



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



**Processo nº** 15504.725964/2019-89  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1003-003.672 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 04 de julho de 2023  
**Recorrente** ANGLOGOLD ASHANTI CÓRREGO DO SITIO MINERAÇÃO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2015,2016

**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. TRIBUTO DEVIDO.**

Estão sujeitos ao imposto na fonte a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos pelas pessoas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior.

Em havendo remuneração paga, creditada, entregue ou remetida a pessoa jurídica domiciliada no exterior ocorre o fato gerador do IRRF, seja em razão de contratos de prestação serviços técnicos, seja em virtude de contratos de compartilhamento de custos de serviços técnicos correspondentes.

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

A isenção de IRRF alcança somente os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais. Essa isenção versa sobre a necessidade de viagem, ou seja, são aplicadas especificamente a eventos na modalidade presencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas 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.

## Relatório

### Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração, e-fls. 02-07, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$70.743,69, a título de Imposto de Renda na Fonte (IRRF) sobre royalties e pagamentos de assistência técnica de residentes ou domiciliados no exterior, código 0422, juros de mora e multa de ofício proporcional dos anos-calendário de 2015 e 2016 referente à prestação de serviços Anglogold Ashanti Limited, sediada na África do Sul, a Anglogold Ashanti North America, sediada nos Estados Unidos da América e a Anglogold Ashanti Australia Limited, sediada na Austrália.

Descrição dos fatos e enquadramento legal:

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR  
INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE ROYALTIES E  
PAGAMENTOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA DE RESIDENTES OU  
DOMICILIADOS NO EXTERIOR

Valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre pagamentos de royalties e assistência técnica a residentes ou domiciliados no exterior, apurado conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/01/2015	0,00	75,00
30/11/2015	14.812,44	75,00
30/06/2016	380,35	75,00
31/07/2016	6.477,57	75,00
30/10/2016 7.	237,61	75,00
31/12/2016	5.753,86	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2015 e 31/12/2016:

Arts. 682, 685, 708 e 710 do RIR/99

Art. 725 do RIR/99.

### Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado na ementa do Acórdão da 3ª Turma DRJ/RPO/SP n.º 14-107.833, de 18.06.2020, fls. 1593-1658:

**SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA - COSIT. EFEITO VINCULANTE NO ÂMBITO DA RFB.**

A Solução de Consulta Interna Cosit tem efeito vinculante no âmbito da RFB, devendo o entendimento dela constante ser observado por todas as suas Unidades, sendo por estas aplicada, indistintamente, a todos os contribuintes que estejam na mesma situação de fato nela perfilhada.

**PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DOCTRINA/JURISPRUDÊNCIA.**

Não cabe à autoridade julgadora a apreciação de questões atinentes à ofensa a princípios constitucionais, bem como aos aspectos relacionados à constitucionalidade/legalidade de normas tributárias, competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado. [...]

**TRIBUTAÇÃO DO IRRF. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. PREVALÊNCIA DO TRATADO.**

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.

**REMESSAS PARA O CANADÁ E PARA A ÁFRICA DO SUL. REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE.**

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada no Canadá e na África do Sul, a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, independentemente de ter havido transferência de tecnologia, sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento). A retenção do imposto compete à fonte pagadora, que fica obrigada ao seu recolhimento, ainda que não o tenha retido.

**IRRF. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NO EXTERIOR. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.**

Em caso de importâncias creditadas a título de prestação de serviços no exterior, a fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto.

**BASE DE CÁLCULO DA CIDE. IRRF.**

O Imposto de Renda Retido na Fonte devido pelo beneficiário compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, por integrar o valor da remuneração paga.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM, por unanimidade de votos, os membros desta Turma, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, NEGAR PROVIMENTO À IMPUGNAÇÃO e JULGAR PROCEDENTES os lançamentos efetuados.

### Recurso Voluntário

Notificado em 30.07.2020, fl. 1664, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 26.08.2020, fls. 1667-1689, 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:

### III – RAZÕES PARA O CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO

#### III.1 – NÃO INCIDÊNCIA DE IRRF SOBRE REMESSAS DECORRENTES DA CONTRATAÇÃO DE CURSOS, TREINAMENTOS, SEMINÁRIOS, CONGRESSOS E SIMILARES NO EXTERIOR

Conforme se extrai do TVF, a Fiscalização considerou que os pagamentos realizados ao fornecedor JK Africa Mining em decorrência da contratação de curso à distância estariam sujeitos à incidência do IRRF. Confira-se:

#### 4.6. JK Africa Mining (...)

119. O fornecedor em epígrafe emitiu duas invoices contra o contribuinte no período sob fiscalização, ambas de 03/09/2015, com numeração INA 10246 e INA10248, nos valores respectivos de US\$18.436,91 e US\$16.910,75, totalizando US\$35.347,66.

120. Conforme resposta do contribuinte ao item 5.3 do Termo de Intimação nº 04, as invoices referem-se à contratação de curso EAD [de educação à distância do programa] HRM3, elaborado no exterior”. A informação é compatível com a ordem de compra, que cita “Serviços custo de treinamento e curso”. Por fim, as invoices especificam que os cursos foram ministrados nos períodos de 12 a 14/08/2015 e 09 a 11/09/2015, respectivamente. (...)

123. Como já exposto no item 4.3, inscrição em cursos, congressos, seminários e assemelhados equivalem a serviços de assistência técnica pelos fundamentos da Solução de Consulta Cosit 104/2014, e, por isso, inclui-se o valor não oferecido à tributação na base de cálculo da Cide.

124. O contribuinte também não faz jus a nenhuma isenção, total ou parcial, de IRRF, visto que, conforme já mencionado, o curso em questão foi realizado na modalidade à distância e a IN RFB 1.214, de 2011, vigente à época, aplicava-se somente a gastos pessoais entendidos como “pagamentos de despesas relacionadas a treinamentos ou estudos [...], sempre que o treinamento ou curso for presencial”.

Dessa forma, o valor da remessa foi integralmente incluído na base de cálculo do IRRF.

A Recorrente demonstrou, em sua Impugnação ao Auto de Infração, a insubsistência da autuação em razão da não incidência do IRRF sobre as remessas autuadas, uma vez que: (i) os cursos contratados não se amoldam à definição de “serviços técnicos”; e (ii) os pagamentos decorrentes dos cursos em questão são abarcados pela regra de isenção prevista no art. 1º, §3º, V da IN RFB 1.214/11 (vigente à época dos fatos geradores).

No entanto, o acórdão recorrido manteve integralmente a autuação, valendo-se da mesma lógica e dos mesmos argumentos expendidos no Termo de Verificação Fiscal, conforme se extrai dos seguintes trechos da decisão ora recorrida:

Analisando detidamente o evento ora elencado, verifico que este se encontra no campo de incidência do IRRF e da CIDE, de acordo com o que disciplina a Solução de Consulta Cosit n.º 104/2014. O evento aqui observado depende de conhecimentos técnicos especializados ou envolve assistência administrativa ou prestação de consultoria, e é realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, é decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

Não assiste razão à contestadora quando afirma que as instituições de ensino que fornecem os cursos e treinamentos em questão, para fins de capacitação profissional dos funcionários da impugnante, embora detenham e propaguem conhecimentos que permitam a melhoria dos procedimentos internos no âmbito da ciência da gestão, estão, de fato, fazendo apenas a “transferência de conhecimento” com a finalidade de educar os colaboradores para atuarem no contexto corporativo, não se confundindo com nenhum tipo de serviço ou assessoria de cunho técnico.

Afirmo que todos os eventos elencados são de cunho eminentemente técnico.

E mais: existe a necessidade de elevado grau de especialização para realiza-los.

Afirmo, em consequência, que se enquadram na definição de serviço técnico constante da Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 6 de março de 2014.

Veja-se que, para fundamentar a incidência do IRRF sobre o pagamento de cursos e seminários voltados à capacitação profissional, o acórdão recorrido, valendo-se da conclusão alcançada na Solução de Consulta COSIT n.º 104/2014, argumenta que a expressão “serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes” se enquadraria na definição consolidada na Instrução Normativa RFB n.º 1.455/14.

Confira-se a redação da SC e da IN mencionadas:

Solução de Consulta COSIT n.º 104/2014:

Conclusão 13. Diante do exposto, responde-se à consulente que, a partir de 1.º de janeiro de 2002 (vigência da Lei n.º 10.332, de 2001), os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior, a título de participação de empregados e/ou diretores em eventos “StartUps”, podem ser entendidos como remuneração por serviços técnicos nos termos do conceito contido na alínea “a” do inciso II do art. 17 da IN RFB n.º 1.455, de 2014, estando,

portanto, sujeitos à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE.

