.722721/2016-12

## Relatório

### Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração, e-fls. 91-98, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$112.065,71, a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), juros de mora e multa de ofício proporcional dos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013.

Descrição dos fatos e enquadramento legal:

#### RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE RENDIMENTOS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Valor do Imposto de Renda na Fonte que deixou de ser recolhido pela contribuinte, em virtude da aplicação indevida da alíquota de 15%, tudo conforme descrito no Relatório Fiscal integrante do presente auto de infração.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
26/10/2011	6.048,98	75,00
17/11/2011	178,87	75,00
08/12/2011	2.137,84	75,00
10/02/2012	1.198,99	75,00
31/05/2012	5.173,68	75,00
22/06/2012	59,94	75,00
29/06/2012	936,29	75,00
23/07/2012	785,29	75,00
23/08/2012	189,97	75,00
10/09/2012	4.439,73	75,00
20/09/2012	3.699,59	75,00
15/10/2012	1.016,19	75,00
15/10/2012	137,01	75,00
15/10/2012	276,56	75,00
19/11/2012	3.859,84	75,00
07/12/2012	2.380,81	75,00
21/12/2012	165,81	75,00
23/01/2013	1.422,48	75,00
18/02/2013	458,47	75,00
30/04/2013	3.782,23	75,00
30/04/2013	66,67	75,00
20/05/2013	149,35	75,00
24/06/2013	2.053,12	75,00
04/07/2013	3.314,21	75,00
26/07/2013	611,73	75,00

08/08/2013	2.387,65	75,00
04/09/2013	919,45	75,00
04/09/2013	1.901,05	75,00
11/11/2013	1.583,09	75,00
22/11/2013	341,66	75,00

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 26/10/2011 e 22/11/2013:

Artigos 7º e 8º da Lei 9.779 de 1999.

E demais enquadramentos citados no Relatório Fiscal.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

### **Impugnação e Decisão de Primeira Instância**

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 3ª Turma DRJ/06 n.º 106-019.663, de 19.10.2021, fls. 320-343:

REMESSAS PARA RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR –  
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO CLASSIFICADOS COMO TÉCNICOS NEM  
COMO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA

As remessas para residentes ou domiciliados no exterior decorrentes da prestação de serviços que não se enquadrem comprovadamente como técnicos nem como de assistência técnica, nem tampouco como pagamento de royalties, estão sujeitos à incidência do IRRF à alíquota de 25%, ainda que a localidade de destino não seja considerada paraíso fiscal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

#### **ACÓRDÃO**

Acordam os membros da 3ª TURMA/DRJ06 de Julgamento, por unanimidade de votos, nos termos do voto do relator, parte integrante deste acórdão, em, quanto à matéria em litígio neste processo, julgar procedente em parte a impugnação, para:

- indeferir o pedido de realização de diligência;
- quanto ao IRRF exigido em relação ao fato gerador datado de 15/12/2012, reduzir o seu valor de R\$1.429,76 para R\$1.292,75, assim como, na mesma proporção, a multa de ofício e os juros de mora respectivos;
- quanto ao IRRF relativo aos demais fatos geradores, manter integralmente o crédito tributário exigido.

### **Recurso Voluntário**

Notificada em 25.10.2021, e-fl. 350, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 23.11.2021, e-fls. 352-370, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

PRELIMINARMENTE - DA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

2.1. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL – OMISSÃO QUANTO À  
ANÁLISE DAS PROVAS PRODUZIDAS NOS AUTOS

O processo administrativo fiscal é um mecanismo indispensável para o controle de mérito do ato administrativo de lançamento e tem como principal finalidade a proteção dos direitos e garantias do contribuinte. Neste contexto, a busca pela verdade material deverá, sempre, prevalecer, em detrimento às regras formais de procedimento, com o principal intuito de evitar-se ilegalidades no ato administrativo de lançamento.

Tanto é verdade que estas regras de procedimento poderão ser relativizadas pela Autoridade Administrativa dado o seu caráter instrumental, privilegiando, assim, a busca pela verdade material, visando a legalidade do ato administrativo de lançamento.

Vale dizer que é firme o posicionamento deste CARF quanto a instrumentalidade do Processo Administrativo Fiscal, ao afirmar o seu entendimento de que a autoridade julgadora deverá analisar todas as provas produzidas pelo contribuinte independentemente do momento processual, visando a busca pela verdade material: [...]

Neste sentido, verifica-se a nulidade do Acórdão n.º 106-019.663, pois, não analisou a documentação anexada pela Recorrente aos presentes autos, violando assim o princípio da verdade material, norteador de todo o processo administrativo fiscal. Explica-se.

Visando comprovar que os serviços prestados pelas empresas ALMA FASHION & TECHNOLOGY PVT LTD, CREATNET SERVICES, FOCUS SOURCING INDIA, IRIS SOURCING SERVICES e VOGUESERV INTERNATIONAL PVT. LTD, são de natureza técnica, (sem transferência de tecnologia), a Recorrente anexou em sua Impugnação, por exemplo, o documento denominado OUTSOURCING MANUAL3.

Tendo em vista que os documentos se encontravam em língua estrangeira (inglês), a Recorrente providenciou a sua tradução para português, atendendo ao art. 224 do Código Civil, mas não foi possível que esta tradução fosse concluída em tempo hábil para anexá-los ainda no prazo de Impugnação ao Auto de Infração, tal como os demais documentos juntados pela empresa.

Apesar disso, após concluído o trabalho de tradução, a Recorrente anexou estes documentos aos autos, como forma de comprovar as alegações por ela já trazidas em sua Impugnação.

Contudo, a despeito da juntada destes documentos devidamente traduzidos, ao analisar a Impugnação, o Acórdão recorrido ignorou estas provas trazidas pela Recorrente, limitando-se a afirmar que “a documentação juntada pela impugnante não cumpre o seu desiderato (...) porque está vazada em língua estrangeira e sua versão para o português por tradutor juramentado não foi providenciada”.

Ou seja: é evidente que o Acórdão recorrido ignora, completamente, os documentos que foram devidamente anexados pela Recorrente.

Consoante já se manifestou este CARF, é NULA a decisão que deixa de analisar os documentos apresentados pelo contribuinte, ainda que estes documentos tenham sido anexados após a Impugnação e antes da decisão de 1ª instância. [...]

Ora, existindo provas documentais idôneas que sustentem o direito do contribuinte, não pode o julgador ignorá-las, o que afasta a possibilidade de se buscar a verdade material.

Cumprе ressaltar que não se desconhece a regra contida no art. 29 do Decreto 70.235/724, onde a autoridade julgadora de primeira instância deverá apreciar as

provas livremente de modo a formar a sua convicção. Entretanto, no presente caso sequer foram apreciadas as provas anexadas pela Recorrente quando da apresentação de sua Impugnação.

Ante o exposto, deve ser reconhecida a nulidade do Acórdão recorrido por violação ao princípio da verdade material, diante da ausência de efetiva análise de toda a documentação apresentada pela Recorrente, que comprova integralmente a improcedência do Auto de Infração.

## 2.2. DO INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E FORMALISMO MODERADO

Além de não apreciar as provas devidamente produzidas e anexadas aos presentes autos pela Recorrente, o Acórdão recorrido também indeferiu o pedido de conversão do procedimento em diligência, sob o fundamento de que não teriam sido cumpridos os requisitos do Decreto n.º 70.235/72.

Ora, o pedido de diligência justifica-se no presente caso como corolário do princípio da verdade material, uma vez que possibilita a análise pormenorizada dos serviços sobre os quais exige-se o IRRF de forma indevida, o que, por via de consequência, levará à sua manifesta improcedência.

Vale dizer ainda que o princípio da verdade material “enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado (...) a fim de permitir o exercício da ampla defesa e alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário” (CARF, Ac. 1201-005.200, j. 17/09/21).

Neste sentido, a mera alegação de descumprimento dos requisitos do Decreto n.º 70.235/72 (formalismo) NÃO É suficiente para sustentar-se o indeferimento do pedido da Recorrente, sob pena violação ao princípio da verdade material, bem como de preterição ao seu direito de defesa (art. 59, II, do Decreto 70.235/72), razão pela qual deve ser reconhecida a nulidade do Acórdão recorrido.

### DO MÉRITO - RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Ao analisar a Impugnação apresentada pela Recorrente, o Acórdão n.º 106-019.663 deu-lhe parcial provimento, mantendo substancialmente a exigência do IRRF, concluindo, de forma breve:

1. Pela inaplicabilidade dos Tratados Internacionais nas remessas realizadas pela Recorrente para a Índia, pois, supostamente, não estaria comprovado que estas remessas se deram em razão da prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica;

2. Pela exoneração parcial do IRRF exigido sobre remessas realizadas à residente em paraíso fiscal, uma vez que restou comprovado que a empresa BUREAU VERITAS PRODUCTS SERVICES, não está localizada em Hong Kong, mas sim, na Índia, reduzindo-se o valor devido em 15/10/12, de R\$ 1.426,76 para R\$ 1.292,75.