IN RFB n.º 1455/2014:

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 sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

II - considera-se:

a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; [...]

Contudo, a remessa de valores para pagamento de cursos e treinamentos não se amolda à definição de serviços técnicos prevista no mencionado art. 17.

Senão vejamos.

Inicialmente, no que tange ao conceito de “prestação de serviço” propriamente dito, devem necessariamente estar presentes uma obrigação de fazer e um cunho econômico/funcional (onerosidade da prestação), conforme dispõe expressamente o Código Civil. Não pode ser considerado serviço aquilo que não envolva o esforço humano aplicado à produção.

O pagamento de cursos, treinamentos, seminários e semelhantes a funcionários não resulta em nenhuma utilidade imediata no âmbito das atividades desenvolvidas pela Recorrente, que se destina à mineração. Ademais, esse tipo de investimento com cursos não visa, em última análise, ao lucro da Recorrente, tendo em vista que não produz reflexos econômicos concretos em relação à sua atividade empresarial.

A abrangência do conceito dos “serviços técnicos” aptos a ensejar a tributação deve ser buscada em cotejo com a finalidade da contribuição em tela, e segundo parâmetros já presentes no Direito Privado, sob pena de violação ao art. 110 do CTN.

Resta analisar se os “cursos, treinamentos, seminários, congressos e similares” de que ora se trata podem ser qualificados como “serviço técnico”, isto é, como “a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico”, conforme definição dada pelo art. 17 mencionado.

No caso concreto, existe o mero repasse de conhecimento e não o emprego de uma ação efetiva a gerar qualquer benefício econômico direto à Recorrente.

As instituições de ensino que fornecem os cursos e treinamentos em questão, para fins de capacitação profissional dos funcionários da Recorrente, embora detenham e propaguem conhecimentos que permitam a melhoria dos procedimentos

internos no âmbito da ciência da gestão, estão, de fato, fazendo apenas a “transferência de conhecimento” com a finalidade de educar os colaboradores para atuarem no contexto corporativo, não se confundindo com nenhum tipo de serviço ou assessoria de cunho técnico.

Ademais, veja-se o que dispõe o art. 2º do Decreto n.º 7.708/12, que contempla a classificação oficial dos serviços por meio da Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações – NBS:

Art. 2º A NBS será adotada como nomenclatura única na classificação das transações com serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, pessoas jurídicas e entes despersonalizados.

Considerando os termos do Decreto n.º 7.708/2012, os cursos, treinamentos e afins fornecidos pela Impugnante a seus funcionários podem ser classificados no Capítulo 22 – “Serviços de Educação”, como se extrai de suas Notas Explicativas:

Capítulo 22 - Serviços educacionais 1) Entende-se no âmbito do presente Capítulo:

a) “serviços educacionais” como os serviços afeto à educação, a qual abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais; (...)

f) “educação superior” como a aquela que abrange os cursos e programas de graduação (abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo); de pós-graduação, compreendendo programas de mestrado e doutorado; cursos de especialização, aperfeiçoamento e outros (abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação e que atendam às exigências das instituições de ensino); e de extensão (abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos em cada caso pelas instituições de ensino);

A lista anexa ao Capítulo 22, por sua vez, arrola dentre os “Serviços de Educação” cursos de extensão, treinamentos, seminários, congressos e similares: [...]

Já os serviços técnicos, que no entender da Fiscalização e do acórdão recorrido atrairiam a incidência da CIDE, estão dispostos no Capítulo 14 do Decreto n.º 7.708/2012. O referido Capítulo 14 engloba “Outros serviços profissionais”, esclarecendo, por meio das Notas Explicativas, que a classificação abrange todos os demais serviços profissionais considerados “técnicos” ou “gerenciais”: [...]

Ora, se o Decreto n.º 7.708/2012 consubstancia o parâmetro oficial de classificação de serviços, não considerando para seus fins os cursos de extensão, treinamentos, seminários, congressos e similares como “serviços técnicos” (tendo inclusive criado uma classificação específica para esses itens denominada “Serviços Educacionais”), a tentativa de equiparação desses serviços levada a efeito pelo lançamento contestado é manifestamente abusiva, pois implica alargamento ilegal do âmbito de incidência do IRRF.

Não obstante a Recorrente tenha trazido essas considerações em sua Impugnação ao Auto de Infração, o acórdão recorrido sequer analisou estes fundamentos que invalidam por completo a autuação.

Ademais, destaca-se que os pagamentos decorrentes dos cursos em questão deveriam ser enquadrados na regra de isenção tratada pelo art. 1º, §3º, V da IN RFB 1.214/11 (vigente à época) para fins de redução parcial do crédito tributário, dado o seu inegável conteúdo científico, decotando-se da autuação os valores referentes às remessas ocorridas até 31 de dezembro de 2015, período abrangido pela norma. Confira-se a redação do dispositivo citado [...].

No entanto, o acórdão recorrido entendeu que “não há que se falar em isenção de IRRF, como pretende a contestadora. Trata-se de evento realizado à distância, e as isenções citadas pela interessada versam sobre a necessidade de viagem, ou seja, são aplicadas a eventos na modalidade presencial. (...) A Instrução Normativa RFB n.º 1.214, de 12 de dezembro de 2011, versou sobre os limites para remessa de valores, isentos do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais”.

Ocorre que a referida IN 1.214/11, quanto a este ponto, impõe limitação que a própria Lei n.º 12.249/10 não traz, extrapolando os limites do seu poder regulamentar. Veja-se que o *caput* do art. 60 da referida lei, na redação vigente à época dos fatos geradores, não exigia a forma presencial para fins de isenção:

Art. 60. Ficam isentos do Imposto de Renda na fonte, de 1º de janeiro de 2011 até 31 de dezembro de 2015, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013) (...)

É nitidamente ilegítima a restrição trazida pela IN 1.214/11, que prevê limitação onde a lei não o fez, exorbitando a sua competência e ferindo a hierarquia das normas.

Diante dessas considerações, conclui-se que os pagamentos realizados em decorrência de capacitação profissional dos funcionários da Recorrente (por meio de cursos, treinamentos, seminários e outros) estão fora do campo de incidência do imposto, devendo ser cancelada a autuação quanto a este ponto. Quando menos, o crédito tributário deve ser reduzido, mediante a aplicação da isenção tratada pelo art. 1º, §3º, V da IN RFB 1.214/11.

## II.2. APLICAÇÃO DO TRATADO BRASIL-ÁFRICA DO SUL PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA - SERVIÇO NÃO TÉCNICO E SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA - RENDIMENTO SUJEITO AO ART. 7º - LUCRO DA EMPRESA.

Além da questão tratada no tópico anterior, é importante ressaltar a aplicação, ao caso, do Tratado firmado entre Brasil e África do Sul para fins de evitar bitributação (Decreto n.º 5.922, de 3 de outubro de 2006), inexplicavelmente ignorado pela RFB.

Há mais de 20 anos discute-se no Brasil as tentativas, pelo Fisco Federal, de tributar, na fonte, a remessa de pagamento de serviços a empresas localizadas no exterior.

A RFB busca, incessantemente, por diversos argumentos que foram mudando com o tempo<sup>4</sup>, qualificar a remuneração paga por residentes no Brasil por serviços prestados por residentes em outro Estado em alguns dos artigos previstos nos acordos para evitar a bitributação que permitam ao Estado da fonte pagadora tributar uma parte da riqueza gerada.

O presente caso não é diferente. Como visto no tópico anterior, serviços educacionais (treinamento e de capacitação) não podem ser qualificados como “serviços técnicos” nem de “assistência técnica”. Afinal, são serviços qualificados em outras normas brasileiras como “serviços educacionais” e não possuem ou estão vinculados à transferência de tecnologia ou ao know-how.

Nem toda remuneração de serviço em favor de país com o qual o Brasil possua convenção firmada para evitar a dupla tributação será tributada na fonte. O Superior Tribunal de Justiça possui precedentes que afastaram a pretensão fazendária de tributar na fonte a remuneração por serviços de consultoria (REsp 1.272.897/PE – caso Iberdrola), serviços técnicos de construção e manutenção de cabos submarinos (REsp 1.618.897/RJ – caso Alcatel Lucent) e serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia (REsp 1.161.467/RS – Caso Copesul), todos prestados por empresas sem estabelecimento no território nacional e domiciliadas em países que o Brasil possui (ou possuía à época) tratado para evitar a bitributação (Espanha, França, Canadá e Alemanha).

Em todos estes precedentes, o STJ reconheceu que a receita de serviço deveria ser tributada exclusivamente no Estado estrangeiro em que domiciliado o prestador de serviços, não sendo possível a retenção de IR em qualquer percentual, pois este tipo de rendimento se encaixava na regra prevista no artigo 7º das convenções, cujo teor, no caso do tratado Brasil-África do Sul, é o seguinte:

## ARTIGO VII

### Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante serão tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas somente no tocante à parte dos lucros atribuível a esse estabelecimento permanente. [...]

Essa mesma regra estava prevista nos casos analisados pelo STJ. [...]

Não se desconhece o teor do item 5 do art. 7º da referida convenção que prevê que quando os lucros incluírem rendimentos tratados separadamente em outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições do presente artigo.

Desse modo, é relevante verificar se a receita de serviços de treinamento e capacitação profissional e educacional se encaixaria em outro rendimento, dentre eles o previsto no art. 12 que trata de royalties, que permite a partilha do rendimento entre o Estado da fonte (10% ou 15%) e o de residência do prestador. Pois bem, o item 3 do art. 12 da convenção firmada com a África do Sul prevê que: o termo "royalties", conforme empregado no presente Artigo, significa os pagamentos de qualquer espécie

recebidos como remuneração pelo uso, ou o direito de uso, de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive filmes cinematográficos e filmes, fitas ou discos para transmissão por rádio ou televisão), de qualquer patente, marca de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secretos, assim como pelo uso, ou direito de uso, de equipamento industrial, comercial ou científico, ou por informações relativas à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico. [...]

Nota-se facilmente que não há, neste artigo, como incluir o serviço prestado pela JF Africa Mining nesta categoria. Resta verificar se o protocolo firmado entre estes países faz alguma ressalta ou equiparação. Neste ponto, assim consta no referido documento:

3. Com referência ao Artigo 12 fica entendido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 aplicar-se-ão a pagamentos de qualquer espécie recebidos em razão da prestação de serviços técnicos e assistência técnica.

Essa equiparação, contudo, não tem o alcance abrangente que a RFB pretende dar e não pode ser interpretada de forma tão ampla, sob pena de aniquilar ou reduzir drasticamente a aplicação do art. 7º (lucro das empresas), que estabelece justamente a regra geral de se tributar este tipo de rendimento no Estado da residência do prestador de serviços. [...]

Portanto, mesmo que por absurdo se entenda que se trata de um serviço técnico, ainda assim a convenção para evitar a bitributação firmada entre Brasil e África do Sul impede que a RFB exija o Imposto de Renda sobre a remuneração paga pela Recorrente em favor da empresa JK África Mining.

Pela regra convencional, que deve ser aplicada obrigatoriamente em razão do art. 98 do CTN, trata-se de rendimento que só pode ser tributado no Estado de residência, a teor do art. 7º da referida convenção e na linha da jurisprudência do STJ.

Logo, por mais este argumento, o auto de infração não pode prosperar.

**III.3. NÃO INCLUSÃO DO IRRF NA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. NÃO ASSUNÇÃO DO ÔNUS DO TRIBUTO. ARTS. 725 DO DECRETO Nº. 3.000/99 (RIR/99) E 64 DA IN RFB Nº 1.500/14.**

A Fiscalização também exige da Recorrente valores de IRRF referentes aos meses de junho, julho, outubro e dezembro de 2016 sob o fundamento de que não foram incluídos os valores de IRRF na base de cálculo do próprio imposto. Em função desse entendimento, a Fiscalização realizou o reajustamento das respectivas bases de cálculo (“gross-up”), apurando os saldos supostamente devidos.

Não obstante a Recorrente tenha demonstrado em sua Impugnação a insubsistência da exigência fiscal neste ponto, o acórdão recorrido manteve incólume o lançamento, nos seguintes termos:

Quanto ao reajustamento da base de cálculo do IRRF, observo que o art. 725 do RIR/1999 e o art. 64 da IN RFB nº 1.500/2014 tratam do reajustamento da referida base de cálculo. E é necessário reajustar o valor líquido da remessa ao prestador, chegando ao valor bruto dos serviços então prestados, nos casos em que o prestador não pode assumir o ônus tributário perante o ente tributário nacional.

Trata-se do caso em comento.

A interessada afirma que os valores remetidos foram líquidos dos impostos retidos.

Atuando como fonte pagadora, na condição de responsável pela retenção e efetivo recolhimento dos tributos aos cofres públicos brasileiros, resta necessário o reajustamento do rendimento bruto, sobre o qual recai o imposto, pois a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue é considerada líquida, nos termos do art. 64 da IN RFB n.º 1.500/2014.

Veja-se, inicialmente, o art. 725 do RIR/99 e o art. 64 da IN RFB n.º 1500/14 citados no acórdão:

Art. 725, RIR/99: Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei n.º 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei n.º 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).

Art. 64, IN RFB 1500/14: Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, é considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recai o imposto. § 1º Para reajustamento da base de cálculo aplica-se a seguinte fórmula: (...)

Segundo as referidas disposições legais, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, na hipótese de a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento, sobre o qual recairá o imposto. Essa técnica de reajuste da base de cálculo pela inclusão do próprio imposto é denominada “gross up”, sendo comum no comércio internacional de serviços e implica aumento na carga efetiva do tributo, mas possibilita que o prestador de serviços não seja afetado pelos tributos no país de origem do pagamento.

Ocorre que, no caso concreto, ao contrário do que afirma o acórdão recorrido, não foi a Recorrente quem assumiu o ônus do IRRF devido, o que justifica a não inclusão do imposto em sua própria base de cálculo.

A 3ª Turma da DRJ, nesse ponto, reconheceu expressamente a aplicabilidade das disposições contidas no Acordo/Convenção firmado com a África do Sul e com o Canadá – países em que se situam os prestadores dos serviços autuados. [...]

Em razão de acordos de bitributação firmados pelo Brasil com a África do Sul (aprovado pelo Decreto Legislativo 301/2006 e regido pelo Decreto n.º 5.922/2006)

e com o Canadá (aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 28/1985 e regido pelo Decreto n.º 92.318/1996), foi convencionado entre as partes que o ônus da tributação recairia sobre os próprios prestadores residentes no exterior, dada a possibilidade de tais montantes serem deduzidos do imposto devido nos seus países de origem.

Desse modo, a Recorrente transferiu aos prestadores o valor pactuado nos contratos, líquido do imposto, observando estritamente o que dispõe a legislação. A Recorrente, na qualidade de responsável tributária, recolheu o imposto retido para o governo brasileiro, deduzindo esse montante do valor remetido à África do Sul (o que também ocorreu nas oito demais remessas autuadas por esta razão), o que atesta que o ônus do tributo efetivamente recaiu sobre o prestador.

Ou seja, não obstante a Recorrente tenha recolhido o IRRF aos cofres públicos brasileiros, foram os prestadores de serviço sediados no exterior quem arcaram com o ônus financeiro deste recolhimento.

O acórdão recorrido se equivocou quanta às premissas fáticas que devem nortear o julgamento nesse ponto. Confira-se a constatação exarada pela DRJ: “é necessário reajustar o valor líquido da remessa ao prestador, chegando ao valor bruto dos serviços então prestados, nos casos em que o prestador não pode assumir o ônus tributário perante o ente tributário nacional. Trata-se do caso em comento.”

De fato, nas hipóteses em que o prestador não pode assumir o ônus tributário, é necessário proceder ao reajuste em questão. Contudo, no presente caso, restou comprovado que o prestador estrangeiro quem assumiu o ônus tributário!! [...]

Conforme se verifica nos registros da Recorrente, foram contabilizados o valor devido (pactuado em contrato) de U\$10.099,20 e o desconto de U\$1.009,92 a título de IRRF, sendo que o valor pago ao fornecedor residente no exterior foi de U\$9.089,28 (U\$10.099,20 - U\$1.009,92): [...]

Essa mesma lógica se repete nas demais remessas realizadas pela Recorrente, de modo que não há como prevalecer a premissa fática utilizada pela DRJ no sentido de que a Recorrente quem assumiu o ônus financeiro do tributo em questão. É justamente o oposto: o ônus tributário foi assumido pelos prestadores estrangeiros, e não pela Recorrente.

Destaca-se ainda que a inclusão do IRRF na sua própria base de cálculo, nos casos em que o prestador estrangeiro assume o ônus da tributação, não encontra amparo legal, de modo que manter o lançamento impugnado represente violação expressa ao art. 150, I, da CF, bem como ao art. 97 do CTN, que preveem o princípio da legalidade em matéria tributária.

Destarte, a pretensão fazendária de incluir o IRRF na sua própria base de cálculo, nas hipóteses em que o prestador assumiu o ônus da tributação, vai de encontro à disposição expressa contida nos arts. 725 do Decreto n.º. 3.000/99 e 64 da IN RFB 1.500/14, pelo que deve ser integralmente cancelada a exigência fiscal.