3. Pela inaplicabilidade do art. 3º da Medida Provisória n.º 2.159-70/01, novamente sob a alegação de que as remessas realizadas pela Recorrente não foram em razão da prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica, alegando a suposta ausência de comprovação de sua natureza.

4. Por fim, pela incidência de juros de mora calculados à taxa SELIC, sobre a multa de ofício.

Feitos estes breves esclarecimentos, passa-se a demonstrar as razões pelas quais o Acórdão recorrido deve ser reformado na parte em que negou provimento à Impugnação da Recorrente.

### 3.1. DA NATUREZA DOS SERVIÇOS CONTRATADOS PELA RECORRENTE – SERVIÇOS TÉCNICOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA

Como visto acima, para negar provimento à Impugnação apresentada pela Recorrente – seja para afastar a aplicação dos tratados internacionais contra a bitributação (Acordo firmado entre Brasil e Índia), seja para afastar a aplicação do art. 3º da Medida Provisória n.º 2.159-70/01 –o Acórdão recorrido parte da premissa equivocada de que os serviços por ela contratados supostamente não seriam “técnicos ou de assistência técnica”.

Por diversas vezes, o Acórdão recorrido cita que “as exigências fiscais no caso presente incidem apenas sobre remessas que não envolvem a prestação de serviços técnicos nem de assistência técnica”, afirmando ainda que a Recorrente, supostamente, não teria logrado êxito em comprovar a natureza destes serviços.

De início, é importante ressaltar que, ao contrário do alegado pelo Acórdão recorrido, todos os documentos que comprovam a natureza dos serviços contratados pela Recorrente foram anexados aos autos, mas deixaram de ser analisados pela DRJ – o que, por si só, enseja a nulidade da decisão, conforme demonstrado no Capítulo 2.1.

Por sua vez, importa tratar sobre as empresas relacionadas no presente Auto de Infração, das quais a Recorrente contratou serviços e remeteu valores ao exterior sobre os quais se exige IRRF, quais sejam: (1) ALMA FASHION & TECHNOLOGY PVT LTD, (2) CREATNET SERVICES, (3) FOCUS SOURCING INDIA, (4) IRIS SOURCING SERVICES, (5) VOGUESERV INTERNATIONAL PVT. LTD e (6) BUREAU VERITAS PRODUCTS SERVICES.

As empresas relacionadas acima nos Itens (1) a (5) são empresas que agenciam a produção de produtos na Índia e as remetem para o Brasil acabados. Esse trabalho contempla uma série de procedimentos que demandam conhecimento técnico dos produtos que são comercializados pela Recorrente. Os serviços prestados pelas referidas empresas são de inspeção e qualidade dos produtos industrializados na Índia, o que envolve:

A aquisição de matéria prima de qualidade (tecidos e insumos).

O acompanhamento do desenvolvimento de produtos a serem produzidos (amostras, modelagem, viabilidade da produção, entre outros).

Instruções de caráter técnico ao produtor.

Suporte e acompanhamento técnico na fábrica durante o processo de industrialização.

Inspeção de qualidade do produto acabado.

O acondicionamento dos produtos industrializados de forma adequada e o envio dos mesmos para o país destinatário.

Os produtos comercializados devem ser entregues de acordo com os padrões exigidos pela CIA HERING. Os referidos fornecedores de serviços da Recorrente estão obrigados a observar o OUTSOURCING MANUAL, inclusive sob pena de multa (Item 31 do Manual).

Referido Manual apresenta o padrão de qualidade que dever ser seguido para produção e comercialização dos produtos que serão comercializados pela Recorrente. A título exemplificativo, importa mencionar a produção de amostras de produtos que poderão ser industrializados (Item 4); produção, conferência e colocação das instruções de cuidados que devem constar nas etiquetas (Item 5); produção e

colocação de etiquetas com tamanho das peças (Item 6), colocação de zíperes (Item 8), colocação de botões (Item 9), entre diversos outros serviços que envolvem a produção de vestuário constantes no referido manual.

Produzidos os referidos produtos em conformidade com os padrões de qualidade exigidos pela Recorrente, os quais são acompanhados pelas empresas acima mencionadas, elas passam a inspecionar os produtos para verificar o nível de qualidade, nos termos do Item 28 do OUTSOURCING MANUAL. [...]

Para cada etapa do processo de inspeção e qualidade, é indispensável que o prestador de serviços possua o conhecimento técnico adequado para a sua realização. Por exemplo, para verificação da costura das camisetas e bordados, é necessário que se conheça o processo correto de costura. Não há como avaliar se a camiseta foi corretamente costurada ou bordada sem esse conhecimento.

Outro exemplo, é verificar se as etiquetas de cuidados estão afixadas de forma adequada em cada produto. Para isso também é necessário que se conheça o produto e os cuidados que cada produto demanda. Uma camiseta de algodão requer um cuidado diferente de uma de nylon.

Não se trata, portanto, de mero serviço comercial/administrativo de remessa de mercadorias acabadas, ao contrário do que concluiu o Acórdão recorrido. É notório que os serviços contratados das empresas acima mencionadas requerem conhecimento técnico adequado para a sua execução não se tratando de simples serviço administrativo.

Igualmente ocorre com a empresa BUREAU VERITAS, que também é prestadora de serviços cuja natureza é técnica. Referida empresa, reconhecida mundialmente, presta serviços de inspeção e testes laboratoriais.

Em síntese, referida empresa emite relatórios de qualidade de acordo com determinadas normas técnicas, a partir de testes laboratoriais, cuja finalidade é assegurar a qualidade do produto vendido. Ou seja, isto somente é possível a partir de determinado conhecimento técnico vinculado a produção de artigos de vestuário.

Destaca-se que na pág. 50 do OUTSOURCING MANUAL a empresa BUREAU VERITAS está relacionada como prestadora de serviços de testes laboratoriais da CIA HERING, os quais estão discriminados no Item 21 do Manual.

Veja-se ainda, a título exemplificativo, que os relatórios de inspeção emitidos pela referida empresa, e anexados aos autos, comprovam a necessidade de conhecimento técnico para a realização do serviço em questão.

Conforme leciona Alberto Xavier<sup>6</sup>, o contrato de prestação de serviços tem por objeto a execução de serviços que pressupõem, por parte do prestador, uma tecnologia, a qual porém não se destina a ser transmitida, mas meramente aplicada ao caso concreto mediante ideias, concepções e conselhos baseados no estudo pormenorizado de um projeto, exatamente conforme ocorre no presente caso.

Ora, é justamente o que ocorre no presente caso. Referidos serviços são prestados mediante ideias (criação de amostras), concepções (qualidade e técnicas de produção) e estudos pormenorizados de um projeto (conclusão e análise final do produto acabado), cuja qualidade técnica precisa ser observada pelo prestador dos serviços, conforme os padrões determinados pela CIA HERING.

Tais serviços demandam, sem dúvida, conhecimento técnico, não se tratando de serviços meramente administrativos, razão pela qual NÃO É APLICÁVEL AO PRESENTE CASO A ALÍQUOTA DE 25%, conforme equivocadamente concluiu a fiscalização.

Por fim, importante destacar que não procede a alegação do Acórdão recorrido de que durante o procedimento fiscal, a Recorrente relacionou que os serviços analisados no presente caso seriam de natureza administrativa. Isso porque, tal fato se deu por um equívoco quando das respostas entregues à Fiscalização, tal como já informado em sua impugnação e repisado neste recurso.

Deste modo, estando comprovado que esses serviços possuem NATUREZA TÉCNICA, pouco importa a qualificação dada anteriormente pela Recorrente no procedimento de Fiscalização, devendo prevalecer no presente caso o princípio da verdade material e, conseqüentemente, a improcedência da autuação.

Fixada tais premissas, a Recorrente passa a demonstrar a improcedência da exigência fiscal sobre as operações de remessa por ela realizadas e que são objeto da presente autuação. Veja-se.

### 3.2. APLICAÇÃO DOS ACORDOS INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO NAS REMESSAS REALIZADAS PARA A ÍNDIA

O Brasil é signatário de diversos Acordos Internacionais<sup>7</sup> com a finalidade de evitar a dupla tributação do Imposto sobre a Renda. Em regra, os pagamentos feitos aos prestadores de serviços sem transferência de tecnologia localizados em países com os quais o Brasil celebrou acordo são enquadrados como “lucros de empresas”, cujo montante deverá ser tributado exclusivamente no país de residência do prestador de serviço.

Tanto a 1ª Turma quanto a 2ª Turma do STJ já pacificaram o entendimento no sentido de que o rendimento pago em contrapartida aos serviços prestado por empresa localizada no exterior, não são tributados no Brasil, uma vez que se enquadram como lucros. [...]