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:

#### IV – PEDIDOS

Diante de todo o exposto, requer-se o integral cancelamento da exigência consubstanciada no presente Auto de Infração, seja porque as remessas realizadas ao

fornecedor JK África Mining não estão sujeitas à incidência do IRRF, seja porque as demais operações autuadas não estão sujeitas ao reajustamento da base de cálculo do imposto (por expressa disposição dos arts. 725 do RIR/99 e 64 da IN RFB 1.500/64, vigentes à época dos fatos geradores).

Quando menos, o crédito tributário deve ser reduzido, mediante a aplicação da isenção tratada pelo art. 1º, §3º, V da IN RFB 1.214/11 às remessas realizadas ao fornecedor JK África Mining (cursos, treinamentos, seminários e semelhantes realizados no exterior).

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.

### **Vinculação**

A Recorrente diz que o presente feito tem vinculação com o processo de lançamento de ofício de Cide.

A vinculação por decorrência entre processos fica “conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos”.

Ocorre que cabe à 3ª Seção do CARF processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação referente às Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (Cide). Tem-se que deve ser observada a competência da 1ª Seção (arts. 2º a 6º do Anexo II do Regimento Interno do CARF). Logo o pleito da Recorrente não pode ser deferido.

### **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 autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as 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.

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.

### **Lançamento de Ofício**

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

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).

O Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, que trata do Regulamento do Imposto de Renda, prevê:

Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho assalariado, tais como:

[...]

II – remuneração proveniente de profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais;

III – remuneração dos agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos do comércio, não os pratiquem por conta própria;

[...]

VIII – remuneração pela prestação de serviços no curso de processo judicial.

[...]

Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a"); [...]

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 100, Lei n.º 3.470, de 1958, art. 77, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 23, e Lei n.º 9.779, de 1999, arts. 7.º e 8.º): [...]

I - à alíquota de quinze por cento [...]

Art. 708. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (Decreto-Lei n.º 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 6.º, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 28 e Lei n.º 9.779, de 1999, art. 7.º).

Parágrafo único. A retenção do imposto é obrigatória na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 100). [...]

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de *royalties*, a qualquer título (Medida Provisória n.º 1.749-37, de 1999, art. 3.º). [...]

Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei n.º 4.154, de 1962, art. 5.º, e Lei n.º 8.981, de 1995, art. 63, §2.º). [...]

A Instrução Normativa RFB n.º 1.500, de 29 de outubro de 2014, determina:

Art. 64. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, é considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recai o imposto.

§ 1º Para reajustamento da base de cálculo aplica-se a seguinte fórmula:

$$RR = \frac{RP - D}{1 - (T/100)}$$

Sendo:

RR, o rendimento reajustado;

RP, o rendimento pago, correspondente à base de cálculo antes do reajustamento;

D, a dedução da classe de rendimentos a que pertence o RP;

T, a alíquota da classe de rendimentos a que pertence o RP.

§ 2º Na aplicação da fórmula a que se refere o § 1º, deve ser observado o seguinte;

I - se a alíquota aplicável for fixa, o valor da dedução é zero e T é a própria alíquota;

II - no caso de a alíquota aplicável integrar tabela progressiva, se o RR obtido pertencer à classe de renda seguinte à do RP, o cálculo deverá ser feito, utilizando-se a dedução e a alíquota da classe a que pertencer o RR apurado.

§ 3º Não se aplica o reajustamento da base de cálculo:

I - aos prêmios distribuídos sob a forma de bens e serviços, por meio de concursos e sorteios de qualquer espécie;

II - ao valor dos juros remetidos para o exterior, devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário dos rendimentos for o próprio vendedor.

A Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010, ordena:

Art. 60. Ficam isentos do Imposto de Renda na fonte, de 1º de janeiro de 2011 até 31 de dezembro de 2015, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R\$20.000,00 (vinte mil reais) ao mês, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

A Instrução Normativa RFB n.º 1214, de 12 de dezembro de 2011, prescreve:

Art. 1º Estão isentos do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais.

§ 1º Aplica-se a isenção de que trata o caput aos fatos geradores que ocorrerem entre 1º de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2015.

§ 2º A isenção somente se aplica às despesas com viagens internacionais de pessoas físicas residentes no Brasil.

§ 3º Incluem-se como gastos pessoais no exterior, para efeito da isenção de que trata o caput:

I - despesas com serviços turísticos, tais como despesas com hotéis, transporte, hospedagem, cruzeiros marítimos, aluguel de automóveis e seguro a viajantes;

II - cobertura de despesas médico-hospitalares com tratamento de saúde do remetente, pessoa física residente no País, ou de seus dependentes, quando o paciente se encontra no exterior;

III - pagamento de despesas relacionadas a treinamento ou estudos, tais como, inscrição em curso, pagamento de livros e apostilas, sempre quando o treinamento ou curso for presencial no exterior;

IV - despesas com dependentes no exterior, em nome destes, nos limites definidos por esta Instrução Normativa, desde que não se trate de rendimentos auferidos pelos favorecidos ou que estes não tenham perdido a condição de residentes ou domiciliados no País;

V - despesas para fins educacionais, científicos ou culturais, bem como pagamento de taxas escolares, taxas de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados, taxas de exames de proficiência, livros e apostilas, desde que o curso seja presencial no exterior; e

VI - cobertura de gastos com treinamento e competições esportivas no exterior, desde que o remetente seja clube, associação, federação ou confederação esportiva ou, no caso de atleta, que sua participação no evento seja confirmada pela respectiva entidade.

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 exibi-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 n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei n.º 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).

A partir do ano-calendário de 2014 as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, devem apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz, que

ficam dispensadas, em relação aos fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, da escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) em meio físico e da entrega da DIPJ (Instrução Normativa RFB n.º 1.422, de 19 de dezembro de 2013 e Instrução Normativa RFB n.º 2.004, de 18 de janeiro de 2021).

As pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, devem apresentar a Declaração de Débitos e Créditos Tributário Federais (DCTF) de forma centralizada pela matriz por via da internet comunicando a existência de débito tributário, constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para sua exigência (Instrução Normativa RFB n.º 1.110, de 24 de dezembro de 2010, Instrução Normativa RFB n.º 1.599, de 11 de dezembro de 2015 e Instrução Normativa RFB n.º 2005, de 29 de janeiro de 2021).

O IRRF, código 0422, refere-se às importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de royalties, de pagamentos de assistência técnica e de direitos autorais a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior (art. 100 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943 e art. 28 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1996). Sujeita-se ao regime de tributação exclusivo na fonte à alíquota incidente de 15% (quinze por cento). O beneficiário é a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e o imposto é recolhido pela fonte pagadora na data da ocorrência do fato gerador.

No mês de novembro do ano-calendário de 2015 e nos meses de junho, julho, outubro e dezembro do ano-calendário de 2016, a Recorrente efetuou pagamentos de IRRF incidentes remessas para o exterior que não foram declarados em DCTF, ou o foram em valor menor que o recolhido. Em conformidade com contratos de prestação de serviços e contratos de rateios de custos de serviços técnicos àqueles vinculados, esses valores referem-se às operações de aquisição de serviços de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior: AngloGold Ashanti Australia Limited, AngloGold Ashanti Limited, AngloGold Ashanti North America Inc, BBE, GeoK Inc, Geovariances, Glencore Technology, Hazen Research, IMS - Institute of Mine Seismology, Intercompany Australia, JK Africa Mining, Map3d International, Mira Geoscience, Remote Control Technologies, Roughstock Mining, University of Western Australia, Vektore Exploration Consulting e Ventop Jose Villanueva Torres Eirl, e-fl. 47.

Em havendo remuneração paga, creditada, entregue ou remetida a pessoa jurídica domiciliada no exterior ocorre o fato gerador do IRRF, seja em razão de contratos de prestação serviços técnicos, seja em virtude de contratos de compartilhamento de custos de serviços técnicos correspondentes.

Restou evidenciado que a Recorrente deixou de declarar e/ou oferecer à tributação na integralidade valores correspondentes às operações constantes nos contratos de prestação serviços técnicos e aos contratos de compartilhamento de custos de serviços técnicos, que incluem emprego de conhecimentos técnicos especializados. Em havendo efetivamente remuneração paga, creditada, entregue ou remetida a pessoa jurídica domiciliada no exterior em razão de prestação serviços técnicos ocorre o fato gerador do IRRF (art. 682 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999). O procedimento fiscal não fere o art. 110 do Código Tributário Nacional, haja vista que a legislação tributária não alterou “a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal”.

Assim, os valores remetidos pela Recorrente relativamente à operações de aquisição de serviços de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior do grupo econômico AngloGold Ashanti constituem rendimentos, ainda que de forma indireta e sem margem de

lucro. Nessas operações, a Recorrente, como fonte pagadora, assumindo o ônus do IRRF devido pela pessoa jurídica domiciliada no exterior em virtude de prestação serviços técnicos, as importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues, são consideradas líquidas, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recai o IRRF. A base de cálculo do IRRF decorre do reajuste do valor líquido da remessa ao prestador para o cálculos do valor bruto dos serviços então prestados, nos casos em que o prestador não pode assumir o ônus tributário (art. 64 da Instrução Normativa RFB n.º 1.500, de 29 de outubro de 2014).

O Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 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 n.º 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.

O Decreto n.º 5.922, de 03 de outubro de 2006, promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrado em Pretória, em 8 de novembro de 2003 no seguinte sentido:

1. A presente Convenção aplicar-se-á aos impostos sobre a renda exigíveis por cada um dos Estados Contratantes.

2. Considerar-se-ão impostos sobre a renda todos aqueles que gravarem a totalidade da renda ou partes da mesma.

3. Os impostos atuais aos quais se aplicará a Convenção são:

a) no Brasil:

i) o imposto federal sobre a renda; (doravante denominado “imposto brasileiro”); e

b) na África do Sul:

i) o imposto normal;

ii) o imposto secundário sobre as sociedades; e

ii) o imposto na fonte sobre “royalties”; (doravante denominados “imposto sul africano”). [...]

#### ARTIGO 23

##### Eliminação da Dupla Tributação

1. A dupla tributação será eliminada como a seguir:

a) quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, puderem ser tributados na África do Sul, o Brasil admitirá, de acordo com as disposições de sua legislação relativa à eliminação da dupla tributação, como dedução do imposto incidente sobre os rendimentos desse residente, um montante igual ao imposto sobre os rendimentos pago na África do Sul. Todavia, essa dedução não excederá a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que puderem ser tributados na África do Sul;

b) na África do Sul, observadas as disposições da legislação da África do Sul relativas à dedução, do imposto pagável na África do Sul, do imposto pagável em qualquer país que não a África do Sul, o imposto brasileiro pago por residentes da África do Sul com respeito a rendimentos tributáveis no Brasil, de acordo com as disposições da presente Convenção, será deduzido dos impostos devidos conforme a legislação fiscal sul africana. Todavia, essa dedução não excederá um montante que corresponda, em relação ao total do imposto pagável na África do Sul, à mesma proporção a que correspondam os rendimentos em questão em relação aos rendimentos totais.

2. Quando, em conformidade com qualquer disposição da presente Convenção, os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante estiverem isentos de imposto nesse Estado, esse Estado poderá, todavia, ao calcular o montante do imposto incidente sobre os demais rendimentos desse residente, levar em conta os rendimentos isentos.

Vale ressaltar que a Recorrente não comprova que em relação aos valores apurados no lançamento de ofício se encontra amparada pelas normas previstas no Decreto n.º 5.922, de 03 de outubro de 2006 ou pelo instituto da isenção de IRRF, que alcança somente os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais (art. 1.º da Instrução Normativa RFB n.º 1.214, de 12 de dezembro de 2011). Diferentemente do entendimento da Recorrente os pagamentos de cursos, treinamentos, seminários e semelhantes a funcionários, e-fls. 145, tratam-se de eventos realizados à distância de forma digital, e-fl. 152. A isenção mencionada versa sobre a necessidade de viagem, ou seja, são aplicadas especificamente a eventos na modalidade presencial (art. 60 da Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010).

No que se refere à aplicação dos acordos internacionais nas remessas realizadas para a África do Sul, 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 n.º 5.922, de 03 de outubro de 2006. Entretanto, no Brasil, o IRRF previsto no art. 7.º da Lei n.º 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. 5.º da Lei n.º 4.154, de 28 de novembro de 1962 e art. 20 da Instrução Normativa SRF n.º 15, de 06 de fevereiro de 2001).

As decisões judiciais na peça de defesa citadas não se tratam de decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 1.036 a 1.041 do Código de Processo Civil, na forma

disciplinada pela Administração Tributária (art. 62 do Regimento Interno do CARF). Ademais, as referidas lides tratam de matéria diferente daquela tratada no presente processo, qual seja de identificar o correto enquadramento da verbas remetidas ao exterior a título de prestação de serviços e assistência administrativa, para fins de verificar se sujeitam-se à exclusiva tributação no exterior (residência) ou se sobre elas incide o imposto sobre a renda retido na fonte no Brasil (fonte).

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 08-46, 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):

### **1. Da Ação Fiscal [...]**

3. Registre-se que o escopo original da ação fiscal se restringia apenas à Cide sobre remessas ao exterior. Somente em momento posterior, após terem sido constatadas inconsistências na apuração do IRRF sobre alguns fatos geradores de Cide, se estendeu a ação fiscal para abranger também o imposto, conforme será detalhado mais adiante. [...]

23. Diante das diversas alterações na memória de cálculo promovidas pelo contribuinte, inclusive com a inclusão de operações não informadas quando do início do procedimento, essa fiscalização decidiu realizar consulta ao Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços (Siscoserv), buscando as aquisições de serviços no exterior registradas nos anos de 2015 e 2016.

24. Em seguida, procedemos ao cotejamento dos Registros de Aquisição de Serviços (RAS) constantes no Siscoserv com as operações relacionadas na última versão da Memória de Cálculo apresentada pelo contribuinte, logrando identificar o RAS em 113 operações listadas. Por outro lado, restaram 93 operações na memória de cálculo sem o RAS respectivo e, mais relevante, 81 RAS no Siscoserv sem par na memória de cálculo, o que poderia significar remessas de valores com incidência de Cide não oferecidas à tributação. [...]

37. A resposta foi apresentada em 03/09/2019 e, da análise do seu conteúdo, a fiscalização concluiu, contrariamente ao entendimento do contribuinte, que ao menos parte dos RAS ausentes na memória de cálculo deveria ter sido oferecidas à tributação. De modo a subsidiar melhor a análise, intimou-se o contribuinte, através do Termo n.º 6, de 19/09/2019, a prestar informações mais detalhadas sobre as operações pagas em cartão de crédito.

38. Considerando que essas ausências tiveram impacto na apuração [...] do IRRF, o procedimento foi estendido para abranger esse tributo, sendo o contribuinte devidamente cientificado também pelo Termo de Intimação n.º 6.

39. A partir da resposta fornecida, concluímos que, das 30 operações registradas no Siscoserv sem correspondência na memória de cálculo, em 12 as remessas respectivas deveriam ter sido oferecidas à tributação tanto da Cide quanto do IRRF, pelas razões que serão detalhadamente abordadas quando tratarmos da reconstrução da base de cálculo dos tributos. [...]

41. Para os anos-calendários de 2015 e 2016, o contribuinte foi tributado com base no Lucro Real, com apuração anual do IRPJ e da CSLL, conforme declarado nas Escriturações Contábeis Fiscais – ECFs entregues ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED respectivamente em 29/07/2016 e 21/07/2017. [...]

### **3. Da legislação**

[...]

44. Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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;

45. Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999:

Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior

[...]

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória n.º 1.749-37, de 1999, art. 3º).

[...]

Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei n.º 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei n.º 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).

[...]

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 77, Lei n.º 2.862, de 1956, art. 28, Lei n.º 5.172, de 1966, art. 149, Lei n.º 8.541, de 1992, art. 40, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 24, Lei n.º 9.317, de 1996, art. 18, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fazer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

46. Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 6 de março de 2014, que conceitua serviços técnicos e assistência técnica:

Art. 17. [...]

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fazer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

46. Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 6 de março de 2014, que conceitua serviços técnicos e assistência técnica:

Art. 17. [...]

II. considera-se:

a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e  
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.

47. Instrução Normativa RFB n.º 1.500, de 29 de outubro de 2014, que trata do reajustamento da base de cálculo:

Art. 64. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, é considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recai o imposto.

§ 1º Para reajustamento da base de cálculo aplica-se a seguinte fórmula:

$$RR = \frac{RP - D}{1 - (T/100)}$$

Sendo:

RR, o rendimento reajustado;

RP, o rendimento pago, correspondente à base de cálculo antes do reajustamento;

D, a dedução da classe de rendimentos a que pertence o RP;

T, a alíquota da classe de rendimentos a que pertence o RP.

§ 2º Na aplicação da fórmula a que se refere o § 1º, deve ser observado o seguinte:

I - se a alíquota aplicável for fixa, o valor da dedução é zero e T é a própria alíquota;

II - no caso de a alíquota aplicável integrar tabela progressiva, se o RR obtido pertencer à classe de renda seguinte à do RP, o cálculo deverá ser refeito, utilizando-se a dedução e a alíquota da classe a que pertencer o RR apurado.