Diante disto, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu o Parecer CAT n.º 2.363/13, reconhecendo a prevalência da aludida decisão proferida pelo STJ e outras tantas já proferidas pelo Poder Judiciário em todo o país, inclusive permitindo que a PGFN abdique de eventuais recursos em relação a matéria em discussão. [...]

Vale ressaltar que, ao contrário do que alegado pelo Acórdão recorrido, o entendimento do referido parecer aplica-se ao presente caso, uma vez que, conforme demonstrado no Capítulo 3.1, os serviços contratados pela Recorrente possuem natureza de serviços técnicos.

No presente caso, restou comprovado que as empresas (1) ALMA FASHION & TECHNOLOGY PVT LTD, (2) CREATNET SERVICES, (3) FOCUS SOURCING INDIA, (4) IRIS SOURCING SERVICES, (5) VOGUESERV INTERNATIONAL e (6) VOGUESERV INTERNATIONAL PVT. LTD prestam serviços de caráter técnico sem transferência de tecnologia e se encontram sediadas na Índia, conforme se comprova pelas invoices já acostadas aos autos, cuja informação foi confirmada pela própria fiscalização às fls. 8 e 9 do relatório fiscal.

Estas empresas não possuem estabelecimento permanente no Brasil e seus serviços não comportam em hipótese alguma transferência de tecnologia. [...]

O Brasil possui Acordo Internacional com a Índia para evitar dupla tributação, promulgado por meio do Decreto Legislativo n.º 214/91 e o Decreto n.º 510/92, por meio do qual se previu expressamente que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante SÓ SÃO TRIBUTÁVEIS NESSE 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 são tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente”.

Ademais, em que pese o Acórdão recorrido mencione que se aplica ao presente caso o entendimento do Ato Declaratório Interpretativo nº 05/14, ele não altera a conclusão de que não se pode exigir o IRRF no presente caso. Isso porque, inexistente no Acordo entre Brasil e Índia quaisquer disposições que equiparem os serviços técnicos contratados pela Recorrente à royalties ou que autorizem o seu enquadramento no artigo de “profissões independentes”. [...]

Deste modo, verifica-se que para afastar a tributação do IRRF sobre remessas enviadas pela Recorrente ao exterior é necessário o preenchimento dos requisitos abaixo, os quais estão presentes no caso concreto: [...].

Ora, não restam dúvida de que, caso o Acórdão recorrido tivesse analisado as operações à luz do Acordo Internacional em questão, certamente não teria mantido a autuação sobre as remessas de valores realizadas pela Recorrente para a Índia.

Assim, restando comprovado que as remessas de valores em questão destinadas à Índia NÃO PODEM SER TRIBUTADAS PELO IRRF por força do Acordo Internacional firmado entre Brasil e Índia (Decreto nº 510/92), deve ser reformado o Acórdão recorrido, para o fim de afastar a exigência impugnada.

### 3.3. DA APLICAÇÃO DO ART. 3º DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.159-70/01

A Medida Provisória nº 2159-70/01, em seu art. 3º reduziu a alíquota do IRRF para 15% (quinze por cento), no caso de importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título royalties e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia.

Tornou-se, assim, inaplicável a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), conforme procedeu indevidamente a fiscalização no presente caso, com fundamento no art. 7º da Lei nº 9.779/99.

Em que pese esta previsão expressa do art. 3º da Medida Provisória nº 2159-70/01, o Acórdão recorrido negou provimento à Impugnação da Recorrente, sustentando que a incidência do IRRF à alíquota de 15% na forma prevista na MP nº 2.159-70/01 estaria relacionada ao início da vigência da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/00, concluindo que “o presente lançamento foi efetuado justamente para exigir a diferença entre as alíquotas de 25% e de 15% do IRRF, já que, no entender da fiscalização, a autuada havia indevidamente aplicada a alíquota reduzida sobre remessas que não faziam jus ao benefício em virtude de não se caracterizarem como decorrentes de prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica.”

Contudo, conforme amplamente demonstrado e comprovado no Capítulo 3.1, todos os serviços contratados pela Recorrente são de natureza técnica, de modo que, é manifestamente equivocada a premissa adotada pelo Acórdão recorrido.

Vale dizer que tanto o Auto de Infração, quanto o Acórdão recorrido, simplesmente ignoram a natureza dos serviços contratados pela Recorrente, limitando-se a afirmar, de forma genérica, que não seriam de natureza técnica, em que pese todas as provas produzidas desde o procedimento de fiscalização.

Neste sentido, este CARF já decidiu que estando comprovado que os pagamentos realizados pelo contribuinte foram realizados para remuneração de serviços técnicos de empresas situadas no exterior, ele faz jus ao recolhimento do IRRF à alíquota de 15% prevista no art. 3º da Medida Provisória nº 2159-70/01. [...]

Diante do exposto, para os casos em que não há Acordo Internacional para afastar a dupla tributação, o Acórdão recorrido deve ser reformado, para que seja reconhecida a aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre as operações que são objeto do Auto de Infração ora impugnado, bem como o direito ao crédito dos valores recolhidos através das DARF's anexas ao Doc. 04 da defesa.

#### 2.4. NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA (SELIC) SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, o Acórdão recorrido também negou provimento à Impugnação da Recorrente, para manter a exigência de juros de mora (SELIC) sobre a multa de ofício aplicada pela fiscalização com base no art. 43 da Lei nº 9.430/96. Contudo, com o devido respeito e acatamento, a decisão deve ser reformada.

Isto porque, o art. 43 da Lei nº 9.430/96 NÃO autorizou a aplicação de juros de mora (SELIC) sobre multas de ofício.

É importante esclarecer que a penalidade pecuniária NÃO É um débito com a União decorrente do tributo, mas sim decorrente do descumprimento de uma obrigação legal de efetuar o recolhimento do crédito tributário. Logo, enquanto o débito tributário com a União é decorrente de “tributos e contribuições”, o débito de multa é decorrente de um descumprimento de lei, não admitindo, assim, a incidência de juros. [...]

Não há dúvida, portanto, de que a multa de ofício não está sujeita à aplicação de juros de mora, por falta de disposição legal, visto que o art. 43 da Lei nº 9.430/96, não é aplicável a este caso.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

#### DOS PEDIDOS

Ante o exposto, requer a Recorrente dignem-se V.Sas. a dar provimento ao presente Recurso Voluntário para, reformando o Acórdão recorrido:

Preliminarmente, reconhecer a nulidade do Acórdão recorrido por violação ao princípio da verdade material e preterição ao direito de defesa, em razão (1.1) da omissão quanto à análise das provas produzidas pela Recorrente, bem como (1.2) pelo indeferimento injustificado do pedido de diligência.

No mérito, reconhecer a improcedência do Auto de Infração lavrado contra a Recorrente, uma vez que há Acordo Internacional firmado entre Brasil e Índia que afasta a incidência do IRRF exigido pela RFB.

Para os casos em que não há Acordo Internacional, requer seja julgada totalmente procedente o presente Recurso Voluntário para reformar o acórdão recorrido, de tal forma que seja aplicada a alíquota de 15% (quinze por cento) sobre as remessas ao exterior realizadas pela Recorrente, nos termos do art. 3º da Medida Provisória nº 2.159- 70/01;

Na hipótese de reconhecimento de aplicação do art. 3º da Medida Provisória nº 2.159- 70/0, requer seja assegurado o direito ao crédito dos valores recolhidos aos cofres públicos através das DARF's anexas no Doc.04 da Impugnação, por terem sido realizados à alíquota de 25%.

*Ad argumentandum* na remota hipótese de V.Sas. entenderem pela manutenção do Auto de Infração, requer-se seja afastada a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, por falta de disposição legal, visto que o art. 43 da Lei n.º 9.430/96, não é aplicável a este caso.

Por fim, em atenção ao princípio da verdade material, requer-se a conversão do julgamento em diligência, a fim de se apurar a realidade dos fatos apresentados no presente Recurso Voluntário.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

### **Tempestividade**

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

### **Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância**

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente notificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula n.º 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei n.º 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei n.º

9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação às atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento n.º 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

### **Diligência**

A Recorrente diz que o prazo de produção de provas deve ser devolvido.

Sobre a diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a manifestação de inconformidade deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação

do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de manifestação de inconformidade. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF n.º 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador. A justificativa arguida pela Recorrente, por essa razão, não se comprova.

#### **Lançamento de Ofício**

A Recorrente discorda do Lançamento de ofício.

A constituição do crédito tributário pelo lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e a aplicação da penalidade cabível, sendo esta atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade fiscal competente (art. 142 do Código Tributário Nacional).

A Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, com redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, prevê:

Art.7º-Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da **prestação de serviços**, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

Art.8º-Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei n.º 9.481, de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento. [...]

Art. 15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:

I - o recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos; (g.n.)

A Instrução Normativa SRF n.º 252, de 03 de dezembro de 2002, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, determina:

**REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS E ROYALTIES REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL**

Art. 16. Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da **prestação de serviços**, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%, ressalvado o disposto no art. 17.

**SERVIÇOS TÉCNICOS, ASSISTÊNCIA TÉCNICA E ADMINISTRATIVA E ROYALTIES**

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de **remuneração de serviços técnicos** e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;

II - considera-se:

- a) serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;
- b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

§ 2º Os juros de mora e quaisquer outras compensações decorrentes do pagamento em atraso dos rendimentos de que trata o caput sujeitam-se à incidência de imposto na fonte nas mesmas condições dos valores principais a que se referiram.

§ 3º Os rendimentos mencionados no *caput* recebidos por pessoa jurídica domiciliada em país com tributação favorecida sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de 25%. (g.n.)

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, dispõe sobre 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 nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil no seguinte sentido:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XVI do art. 1º e os incisos III e XXVI do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil, DECLARA:

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. (g.n.)

Caracteriza-se falta de recolhimento de tributo devido em virtude da aplicação indevida da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a remuneração de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes quando o correto é a aplicação da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) por se tratar de rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e da prestação de serviços gerais, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência.

A autoridade fiscal tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibí-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos. O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe à Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde da comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado detalhando os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental pré-constituída imprescindível à comprovação das matérias suscitada dada a concentração dos atos em momento oportuno.

A apresentação da prova documental em momento processual posterior é possível desde que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. O julgador orientando-se pelo princípio da verdade material na apreciação da prova, deve formar livremente sua convicção mediante a persuasão racional decidindo com base nos elementos existentes no processo e nos meios de prova em direito

admitidos ainda que apresentados em sede recursal com o escopo examinar a legalidade do ato administrativos (art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972). Para fins de análise do litígio tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN n.º 591, de 17 de abril de 2014).

Consta no Relatório Fiscal – IRRF, e-fls. 99-112, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

3. Da Natureza das Remessas Efetuadas ao Exterior Através do Termo de Intimação Fiscal 04, solicitou-se à CIA HERING que apresentasse o detalhamento de todos os pagamentos feitos ao exterior nos anos-calendário 2011 a 2013, a título de royalties, remuneração de serviços ou direitos autorais. Além disso, a empresa deveria apresentar os contratos que legitimassem tais pagamentos.

Em resposta a contribuinte apresentou arquivo contendo planilhas eletrônicas (uma para cada ano) com informações pertinentes às remessas efetuadas, solicitando prazo adicional para apresentação dos contratos, que lhe foi concedida através do Termo de Intimação Fiscal 07.

Ao atender o Termo de Intimação Fiscal 07 a CIA HERING ressaltou expressamente que para algumas ocorrências não localizou contratos ou documentos comprobatórios. Para as demais, apresentou uma série de documentos digitalizados, sendo que nenhum correspondia efetivamente a contrato de prestação de serviços.

Para diversas ocorrências a documentação apresentada foi insatisfatória para a perfeita caracterização e comprovação da motivação das remessas efetuadas ao exterior, o que motivou a lavratura de novas intimações, que serão oportunamente comentadas.

Voltando às planilhas apresentadas pela contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 04, vê-se que se trata de uma relação de remessas feitas ao exterior, onde foram efetuadas retenções de imposto de renda conforme os códigos de recolhimento 0422, 0473 e 0481, sendo listados inclusive os valores retidos.

Ao confrontar os valores planilhados pela contribuinte com as suas DCTF, verificou-se inconsistência em alguns períodos, já que os valores declarados de imposto de renda retido são superiores aos valores informados na planilha.

O detalhamento de tais inconsistências foi relatado no contexto do Termo de Intimação Fiscal 11, cujos quesitos solicitaram à contribuinte que complementasse as informações de modo a afastar as contradições apontadas, bem como apresentasse a respectiva documentação comprobatória das novas ocorrências.

Em atendimento a esta intimação a contribuinte apresentou novas planilhas que, além de contemplarem novas remessas, também retificaram algumas das informações anteriormente prestadas. Trata-se das planilhas contempladas no arquivo “Item 1 - Pagamentos ao exterior 2011 a 2013 – retificador.xlsx”, cujas informações são consistentes com as DCTF apresentadas pela fiscalizada.

Assim, na presente auditoria foram consideradas as informações prestadas no arquivo citado, que substituíram integralmente o arquivo apresentado quando do atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 04. As informações relativas a cada remessa foram as seguintes:

- N.º de ordem: numeração sequencial de cada remessa;

- Identificação do beneficiário e respectivo país de residência;
- Tipo de serviço;
- Data do pagamento (remessa) e valor em R\$;
- Valor do imposto retido e respectivo código de recolhimento (DARF);
- Valor da CIDE (invariavelmente sem qualquer informação, tendo em vista o não recolhimento desta contribuição).

As análises levadas a cabo permitiram delinear a natureza dos pagamentos efetuados ao exterior, tendo sido constatada a insuficiência de recolhimento do IRRF, conforme será detalhado.

### 3.1. Comissões pagas a agente importação

Os serviços prestados no exterior vinculados a diversas remessas foram classificados pela CIA HERING na planilha apresentada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 11 como “Comissão agente importação”.

Vejamos, então, as constatações efetuadas para os beneficiários de interesse.

A) PREXMA LIMITED A auditoria analisou os documentos relativos a este beneficiário, apresentados em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 07, que não foram suficientes para a caracterização definitiva dos serviços prestados.

Trata-se de faturas (invoices), que permitem identificar que o valor devido foi calculado pela aplicação de um percentual de 4% sobre determinado valor, típica forma de cálculo de comissão. [...]

Conforme se observa, trata-se de agente de importação remunerado por comissão, que negocia com os fornecedores da contribuinte. A contribuinte ainda classifica o serviço como “de natureza administrativa”. [...]

Em resposta, a contribuinte afirmou que todos os pagamentos feitos a este beneficiário se referem ao mesmo tipo de serviço já descrito, e que entende como correta a alíquota de 15%, afirmando ter aplicado indevidamente a alíquota de 25% em uma das ocorrências. Sobre a alíquota de 15%, a justifica “por se tratar de pagamento de serviços técnicos administrativos, conforme artigo 3º da MP 2.159/70, de 24/08/2001”.

De fato, o artigo citado pela contribuinte reduz para 15% a alíquota do imposto de renda incidente na fonte, mas somente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza.

Porém, os serviços de agentes de importação não são alcançados por esta redução, por não se caracterizarem como serviços técnicos ou de assistência técnica. A propósito, a própria CIA HERING os descreveu como serviços de “natureza administrativa”. [...]

Assim, não é cabível a redução de alíquota pretendida pela contribuinte, devendo prevalecer então o percentual original de 25%, previsto no artigo 7º da lei 9.779 de 1999. [...]

B) ALMA FASHION & TECHNOLOGY PVT LTD Os documentos apresentados em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 07 são faturas, que indicam pagamento de comissão de 4% sobre mercadorias embarcadas<sup>9</sup>, sem maior detalhamento.

C) CREATNET SERVICES A exemplo do beneficiário ALMA FASHION, os documentos apresentados em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 0710

também indicam o pagamento de comissão de 4% sobre mercadorias. [...]Em resposta, a CIA HERING informou que os fornecedores ALMA FASHION e CREATNET SERVICES “atuam como agentes importadores que prestam serviço de natureza administrativa e que realizam toda negociação e colocação de pedidos nos fornecedores de mercadorias, sendo que recebem uma comissão sobre o valor das mercadorias embarcadas”.

Veja que é descrição idêntica à apresentada para justificar as remessas para o fornecedor PREXMA LIMITED, valendo as mesmas conclusões apontadas quando da análise daquele beneficiário.

Assim, a tributação do IRRF deve ser feita à alíquota de 25%, que só foi observada em uma ocorrência de cada um dos beneficiários aqui abordados. Assim, nas demais ocorrências, tributadas na fonte pela contribuinte pela alíquota de 15%, deve ser constituído de ofício a diferença do imposto. [...]

### 3.2. Serviços erroneamente classificados como de inspeção e controle de qualidade

Os serviços prestados no exterior vinculados a diversas remessas foram classificados pela CIA HERING como “Serviço de inspeção/controle de qualidade importação”, conforme se observa na planilha apresentada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal.

Porém, nem todos os beneficiários enquadrados pela empresa nesta classe prestam serviços de mesma natureza, sendo que alguns, na verdade, atuam como agente de importação, exatamente como os beneficiários tratados no tópico anterior deste relatório. [...]

Em todos os casos, a contribuinte afirmou tratar-se de serviços de natureza administrativa, envolvendo a negociação de pedidos com fornecedores no exterior, sendo as beneficiárias remuneradas através de comissão calculada sobre o valor das importações. [...]