#### **4. Da apuração da base de cálculo a ser oferecida à tributação**

O contribuinte transmitiu, antes do início do procedimento fiscal, as seguintes DCTFs:

[...]

49. Como já mencionado, constatamos que o contribuinte, em vários meses de 2015 e 2016, realizou recolhimentos de Cide ou IRRF Remessas que não foram

declarados em DCTFs, ou o foram em valor menor que o recolhido, razão pela qual foi ele intimado a retificar as DCTFs desses meses de modo a declarar os valores recolhidos (Termos de Intimação nº 4 e 6).

50. Em atendimento, foram transmitidas as seguintes DCTFs após o início da fiscalização:

[...]

51. Em resposta ao Termo de Início do Procedimento, em 16/04/2019 o contribuinte apresentou duas planilhas chamadas “Item1.4-CIDE 2015\_Memoria de calculo.xls” e “Item1.4- CIDE 2016\_Memória de calculo.xls”, as quais continham memórias de cálculo do IRRF e da Cide sob remessas ao exterior divididos em diversas subplanilha.

52. Essa fiscalização, buscando dar maior inteligibilidade às informações prestadas, consolidou o conteúdo dos arquivos em uma única planilha com 189 linhas.

53. Posteriormente o contribuinte, ou por iniciativa própria ou a partir de inquirições da fiscalização, acrescentou outras 18 operações à memória de cálculo consolidada: 4 em 03/05/2019, 13 em 17/06/2019 e 1 em 19/08/2019.

54. Como será detalhado em momento oportuno, restou comprovado que a memória de cálculo apresentada em 16/04/2019 continha 4 linhas em duplicidade – 85, 102, 127 e 128 (repetidas nas linhas 2 80, 99, 123 e 124, respectivamente) – as quais foram excluídas da base de cálculo dos tributos.

55. Ademais, a partir das informações analisadas no curso do procedimento, especialmente daquelas constantes no Siscoserv, a fiscalização incluiu outras 12 operações na memória de cálculo, correspondentes às linhas 210 a 221.

56. Nesses termos, foram analisadas 219 linhas na memória de cálculo unificada, sendo que 214 foram usadas para apuração do IRRF Remessas e 194 para a Cide Remessas.

57. Observe-se que as linhas da memória de cálculo consolidada não correspondem necessariamente a operações de aquisição de serviços, visto que em diversos casos várias operações estão consolidadas em uma única linha. Quanto a esses casos, cabe destacar que a fiscalização se limitou a reproduzir na memória de cálculo consolidada o conteúdo das memórias apresentadas pelo contribuinte, não procedendo a nenhuma alteração num primeiro momento.

Posteriormente, para calcular a base de cálculo dos tributos a fiscalização procedeu às seguintes alterações:

57.1. Inclusão do valor de 88 linhas na base de cálculo da Cide;

57.2. Inclusão de 12 operações registradas no Siscoserv, com implicações na apuração tanto do IRRF quanto da Cide;

57.3. Inclusão do IRRF devido na base de cálculo da Cide em todas as operações com incidência de Cide, pelas razões expostas na seção 4.12 do presente;

57.4. Alteração da base de cálculo do IRRF em 9 linhas, com efeitos na base de cálculo da Cide, conforme seção 4.13 do presente Termo;

58. No tocante aos dois primeiros itens, passamos a analisar cada uma das operações de prestação de serviços para as quais houve pagamentos, entrega, crédito ou remessa de valores ao exterior no período sob fiscalização.

59. No tocante à Cide, abstemo-nos de abordar as operações cujo pagamento o contribuinte ofereceu à tributação por iniciativa própria, visto que não há divergência

entre o entendimento do Fisco e do contribuinte quanto à incidência da contribuição nesses casos. Quanto ao IRRF, as únicas operações em que pode haver divergência entre contribuinte e Fisco são as 12 incluídas a partir dos dados do Siscoserv, cujo motivos para inclusão são os mesmos tanto para a Cide quanto para o IRRF.

60. Por razões meramente expositivas, apresentamos o resultado da análise por fornecedor.

#### **4.1. Grupo AngloGold Ashanti**

61. Em vista da relevância no total de remessas realizados pela atuada no período sob fiscalização, optamos por abordar primeiramente as remessas para empresas do grupo AGA.

62. Como já mencionado, no curso do procedimento, o contribuinte apresentou à fiscalização dois contratos firmados com empresas vinculadas, um intitulado “Inter-Company Services Agreement” (Contrato de serviços entre empresas), assinado em 27/12/2014, e outro intitulado “Inter-Company Cost Sharing Agreement” (Contrato de rateio de custos entre empresas), assinado em 23/12/2014, os quais, para fins de dar maior fluidez ao texto, serão aqui referidos simplesmente como contrato de serviços e contrato de rateio de custos, respectivamente.

63. Nas memórias de cálculo da Cide apresentadas pelo contribuinte à fiscalização constam 111 remessas para empresas do grupo AGA. Instado a discriminar a qual dos contratos cada remessa se referia (item 2.1.1 do Termo de Intimação n.º 4), o contribuinte apresentou a planilha “Memória de Cálculo\_Cost Sharing & Service.xlsx”, com a inclusão da coluna “Serviço ou Reembolso de Despesa – Alocação de Contrato”, no qual classificou as remessas em duas categorias, com a seguinte redação:

63.1. Valor remetido a título de reembolso de despesa intra grupo (AngloGold Corporativo), sob a égide do Contrato denominado: "Cost Sharing Agreement AngloGold".

63.2. Prestação de Serviço dentro do grupo, com aplicação de Mark-up e pagamento de todos os tributos, sob a égide do contrato denominado: "Service Agreement AngloGold".

64. Na primeira categoria, referente ao contrato de serviços, foram classificadas 42 remessas e na segunda, referente ao contrato de rateio. [...]

70. O vocábulo “remuneração” tem como significado “retribuição por serviço ou favor prestado” ou “recompensa, pagamento ou retribuição feitos por serviços prestados ou em sinal de agradecimento”.

71. A legislação do Imposto de Renda adota essa acepção para o vocábulo “Remuneração”, empregado em diversas normas, conforme os exemplos abaixo transcritos:

#### **DECRETO N 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999**

Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho assalariado, tais como:

[...]

II – remuneração proveniente de profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais;

III – remuneração dos agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos do comércio, não os pratiquem por conta própria;

[...]

VIII – remuneração pela prestação de serviços no curso de processo judicial.

[...]

Art. 709. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira. [...]

73. Portanto, os valores remetidos pela atuada às empresas estrangeiras do grupo AGA constituem remuneração, ainda que indireta e sem margem de lucro, por serviços de que se beneficia ela, a atuada. Isso fica claro nas considerações iniciais dos dois instrumentos, especialmente nos itens B e C, reproduzidas abaixo:

#### CONTRATO DE SERVIÇOS

B. Os Prestadores de Serviços empregam diversos indivíduos que prestam uma série de serviços financeiros, técnicos e de tecnologia da informação às Operações do Grupo;

C. A Empresa pretende utilizar os serviços oferecidos pelos Prestadores de Serviços, visto que esses serviços atendem aos critérios esperados de todas as Operações do Grupo e devido aos benefícios que a Empresa obterá com a redução de custos em virtude da economia de escala utilizada;

#### CONTRATO DE RATEIO DE CUSTOS

B. Os Centros de Serviços empregam diversos indivíduos que prestam uma série de serviços financeiros, técnicos e de tecnologia da informação às Operações do Grupo;

C. A Empresa pretende utilizar os serviços oferecidos pelos Centros de Serviços, visto que esses serviços atendem aos critérios esperados de todas as Operações do Grupo e devido aos benefícios que a Empresa obterá com a redução de custos em virtude da economia de escala utilizada; [sem grifos no original]

74. Registre-se ainda que ambos os contratos tratam no item 4 da contrapartida financeira devida pela empresa brasileira a suas homólogas estrangeiras:

#### CONTRATO DE SERVIÇOS

##### 4. REMUNERAÇÃO

4.1 Considerando a execução dos Serviços, a Empresa concorda em pagar a cada Prestador de Serviços o Preço do Serviço, em conformidade com o disposto na cláusula 5 abaixo.

4.2 Os Prestadores de Serviços devem manter registros precisos de todas as despesas incorridas para a realização dos Serviços e dos geradores de custos conforme definido nos Anexos de Serviços, e devem fornecer à Empresa uma cópia desses registros em um prazo de 5 dias após a Empresa solicitar os dados por escrito.

#### CONTRATO DE RATEIO DE CUSTOS

4.1 A título de remuneração pela execução dos Serviços, a Empresa concorda em pagar a cada Centro de Serviços o Preço do Serviço, em conformidade com o disposto na cláusula 5 abaixo.