A documentação apresentada permite identificar que, de fato, tais beneficiários foram remunerados por comissão. [...]

Assim, temos a caracterização de serviços idênticos aos demais tratados neste relatório, e, ao contrário da convicção da contribuinte, sujeitos à alíquota de 25% para o cálculo do IRRF, pelos motivos já expostos, restando a esta auditoria a cobrança do imposto que deixou de ser retido.

[...]

### 4. Do Auto de Infração Lavrado

Em virtude da aplicação indevida da alíquota reduzida (15%) para apuração do IRRF pela FISCALIZADA, torna-se necessária a constituição do crédito tributário relativo à diferença do IRRF que deixou de ser recolhido, pelo que se efetuou a lavratura do correspondente auto de infração.

Trata-se de imposto de tributação exclusiva, cujo ônus é da fonte pagadora, implicando no necessário reajustamento do respectivo rendimento bruto para apuração do imposto devido (artigo 725 do RIR/99).

Conforme orientação expressa no artigo 20 da IN SRF n.º 15/2001, a base reajustada corresponde ao valor de cada remessa efetuada ao exterior, dividido por 0,75 (1-25%), a fim de que os valores remetidos aos beneficiários sejam considerados líquidos. [...]

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo-fático probatório de que a remessa para o exterior se trata de “prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica”. Porém não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural suficientes para afastar o lançamento de ofício. Senão vejamos.

Tem-se que:

- o Contrato de câmbio e Invoice da Bureau Veritas Products Services, e-fls. 371-418, explicita “testes” e “inspeções” a partir de “amostras” e “desenhos/especificações do produto”;

O Relatório de Inspeção, e-fls. 419-422, refere-se a testes a partir de amostras sobre “solidez de lavagem”, “solidez de fricção” e “conteúdo de fibra”.

O Manual de Orientações para Prestação de Serviços Técnicos e Relatórios de Inspeção tratam-se de documentos que explicitam os procedimentos operacionais e fabris da Recorrente, e-fls. 423-479.

Analisando esses documentos e os demais já examinados pelas autoridades preparadora e julgadora de primeira instância tem-se que originalmente no cálculo do IRRF a Recorrente adota indevidamente a alíquota reduzida de 15% sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de *royalties*, de qualquer natureza (art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001). Ainda, os serviços de agentes de importação não são alcançados por esta redução, por não se caracterizarem como serviços técnicos ou de assistência técnica. Trata-se portanto de rendimentos de prestação de serviços gerais. Essa é a natureza jurídica dos rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior da prestação de serviços contratados pela Recorrente. Assim, não é cabível a redução de alíquota pretendida pela Recorrente, devendo prevalecer a alíquota de 25%, prevista no art. 7º da Lei nº 9.779 de 1999.

No que se refere à aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação nas remessas realizadas para a Índia, a Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, entre o governo da República Federativa do Brasil e o governo da Índia está prevista no Decreto nº 510, de 27 de abril de 1992 e no Decreto nº 9.219, de 04 de dezembro de 2017. Entretanto, no Brasil o IRRF previsto no art. 7º da Lei nº 9.779 de 1999, é de tributação exclusiva na fonte, cujo ônus é da fonte pagadora, implicando no necessário reajustamento do respectivo rendimento bruto para apuração do imposto devido, já que o valor de cada remessa efetuada ao exterior é considerada líquida (art. 5º da Lei nº 4.154, de 28 de novembro de 1962 e art. 20 da Instrução Normativa SRF nº 15, de 06 de fevereiro de 2001).

Por conseguinte, não cabem reparos ao Auto de Infração, e-fls. 91-98.

### **Exoneração Parcial do IRRF Exigido sobre Remessas Realizadas à Residente em Paraíso Fiscal**

A Recorrente manifesta-se em favor da “exoneração parcial do IRRF exigido sobre remessas realizadas à residente em paraíso fiscal, uma vez que restou comprovado que a empresa BUREAU VERITAS PRODUCTS SERVICES, não está localizada em Hong Kong, mas sim, na Índia, reduzindo-se o valor devido em 15/10/12, de R\$1.426,76 para R\$1.292,75.”

Está registrado no Relatório Fiscal – IRRF, e-fls. 99-112:

#### 3.3. Beneficiários residentes em paraísos fiscais

A discussão sobre a natureza dos serviços prestados no exterior torna-se irrelevante quando o beneficiário é residente em paraíso fiscal, pois, nesta hipótese, a alíquota é sempre de 25%, por força do artigo 8º da Lei 9.779 de 1999 [...].

Os países enquadrados neste conceito foram listados pela Instrução Normativa nº 1.037 de 2010, que contempla alguns que foram destino de remessas efetuadas pela contribuinte fiscalizada, especificamente Panamá, Ilhas Virgens Britânicas e Hong Kong.

343: Consta no Acórdão da 3ª Turma DRJ/06 nº 106-019.663, de 19.10.2021, fls. 320-

Arguição de que não houve remessa a residente em paraíso fiscal

Segundo o relatório fiscal, a autuada fez duas remessas a residentes em Hong Kong que, por ser este local considerado como paraíso fiscal, foram indevidamente tributadas pelo IRRF à alíquota de 15%, quando o correto seria 25%. Essas duas remessas foram para os beneficiários identificados como Xing Global Ltda e Bureau Veritas Products Services.

A impugnante concorda com a exigência fiscal relativa ao beneficiário Xing (vide subseção deste voto em que se delimita a matéria litigiosa), mas quanto ao outro alega que ele, em verdade, é residente da Índia, e não de Hong Kong, e no intuito de comprovar suas alegações apresenta os documentos juntados a folhas 155 a 159.

Tendo em vista os documentos apresentados como prova, cumpre acatar a alegação da impugnante. Os dados constantes da fatura (invoice) e do contrato de câmbio coincidem exatamente com os valores indicados pela autoridade lançadora no relatório fiscal, isto é, a remessa de R\$ 873,43, no dia 15/10/2012, sobre a qual houve retenção de R\$ 154,13 a título de IRRF, à alíquota de 15%, para a firma Bureau Veritas Products Services. O endereço indicado no contrato de câmbio do beneficiário é localizado no estado indiano de Utar Pradesh, e não em Hong Kong. O serviço prestado indicado na fatura é a realização de testes, o que permite enquadrá-lo como serviço técnico e sujeita à respectiva remessa ao IRRF de 15%.

Por conseguinte, quanto à matéria discutida na presente subseção, cumpre dar razão à impugnante e exonerar o sujeito passivo das respectivas exigências fiscais, a saber, IRRF no valor de R\$137,01, mais multa e juros de mora respectivos, com data de fato gerador em 15/10/12, o que implica reduzir o valor total do IRRF relativo a essa data de fato gerador de R\$1.429,76 para R\$1.292,75.

Nesse sentido essa matéria perdeu o objeto já que a decisão de primeira instância pronunciou-se em favor da Recorrente.

### **Incidência de Juros de Mora Calculados à Taxa Selic sobre a Multa de Ofício**

A Recorrente discorda da incidência de juros de mora calculados à taxa Selic sobre a multa de ofício.

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. [...]

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prescreve:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, [...]

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Para a análise da questão, cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF n.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Os débitos tributários não pagos nos prazos legais são acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, seja qual for o motivo determinante da falta. Logo não cabe razão a Recorrente.

### **Responsabilidade por Infrações**

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei n.º 4.657, de 04 de setembro de 1942).

### **Declaração de Concordância**

Consta no Acórdão da 3ª Turma DRJ/06 n.º 106-019.663, de 19.10.2021, fls. 320-343, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015):

Delimitação da matéria litigiosa

A impugnante expressamente concorda com uma parte das exigências fiscais, o que torna necessário delimitar a matéria litigiosa.

A impugnante informa que, em relação às remessas realizadas para PREXMA LIMITED, localizada na Alemanha, e XING GLOBAL LTD, localizada em Hong Kong, foi realizado o pagamento do valor do IRRF correspondente, com a redução da multa de ofício concedida para o pagamento no prazo do protocolo da impugnação nos termos art. 6º da Lei n.º 8.218/91, conforme documentos de arrecadação juntados a folhas 149 a 153. O IRRF exigido pelo lançamento de ofício sobre as remessas feitas em favor das empresas mencionadas no parágrafo precedente está discriminado na tabela adiante.

Beneficiário	Data do fato gerador	IRRF exigido e não contestado
PREXMA LIMITED	26/10/11	6.048,98
PREXMA LIMITED	08/12/11	2.137,84
PREXMA LIMITED	10/02/12	1.198,99
PREXMA LIMITED	31/05/12	5.173,68
PREXMA LIMITED	10/09/12	4.439,73
PREXMA LIMITED	23/01/13	1.422,48
PREXMA LIMITED	30/04/13	3.782,23
PREXMA LIMITED	04/07/13	3.314,21
XING GLOBAL LTD.	11/11/13	1.583,09

Visto que o sujeito passivo concorda expressamente com as exigências indicadas acima, acrescidos da multa pelo lançamento de ofício e dos juros de mora respectivos, essa parcela do crédito tributário deixa de ser litigiosa.