4.2 Os Centros de Serviços devem manter registros precisos de todas as despesas na realização dos Serviços e dos geradores dos custos conforme definido nos

Anexos de Serviços, e devem fornecer à Empresa uma cópia desses registros em um prazo de 5 dias após a Empresa solicitar os dados por escrito.

75. Superada a questão concernente à caracterização das remessas como remuneração, resta verificar se os serviços a que se referem se tratam de assistência técnica, serviços técnicos ou assistência administrativa. Uma dificuldade para isso é que as invoices correspondentes às remessas para o grupo AGA trazem somente uma descrição abreviada e em inglês do serviço prestado.

76. Ao ser intimado a fornecer uma descrição detalhada dessas descrições (item 3 do Termo de Intimação n.º 4), o contribuinte limitou-se a vinculá-las aos Anexos dos contratos. *In verbis*:

GLOBAL IT RECOVERY: Vide Anexo “C” do Contrato de Cost Sharing Traduzido.

GLOBAL IT DIRECT CHARGE NETWORKS: Vide Anexo “C” do Contrato de Cost Sharing Traduzido.

GSC RECOVERY: Vide Anexo “C” do Contrato de Cost Sharing Traduzido.

COO SHARED SERVICE: Vide Anexo “A” do Contrato de Cost Sharing Traduzido.

COO INT SHARED SERVICES: Vide Anexo “A” do Contrato de Cost Sharing Traduzido.

REGIONAL COST ALLOCATION: Vide Anexo “C” do Contrato de Cost Sharing Traduzido.

AMERICAS REGIONAL CHARGES: Vide Anexo “C” do Contrato de Cost Sharing Traduzido.

COO ADMIN CHARGES: Vide Anexo “A” do Contrato de Cost Sharing Traduzido.

GROUP SERVICES: Vide Anexo “B” do Contrato de Cost Sharing Traduzido.

COO & 7.5 MARK UP: Vide Anexo “A” do Contrato de Inter-Company Service Agreement, refere-se a serviço técnico prestado pelo COO global.

77. No caso de contrato de serviços, o Anexo A, em seu item 2, relaciona os serviços fornecidos da seguinte forma:

#### CONTRATO DE SERVIÇOS

2. Descrição dos serviços técnicos 2.1 Metalurgia 2.2 Engenharia Geotécnica e Mecânica das Rochas 2.3 Mineração 2.4 Planejamento de Mina – Escritório de Perth 2.5 Projetos e Estudos 2.6 Gestão das Águas 2.7 Gerenciamento de Energia 2.8 Sistemas de Gerenciamento de Ativos 2.9 Confiabilidade dos Ativos 2.10 Engenharia de Ativos e Projetos 2.11 Manutenção de Ativos e Apoio Operacional 2.12 Serviços Geológicos 78. A descrição detalhada dos serviços encontra-se no Anexo A e deixa claro que os serviços prestados se inserem no conceito de serviço técnico ou assistência técnica. Como não há dissenso quanto à incidência da Cide nas remessas vinculadas a esse contrato, consideramos não haver necessidade de se aprofundar em cada uma das classes de serviços acima.

79. Quanto ao contrato de rateio de custos, trata ele dos serviços em três Anexos.

Abaixo, reproduzimos alguns excertos de cada um deles:

ANEXO A – GESTÃO ESTRATÉGICA INTERNACIONAL

## 1. Descrição dos Serviços

O Diretor de Operações (COO) Internacional, assistido pelos Vice Presidentes Seniores (VPS's) das Áreas Técnicas listadas abaixo, são responsáveis pelo portfólio de operações internacionais do Grupo AngloGold Ashanti, ficando excluídas as operações do Grupo na África do Sul (operações internacionais), e suas tarefas diárias consistem em processos estratégicos de tomada de decisões para alcançar a excelência operacional. Entre outras coisas, eles examinam regularmente os planos de mineração e o desempenho de todos os ativos em seu portfólio. Isto cria valor para as operações visto que influencia diretamente todos os direcionadores de desempenho importantes em todo o espectro das operações.

[...]

Os Departamentos de Suporte Técnico Global (Anexo B) são gerenciados por três Vice Presidentes Seniores (VPS's Técnicos) responsáveis pelas seguintes áreas técnicas especializadas das operações minerárias:

1. Gestão de Ativos e Confiabilidade 2. Mineração e Departamento Técnico 3. Desenvolvimento de Ativos ANEXO B – SERVIÇOS DO GRUPO 1. Descrição dos Serviços Projeto 500 (P500) (Efetividade de negócios)

[...]

O projeto articula especificamente o processo por meio do qual nós (o Grupo AngloGold Ashanti) realizamos o nosso trabalho e é apoiado também por sistemas técnicos e operacionais. O P500 apresenta um modelo que busca todas as oportunidades possíveis de obter maior eficiência, com o objetivo de conseguir valor em todas as operações.

[...]

Líderes das frentes de trabalho (workstreams) na operação, em conjunto com analistas do P500 e profissionais de todo o Negócio identificarão oportunidades de valor e desenvolverão planos detalhados para obter economia.

Todas as oportunidades serão integradas em nossos modelos e estruturas operacionais vigentes (Projeto ONE), e monitoradas e conciliadas com nossos sistemas financeiros para garantir a entrega.

[...]

A equipe central do P500 trabalha no escritório de Joanesburgo. Os custos relacionados com a equipe incluem salários, custos indiretos, viagens ao exterior, custos de TI locais e custos diversos relacionados.

A equipe central do P500 tem duas funções primordiais:

- Desenho de projetos e gestão de projetos
- Prestação de suporte às operações

**ANEXO C – SERVIÇOS COMPARTILHADOS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO**

1. [...]

Os Departamentos de Serviços Compartilhados de Tecnologia da Informação estão localizados nos vários pontos corporativos no mundo e em determinadas operações minerárias do Grupo AGA. Esses serviços são de natureza altamente especializada.

[...]

Os Departamentos são agrupados em Centros de Custos e por área de projeto onde são coletados todos os custos operacionais e de capital (salários, viagens, indiretos, fixos, licenças, infraestrutura e terceirização, etc.) relativos a cada Departamento. Estes custos são combinados em cinco áreas principais de fornecimento de serviços:

- Serviços de TI globais • Serviços de TI regionais
- Serviços de suporte global SAP oneERP
- Serviços de suporte regional SAP oneERP
- Links de rede • Serviços de rede compartilhados [...]

## 2. ATIVIDADES E DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS

### 2.1 SERVIÇOS GLOBAIS DE TI

O grupo de Serviços Globais de TI Compartilhados conta com diversos especialistas de TI seniores que prestam suporte técnico especializado e oferecem assistência às várias operações nos campos de sua especialidade.

[...]

### 2.3 SERVIÇOS DE SUPORTE GLOBAL SAP oneERP

O oneERP é um conjunto integrado de aplicativos de negócios. A ferramenta ERP Global compartilha um modelo comum de processos e dados que abrange processos operacionais de ponta a ponta amplos e profundos, da área de finanças, recursos humanos, sistemas de projetos, manutenção de planta e gestão do trabalho, bem como da cadeia de suprimentos.

80. Como se depreende da leitura dos trechos acima, as atividades disponibilizadas à autuada no âmbito do contrato de rateio de custos claramente dependem de conhecimentos técnicos altamente especializados, podendo envolver também assistência administrativa, o que é suficiente para enquadrá-las no conceito de serviços técnicos estabelecido nos termos do art. 17, inciso II, alínea “a”, da Instrução Normativa RFB 1.455/2014.

81. Dessa forma, estando presentes todos os elementos de conexão que compõe a hipótese de incidência da Cide – remessa ou pagamento enviado a fornecedor sediado no exterior a título de remuneração por assistência técnica, suporte técnico ou assistência administrativa– configura-se o fato gerador, não havendo, sob esse aspecto, dicotomia entre os contratos de rateio de custos e o de prestação de serviços.

82. Nesses termos, foram incluídos na base de cálculo da Cide os valores das remessas ou dos pagamentos realizados a empresas estrangeiras do grupo AGA concernentes aos serviços adquiridos no âmbito do contrato de rateio de custos.

83. Como os valores referentes a essas remessas foram oferecidos à tributação do IRRF, não há reparos a serem feitos no tocante à base de cálculo desse tributo.

84. No entanto, cumpre observar que a interpretação apresentada acima tem efeito sob o código de recolhimento do IRRF, visto que todos os recolhimentos referentes a remessas feitas a empresas do grupo AGA feitos sob o código 0473 (Renda e proventos de qualquer natureza) deveriam ter sido feitos no código 0422 (Royalties e pagamento de assistência técnica).