Por óbvio, está em litígio o IRRF não relacionado na tabela acima.

Sobre a parcela não litigiosa aplica-se o disposto no artigo 23, § 1º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, no caso de os comprovantes de recolhimento juntados pela impugnante a folhas 149 a 153 não se confirmarem ou forem insuficientes para quitar o crédito tributário correspondente.

Pedido de realização de diligência

No encerramento da peça de defesa, a impugnante requer, que, caso se entenda necessário, que se converta o julgamento em diligência, a fim de apurar a realidade dos fatos por ela alegados.

Contudo, seu pedido não pode ser acatado.

De acordo com o artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação, entre outros requisitos, deverá conter a menção das diligências, ou perícias que o impugnante pretenda que 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. O § 1º do mesmo artigo dispõe que se considera não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender esses requisitos. Logo, não se admite a formulação genérica do pedido de diligência. O mínimo que se requer é que a impugnação justifique a sua realização e especifique os pontos e questões que pretende esclarecer com a providência.

Levando-se em conta apenas a sua formulação inepta, a postulação deve ser indeferida. Além disso, o artigo 18 confere à autoridade julgadora a faculdade de indeferir os pedidos de realização de diligências ou perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis. No presente caso, não se vislumbra a necessidade de realizar nenhuma diligência ou perícia, visto que os elementos constantes dos autos são suficientes para que a autoridade julgadora forme sua convicção sobre o litígio.

Cumprido, pois, indeferir a postulação discutida nesta subseção.

Apreciação das arguições sobre o mérito do lançamento

Alegação de que tratado internacional impede a tributação das remessas pelo IRRF A impugnante, invocando precedentes judiciais e também o entendimento adotado no Parecer PGFN CAT nº 2.363, de 2013, sustenta que as remessas efetuadas em favor de empresas com domicílio na Índia não estariam sujeitas ao IRRF, em virtude do disposto no artigo 7º do Decreto nº 510, de 1992, que promulgou acordo internacional entre o Brasil e a Índia para evitar a dupla tributação.

Contudo, a tese da impugnante é infundada.

Antes de mais nada, ressalve-se que as decisões judiciais invocadas pela impugnante aplicam-se, em princípio, apenas às partes dos processos em que foram proferidas. Somente se a lei lhes conferisse força vinculante para todos ou para âmbitos específicos além dos envolvidos diretamente nos respectivos processos é que o entendimento por elas adotado poderia ser estendido ao presente processo.

Quanto ao Parecer PGFN/CAT nº 2.363, de 2013, embora ele seja baseado, em parte, nas mesmas decisões judiciais invocadas pela impugnante, seu âmbito de aplicação é mais restrito, visto que nele expressamente se afirma que suas conclusões alcançam apenas as remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia, ao passo que as exigências fiscais no caso presente incidem apenas sobre remessas que não envolvem a prestação de serviços técnicos nem de assistência técnica, conforme claramente exposto no relatório fiscal que contém a fundamentação do lançamento de ofício.

Confirmam-se as passagens do Parecer PGFN/CAT nº 2.363, de 2013, que delimitam o seu alcance (sem grifos no original):

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.

A impugnante menciona o Ato Declaratório Interpretativo Cosit nº 1, de 2000, para em seguida contestar a orientação por ele veiculada com base nos precedentes judiciais e no parecer da PGFN.

Todavia, mais uma vez não procede esse argumento.

Em verdade, ao tempo do lançamento de ofício em causa, o Ato Declaratório Interpretativo Cosit nº 1, de 2000, já se encontrava revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014. De qualquer forma, a exemplo do Parecer PGFN/CAT nº 2.363, de 2013, ambos tratam apenas do IRRF incidente sobre remessas decorrentes da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, mas não decorrentes de qualquer remessa resultante da prestação de serviços em geral. Confira-se:

Ato Declaratório Interpretativo Cosit nº 1, de 2000

O COORDENADOR-GERAL SUBSTITUTO DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF No 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista o disposto nas Convenções celebradas pelo Brasil para Eliminar a Dupla Tributação da Renda e respectivas portarias regulando sua aplicação, no art. 98 da Lei No 5.172, de 25 de outubro de 1966 e nos arts. 685, inciso II, alínea "a", e 997 do Decreto No 3.000, de 26 de março de 1999, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art. 685, inciso II, alínea "a", do Decreto No 3.000, de 1999.

II - Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não

Expressamente Mencionados, e, conseqüentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo.

III - Para fins do disposto no item I deste ato, consideram-se contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil.

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XVI do art. 1º e os incisos III e XXVI do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil, DECLARA:

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.

Art. 2º Publique-se no Diário Oficial da União.

Art. 3º Revogue-se o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 1, de 5 de janeiro de 2000.

A própria impugnante, ao listar as condições e requisitos para que o IRRF deixe de incidir sobre a remessa para o exterior, reconhece que é essencial que decorra de prestação de serviço técnico ou de assistência técnica. Confira-se a passagem correspondente de sua defesa:

Verifica-se que para afastar a tributação do IRRF sobre remessas enviadas pela Impugnante ao exterior é necessário o preenchimento dos seguintes requisitos: (i) o serviço técnico e/ou a assistência técnica devem ocorrer SEM a transferência de tecnologia; (ii) a prestadora de serviços localizada no exterior não possua estabelecimento permanente situado no Brasil; (iii) a existência de Acordo Internacional entre os países para afastar a bitributação; e (iv) o Acordo Internacional não autorizar especificamente a tributação no Brasil.

Pois bem, conforme demonstrado no relatório fiscal e na documentação juntada aos autos, a autoridade lançadora, antes da lavratura do auto de infração, não poupou esforços para verificar qual a verdadeira natureza dos serviços prestados à autuada pelos beneficiários domiciliados no exterior, a fim de determinar qual a tributação que lhes seria aplicável.

Esse cuidado era importante porque as remessas ao exterior decorrentes de prestação de serviços em geral se sujeitam ao IRRF à alíquota de 25%. Porém, nos termos do artigo 3º da Medida Provisória n.º 2.159-70, de 2001, fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

Por sua vez, a Lei n.º 10.168, de 2000, instituiu a cobrança da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), à alíquota de 10%, sobre aquelas mesmas remessas beneficiadas com a redução a 15% da alíquota do IRRF.

Ora, o presente lançamento foi efetuado justamente para exigir a diferença entre as alíquotas de 25% e de 15% do IRRF, já que, no entender da fiscalização, a autuada havia indevidamente aplicada a alíquota reduzida sobre remessas que não faziam jus ao benefício em virtude de não se caracterizarem como decorrentes de prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica.

Além disso, conforme também consignado no relatório fiscal, da mesma ação fiscal resultou outro lançamento de ofício, mas desta feita de CIDE incidente sobre as remessas decorrentes de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, não abrangidas pelo presente lançamento de ofício, em virtude de a autuada jamais ter feito recolhimento daquela contribuição. O relatório fiscal deixa claro que o lançamento da CIDE não se confunde com o presente, precisamente em virtude de incidir sobre remessas distintas.

Durante a ação fiscal, a autuada foi repetidas vezes intimada a apresentar esclarecimentos e documentos, tais como contratos e faturas, em que os serviços prestados fossem discriminados e descritos, de forma que se permitisse desvendar qual a sua natureza. Com base nos elementos fornecidos pela autuada, que são exaustivamente expostos no relatório fiscal, a autoridade lançadora pôde concluir, com segurança, que, apesar de a autuada tentar classificar os serviços prestados como de natureza administrativa, eles, na realidade, se caracterizavam como atividade de agente de importação remunerados por comissão. A fiscalização juntou aos autos, principalmente sob a forma de arquivo não paginável, toda a documentação apresentada pela autuada.

A impugnante, por sua vez, em que pese ao seu esforço argumentativo, não logra comprovar que as remessas em questão decorreram de prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica. Mais adiante neste voto, retoma-se a discussão acerca dessa matéria específica, na apreciação de outra arguição da impugnante na qual ela alega que as operações resultantes das remessas estariam alcançadas pelo disposto no artigo 3º da Medida Provisória n.º 2.159-70, de 2001, chegando-se à mesma conclusão: trata-se de serviços que não se enquadram nem como técnicos nem como de assistência técnica.