85. Dessa forma, levando-se em consideração somente esse ponto, o valor devido à título de IRRF no código 0422 aumentou em R\$ 8.340.636,23, reduzindo-se no mesmo montante o valor devido no código 0473:

Mês/Ano	IRRF Código 0422			IRRF Código 0473		
	Memória de Cálculo Contribuinte	Conforme Interpretação Fisco	Diferença	Memória de Cálculo Contribuinte	Conforme Interpretação Fisco	Diferença
Total Geral	4.459.702,98	12.800.339,21	8.340.636,23	8.535.924,72	195.288,49	-8.340.636,23
2015	2.152.369,89	6.642.553,52	4.490.183,63	4.570.327,68	80.144,06	-8.340.636,23
01/2015	16.222,36	72.146,16	55.923,80	70.599,21	14.675,40	-55.923,80
02/2015	664.237,96	1.527.999,28	863.761,32	863.761,32	0,00	-863.761,32
03/2015	37.114,90	345.151,67	308.036,76	308.036,76	0,00	-308.036,76
04/2015	81.625,75	531.617,10	449.991,35	499.825,01	49.833,66	-449.991,35
05/2015	4.108,39	349.444,87	345.336,49	360.971,47	15.634,99	-345.336,49
06/2015	24.794,04	364.511,51	339.717,48	339.717,48	0,00	-339.717,48
07/2015	22.571,13	386.921,49	364.350,35	364.350,35	0,00	-364.350,35
08/2015	293.773,54	681.474,70	387.701,16	387.701,16	0,00	-387.701,16
09/2015	102.696,96	425.142,36	322.445,40	322.445,40	0,00	-322.445,40
10/2015	4.866,24	424.319,61	419.453,37	419.453,37	0,00	-419.453,37
11/2015	784.558,36	1.273.888,44	489.330,08	489.330,08	0,00	-489.330,08
12/2015	115.800,26	259.936,33	144.136,07	144.136,07	0,00	-144.136,07
2016	2.307.333,09	6.157.785,69	3.850.452,61	3.965.597,04	115.144,43	-3.850.452,61
01/2016	122.783,53	356.132,07	233.348,54	249.081,00	15.732,46	-233.348,54
02/2016	125.339,78	605.500,43	480.160,65	480.160,65	0,00	-480.160,65
03/2016	191.256,60	696.129,91	504.873,31	512.252,61	7.379,29	-504.873,31
04/2016	347.455,27	424.183,99	76.728,72	138.400,92	61.672,20	-76.728,72
05/2016	103.675,32	779.022,68	675.347,36	675.347,36	0,00	-675.347,36
06/2016	285.402,46	667.397,54	381.995,08	381.995,08	0,00	-381.995,08
07/2016	209.733,87	597.147,16	387.413,29	387.413,29	0,00	-387.413,29
08/2016	53.692,07	375.710,70	322.018,63	322.018,63	0,00	-322.018,63
09/2016	70.946,21	509.987,02	439.040,82	439.040,82	0,00	-439.040,82
10/2016	122.759,69	466.005,68	343.245,99	373.606,47	30.360,48	-343.245,99
11/2016	290.427,07	296.707,28	6.280,21	6.280,21	0,00	-6.280,21
12/2016	383.861,23	383.861,23	0,00	0,00	0,00	0,00

86. Uma vez que os códigos envolvidos se referem ao mesmo tributo, a fiscalização procedeu ao aproveitamento dos valores recolhidos no código 0473 referentes a remessas para o grupo AGA, não havendo valores a lançar a título de IRRF em razão do entendimento ora adotado.

87. Repise-se que os valores constantes na tabela acima foram calculados com base na memória de cálculo do contribuinte e não se confundem com o valor definitivo apurado pela fiscalização no tocante ao IRRF, tampouco com o valor lançado. Referem-se tão somente à mutação nos valores devidos no código 0422 e 0473 em decorrência da interpretação exposta nessa seção do relatório.

88. O lançamento de IRRF decorre de questões pontuais envolvendo operações com outros fornecedores, os quais serão tratados em seções subsequentes.

#### 4.2. Geovariances

89. A princípio constataram-se 4 remessas para o fornecedor Geovariances no período sob fiscalização, referentes à aquisição de licença para uso de programa de computador correspondentes às faturas comerciais FR2014342, FR2015227, FR2015421, FR2016313, todas informadas nas memórias de cálculo do contribuinte. Curiosamente, só na remessa referente à invoice FR2014342 o valor remetido foi oferecido à tributação da Cide, também de acordo com as memórias de cálculo.

90. Além dessas, localizamos no Siscoserv outra operação não listada nas memórias de cálculo, correspondente ao RAS n.º 15/00000801, invoice FR2014394, no valor de € 4.394,00.

91. Instado por meio do item 5.3 do Termo de Intimação Fiscal n.º 4 a esclarecer a razão dessa ausência, o contribuinte informou que a transação não constava nas memórias de cálculo por se tratar de aquisição de licença de uso de software, não sujeita, na sua interpretação, à incidência da Cide8.

92. A administração tributária possui entendimento diferente posto que, ainda em resposta Termo de Intimação Fiscal n.º 4, agora o item 4, o contribuinte esclareceu que o programa adquirido da Geovariances é utilizado através de “site específico (web) com uso de certificado [digital] para acesso e manuseio”, o que o caracteriza como SaaS (Software as a Service ou Software como serviço).

93. Conforme exposto no artigo “Software como Serviço: Um Modelo de Negócio Emergente”<sup>9</sup>, produzido no Centro de Informática da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE):

## 2. Software como Serviço (SaaS)

Software como Serviço (Software as a Service - SaaS) é um modelo de entrega de software onde as empresas clientes pagam, não pela propriedade do software, mas pelo uso do mesmo e as companhias fornecedoras provêm manutenção e suporte técnico aos seus clientes. [...]

SaaS pode ser definido como "Software implementado como um serviço hospedado e acessado pela Internet". Isso quer dizer que SaaS inclui uma série de serviços e aplicativos que podemos nem esperar encontrar nessa categoria, como por exemplo um serviço de e-mail baseado na Web.

94. O conceito de SaaS é tributariamente relevante em virtude da Solução de Consulta Cosit n.º 191, de 23 de maio de 2017 (SC Cosit 191/2017), cuja ementa é:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO.**

Incide a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide, à alíquota de dez por cento, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de autorizações de uso e acesso a Software as a Service (SaaS), considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

95. Dessa forma, todas as 5 remessas feitas à Geovariances estão sujeitas à Cide. Como o contribuinte só ofereceu à tributação os valores referentes à invoice FR2014342, os demais foram incluídos na base de cálculo da contribuição.

96. Além disso, observe-se que as memórias de cálculo apresentadas à fiscalização eram usadas tanto para apuração da Cide quanto do IRRF incidente sobre as remessas ao exterior, e mesmo que a aquisição ausente estivesse fora do âmbito de incidência da Cide, ainda seria necessário oferecê-la à tributação do IRRF, como, aliás, foi feito para as outras 4 transações.

Nesse aspecto, importa ressaltar que as 5 faturas descrevem os itens de forma similar, citando “MAINTENANCE ISATIS FULL PACK - SINGLE-USER LICENSE 3DViewer” e “EXCEED LICENSE”.

97. Por essas razões, também se incluiu a remessa correspondente ao RAS n.º 15/00000801 na base de cálculo do IRRF.

#### **4.3. IMD Executive (Kellog School of Management)**

98. Trata-se de pagamento realizado em 26/05/2015, no valor de US\$ 28.200,00, referente à invoice n.º 513000027778097, emitida pela Kellog School of Management, escola de negócios da Universidade Northwestern, nos Estados Unidos. Na memória de cálculo apresentada pelo contribuinte, o beneficiário da operação é referido com “IMD Executive”.

99. Na invoice o serviço adquirido é descrito em inglês como “Registration Fee for in EDP-88-2015-June-14”. Por seu turno, o pedido de compras n.º 4500479597 descreve o serviço como participação em Programa de Desenvolvimento Executivo (Executive Development Program– EDP).

100. Conforme a memória de cálculo fornecida pelo contribuinte, não houve retenção de Cide sobre esse pagamento em virtude do entendimento de que a operação não estaria sob o campo de incidência da contribuição.

101. Ocorre que o Fisco possui outro entendimento sobre a questão. Na Solução de Consulta Cosit n.º 104, de 7 de abril de 2014, de observância obrigatória no âmbito da administração tributária, a Coordenação-Geral de Tributação, ao responder se “há exigibilidade da CIDE sobre as importâncias pagas [...] a entidades domiciliadas no exterior para pagamento relativo à participação de empregados e/ou diretores em congressos, seminários, cursos, treinamentos e similares no exterior”, concluiu que tais pagamentos podem ser entendidos como “remuneração por prestação de serviço técnico nos limites do conceito contido na alínea ‘a’ do inciso II do art.

17 da IN RFB