Não estando comprovado que os serviços prestados pelos beneficiários das remessas em questão se classificam como técnicos nem de assistência técnica, não se encontra no tratado internacional invocado pela impugnante disposição específica sobre sua forma de tributação. Daí se segue que, sendo o serviço de natureza não especificada, à respectiva remessa aplica-se a norma geral da legislação tributária sobre a incidência do IRRF, isto é, o artigo 7º da Lei n.º 9.779, de 1999, o qual fixa a alíquota de 25%.

Em suma, os atos normativos que tratam da interpretação que se deve dar aos acordos internacionais sobre tributação de rendimentos restringem sua aplicação às remessas decorrentes de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, ao passo que o presente lançamento incidiu sobre remessas de natureza diversa. Por conseguinte, cumpre rejeitar a arguição de que o artigo 7º do tratado internacional promulgado pelo Decreto nº 510, de 1992, eximiria a autuada do IRRF incidente sobre as remessas para beneficiários domiciliados na Índia.

Arguição de que não houve remessa a residente em paraíso fiscal

Segundo o relatório fiscal, a autuada fez duas remessas a residentes em Hong Kong que, por ser este local considerado como paraíso fiscal, foram indevidamente tributadas pelo IRRF à alíquota de 15%, quando o correto seria 25%. Essas duas remessas foram para os beneficiários identificados como Xing Global Ltda e Bureau Veritas Products Services.

A impugnante concorda com a exigência fiscal relativa ao beneficiário Xing (vide subseção deste voto em que se delimita a matéria litigiosa), mas quanto ao outro alega que ele, em verdade, é residente da Índia, e não de Hong Kong, e no intuito de comprovar suas alegações apresenta os documentos juntados a folhas 155 a 159.

Tendo em vista os documentos apresentados como prova, cumpre acatar a alegação da impugnante. Os dados constantes da fatura (invoice) e do contrato de câmbio coincidem exatamente com os valores indicados pela autoridade lançadora no relatório fiscal, isto é, a remessa de R\$ 873,43, no dia 15/10/2012, sobre a qual houve retenção de R\$ 154,13 a título de IRRF, à alíquota de 15%, para a firma Bureau Veritas Products Services. O endereço indicado no contrato de câmbio do beneficiário é localizado no estado indiano de Utar Pradesh, e não em Hong Kong. O serviço prestado indicado na fatura é a realização de testes, o que permite enquadrá-lo como serviço técnico e sujeita à respectiva remessa ao IRRF de 15%.

Por conseguinte, quanto à matéria discutida na presente subseção, cumpre dar razão à impugnante e exonerar o sujeito passivo das respectivas exigências fiscais, a saber, IRRF no valor de R\$137,01, mais multa e juros de mora respectivos, com data de fato gerador em 15/10/12, o que implica reduzir o valor total do IRRF relativo a essa data de fato gerador de R\$1.429,76 para R\$1.292,75.

Arguição de que se aplica ao caso o artigo 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001

A impugnante sustenta a tese segundo a qual se aplica a alíquota do IRRF de 15% fixada pelo artigo 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, às remessas efetuadas pela autuada, por que, no seu entender, trata-se de importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título royalties e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia. Acrescenta que foi apenas por equívoco é que durante o procedimento fiscal foi informado ao fisco pela autuada que os serviços prestados pelos beneficiários eram de natureza administrativa. Com o intuito de comprovar suas alegações, apresentou os documentos juntados a folhas 161 a 311, os quais consistem em: a) relatório de inspeção elaborado pela firma Bureau Veritas; b) manual de orientação para prestação de serviços técnicos.

Contudo, por falta de comprovação, a tese da impugnante não pode ser acatada.

O artigo 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, dispõe que fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a

título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000. Portanto, a redução somente se aplica para os casos especificados expressamente na norma e que estejam igualmente sujeitas à incidência da CIDE prevista na Lei n.º 10.168, de 2000. Assim, é preciso que se comprove cabalmente que as remessas se destinaram a remunerar a espécie de prestação de serviço que é especificamente beneficiada pela redução da alíquota de 25% para 15%.

A documentação juntada pela impugnante não cumpre o seu desiderato. Em primeiro lugar, porque está vazada em língua estrangeira e sua versão para o português por tradutor juramentado não foi providenciada.

Em se tratando de documentos lavrados em língua estrangeira, aplica-se subsidiariamente ao processo administrativo fiscal o disposto na legislação civil e processual civil, em virtude de falta de disposição expressa sobre o assunto na legislação específica. Segundo o artigo 192, parágrafo único, do Código de Processo Civil atual, em todos os atos e termos do processo é obrigatório o uso da língua portuguesa; e o documento redigido em língua estrangeira somente poderá ser juntado aos autos quando acompanhado de versão para a língua portuguesa tramitada por via diplomática ou pela autoridade central, ou firmada por tradutor juramentado. Já o artigo 224 do atual Código Civil estabelece que os documentos redigidos em língua estrangeira serão traduzidos para o português para ter efeitos legais no país.

Ainda que se pudesse relevar a falta de tradução juramentada, nem assim os documentos em questão fariam prova em favor do sujeito passivo. Ocorre que o único deles que é capaz de comprovar que um dos beneficiários da remessa efetuou serviços técnicos para a atuada é o relatório de inspeção elaborado pela empresa Bureau Veritas. Essa remessa, porém, foi tributada pelo presente lançamento de ofício não porque a fiscalização entendeu que não se tratava de um serviço técnico, mas sim porque fora informado a ela, por equívoco, pela própria atuada, que a empresa beneficiária era domiciliada em Hong Kong, localidade classificada como paraíso fiscal. No entanto, quanto às exigências fiscais relativas a esta empresa, em subseção precedente deste voto, chegou-se à conclusão de que são improcedentes, visto que a impugnante logrou comprovar que a empresa, em verdade, é domiciliada na Índia.

Quanto ao manual de orientação para prestação de serviços técnicos (outsourcing manual, em inglês), nenhuma prova faz em favor do sujeito passivo. Trata-se de documento genérico, de autoria da própria atuada, que não prova que os beneficiários das remessas tributadas pelo presente lançamento prestaram de fato os serviços que nele estão descritos. Para esse propósito, a empresa deveria ter juntado aos autos os contratos e as faturas em que as atividades efetivamente desenvolvidas estejam discriminadas. Não basta alegar que existe um manual que contenha instruções padronizadas sobre os procedimentos que devem observar aqueles incumbidos da execução de determinadas tarefas.

Mais importante ainda é que, conforme já salientado em outra subseção deste voto, bem como se acha demonstrado no relatório fiscal e na documentação juntada aos autos, a autoridade lançadora, antes da lavratura do auto de infração, não poupou esforços para verificar qual a verdadeira natureza dos serviços prestados à atuada pelos beneficiários domiciliados no exterior, a fim de determinar qual a tributação que lhes seria aplicável.

Esse cuidado era importante porque as remessas ao exterior decorrentes de prestação de serviços em geral se sujeitam ao IRRF à alíquota de 25%. Porém, nos termos do artigo 3º da Medida Provisória n.º 2.159-70, de 2001, fica reduzida para

quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

Por sua vez, a Lei n.º 10.168, de 2000, instituiu a cobrança da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), à alíquota de 10%, sobre aquelas mesmas remessas beneficiadas com a redução a 15% da alíquota do IRRF.

Ora, o presente lançamento foi efetuado justamente para exigir a diferença entre as alíquotas de 25% e de 15% do IRRF, já que, no entender da fiscalização, a autuada havia indevidamente aplicada a alíquota reduzida sobre remessas que não faziam jus ao benefício, em virtude de não se caracterizarem como decorrentes de prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica.

Além disso, conforme também consignado no relatório fiscal, da mesma ação fiscal resultou outro lançamento de ofício, mas, desta feita, de CIDE incidente sobre as remessas decorrentes de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, não abrangidas pelo presente lançamento de ofício, em virtude de a autuada jamais ter feito recolhimento daquela contribuição. O relatório fiscal deixa claro que o lançamento da CIDE não se confunde com o presente, precisamente em virtude de incidir sobre remessas distintas.

De fato, a exigência da CIDE em questão é objeto de outro processo administrativo, o de n.º 13971.722779/2016-58. Examinando-se este processo, que tem a mesma autuada como sujeito passivo, verifica-se que os prestadores de serviço que foram beneficiários das remessas tributadas pelo fisco com a exigência de CIDE são distintos dos que constam no presente processo. No caso daqueles, a fiscalização juntou aos autos documentos que comprovam que prestaram serviços de natureza técnica e que portanto se sujeitam à incidência da CIDE. Por sinal, muitos desses prestadores de serviço são também domiciliados na Índia, o que tornaria mais ainda necessário à impugnante comprovar que os que deram ensejo ao lançamento do IRRF exigido no presente processo executaram serviços de natureza técnica.

Pois bem, durante a ação fiscal, a autuada foi repetidas vezes intimada a apresentar esclarecimentos e documentos, tais como contratos e faturas, em que os serviços prestados fossem discriminados e descritos, de forma que se permitisse desvendar qual a sua natureza. Com base nos elementos fornecidos pela autuada, que são exaustivamente expostos no relatório fiscal, a autoridade lançadora pôde concluir, com segurança, que, apesar de a autuada tentar classificar os serviços prestados como de natureza administrativa, eles, na realidade, se caracterizavam como atividade de agente de importação remunerados por comissão. A fiscalização juntou aos autos, principalmente sob a forma de arquivo não paginável, toda a documentação apresentada pela autuada.

Por conseguinte, diferentemente do que sustenta a impugnante, não há provas de que são de natureza técnica os serviços executados pelos beneficiários das remessas tributadas pelo lançamento de ofício em discussão no presente processo.

Dáí se segue também que cumpre rejeitar a sua pretensão de que se aplique ao presente caso o disposto no artigo 3º da Medida Provisória n.º 2.159-70, de 2001.

Argüição de que é indevida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

É infundada a afirmação da impugnante segundo a qual não existe amparo legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício paga após o prazo concedido ao sujeito passivo para o pagamento do auto de infração.

A respeito do assunto, o RIR 1999, então vigente, dispõe:

Art. 953. Em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1995, os créditos tributários da União não pagos até a data do vencimento serão acrescidos de juros de mora equivalentes à variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, inciso I, e § 1º, Lei nº 9.065, de 1995, art. 13, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º).

§ 1º No mês em que o débito for pago, os juros de mora serão de um por cento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 84, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º).

§ 2º Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o art. 950 (Decreto-Lei nº 2.323, de 1987, art. 16, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 2.331, de 28 de maio de 1987, art. 6º).

De acordo com o texto normativo supra, todos os créditos tributários da União não pagos na data do vencimento estão sujeitos ao acréscimo de juros de mora. Não existe ressalva na cabeça do artigo, de modo que, independentemente de sua natureza, todos os créditos tributários estão alcançados pela norma. A única exceção expressa encontra-se no § 2º do artigo, mas diz respeito unicamente à multa de mora. Essa exceção, convém notar, tem por fundamento legal o artigo 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 1987, o qual determina (com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.331, de 1987):

Art. 16. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, assim como aqueles decorrentes de empréstimo compulsórios, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de um por cento ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior.

Ainda que o cálculo dos juros de mora tenha sido alterado inúmeras vezes ao longo dos tempos, a sua incidência sempre permaneceu genérica nos termos do artigo 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 1987, supra, com a respectiva ressalva do seu parágrafo único. A norma atualmente em vigor que regula a cobrança e o cálculo dos juros de mora é o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Seu texto igualmente determina a incidência genérica sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. Confira-se:

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês

subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Os defensores da tese da inaplicabilidade de juros sobre a multa salientam a menção do legislador a débitos de tributos e contribuições, diferentemente de legislação anterior, que remitia a débitos de qualquer natureza (Decreto-lei n.º 2.323, de 1987, e Lei n.º 8.218, de 1991). Assim, a partir de uma interpretação supostamente literal, os que advogam essa tese defendem que apenas o valor de tributos e contribuições submeter-se-ia aos juros moratórios. Desse modo, a multa de ofício não sofreria a incidência de juros de mora, uma vez que decorreria do descumprimento de dever legal de declarar ou pagar o tributo ou a contribuição.

Entretanto, a interpretação supostamente literal do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, não permite afastar a aplicabilidade dos juros de mora sobre a multa. Ao contrário, uma interpretação efetivamente literal conduz à conclusão de que deve haver a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. É que uma interpretação literal não pode olvidar do termo “decorrente de”, posto antes das palavras “tributos e contribuições” no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996. O dicionário Aurélio traz a seguinte definição para o verbete “decorrente”:

Decorrente. [Do lat. Decurrente.] Adj. 2 g. 1. Que decorre, que passa, que se escoia; decursivo. 2. Que decorre, que se origina: [...]

Dizer que “os débitos decorrentes de tributos e contribuições”, ou seja, débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições, se sujeitam a juros de mora não é o mesmo que afirmar que apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora. Não se pode suprimir a expressão “decorrente de”, constante do texto real e em vigor, sob pena de desvirtuar o sentido da norma.

Neste ponto, duas conclusões já se apresentam. A primeira delas é que não há respaldo legal para uma interpretação supostamente literal do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, que restrinja a incidência de juros de mora ao valor de tributos e contribuições. Entender dessa forma significaria suprimir indevidamente a expressão “decorrente de tributos e contribuições”. Portanto, literal por literal, há de prevalecer a interpretação que considera a incidência de juros moratórios sobre os tributos e quantias decorrentes, a exemplo da multa de ofício.

A segunda conclusão diz respeito à necessidade de lembrar as finalidades da lei para alcançar a efetiva compreensão do comando legal. As multas possuem duas finalidades precípua: uma finalidade punitiva, em razão da prática de uma conduta reprovada pelo ordenamento jurídico; e uma finalidade educativa, uma vez que o contribuinte transgressor, bem como os demais contribuintes, serão compelidos a não repetir a conduta juridicamente indesejada.

Por sua vez, o ordenamento jurídico busca concretizar essas finalidades mediante uma sanção pecuniária. Assim, por meio de um gravame no patrimônio do contribuinte infrator ou de uma ameaça de onerosidade no patrimônio dos demais contribuintes, são alcançados os objetivos punitivos e educativos da multa tributária.

Ao interpretar normas que prevêm a aplicação de multas, cumpre considerar as mencionadas finalidades da multa. Afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício seria frustrar totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam multa de ofício. Ora, basta considerar a seguinte situação: determinado processo administrativo tributário se desenvolve e chegue ao seu final em aproximadamente 4 anos, e, sendo otimista, admita-se que uma posterior fase judicial seja concluída em 3 anos. Nesse caso, a multa de ofício lançada não teria nenhum impacto punitivo ou educativo após 7 anos de corrosão pela inflação. Assim, afastar a

incidência de juros moratórios das multas de ofício significa igualmente retirar a finalidade a que se propõem os dispositivos que veiculam multas de ofício. Despiciendo mencionar o impacto negativo que tal entendimento traria nas boas práticas tributárias, bem como nos cofres públicos.

Vislumbra-se ainda outro grave comprometimento da administração tributária. Como se sabe, não adimplida a obrigação tributária no prazo legal, nasce para o contribuinte o dever de pagar o valor do tributo e mais a multa por sua mora. Assim, no momento em que for realizado o lançamento, a autoridade administrativa irá compor o valor do crédito tributário com o tributo e a multa de ofício correspondente. Por outro lado, a partir do lançamento, o crédito tributário deverá ser uniformemente corrigido, nos termos da legislação – não havendo possibilidade para a segregação das formas de correção desse montante total. Em outras palavras, não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto a multa de ofício não, fazendo ambas as verbas parte de um mesmo todo – o crédito tributário.

E se o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação principal e esta, por sua vez, é composta tanto pelo tributo quanto pela penalidade pecuniária, não é defensável um tratamento diferenciado para tais valores. Após o lançamento, tributo e multa se convolvam em crédito tributário, e é sobre essa quantia que os juros deverão incidir.

A esse respeito, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício:

**TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.**

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.

2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.

3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa. (TRF 4ª Região, Ap.

Cível nº 2005.72.01.0000311/SC, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008)

Por sua vez, no âmbito do CARF, a jurisprudência preponderante sobre o tema não é diferente. O teor da Súmula nº 108 do CARF, com a redação que recentemente lhe foi atribuída em sessão extraordinária realizada em 3 de setembro de 2018 corrobora os argumentos aqui expostos, visto que dispõe expressamente que a multa de ofício se sujeita a juros de mora, calculados com base na taxa Selic. Confira-se o seu texto:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Diante disso, é possível afirmar que o entendimento correto, amparado em uma interpretação sistemática e finalística das normas tributárias envolvidas, é aquele que afirma a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Cumpre, por conseguinte, rejeitar a postulação da impugnante discutida nesta subseção.

#### Conclusão

Diante do exposto, quanto à matéria em litígio neste processo, voto por julgar procedente em parte a impugnação, para:

- indeferir o pedido de realização de diligência;
- quanto ao IRRF exigido em relação ao fato gerador datado de 15/12/2012, reduzir o seu valor de R\$1.429,76 para R\$1.292,75, assim como, na mesma proporção, a multa de ofício e os juros de mora respectivos;
- quanto ao IRRF relativo aos demais fatos geradores, manter integralmente o crédito tributário exigido.

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma DRJ/06 n.º 106-019.663, de 19.10.2021, fls. 320-343, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

#### **Jurisprudência e Doutrina**

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit n.º 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

#### **Inconstitucionalidade de Lei**

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que 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 (art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF n.º 2).

#### **Princípio da Legalidade**

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art.

62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015).

**Dispositivo**

Em assim sucedendo voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva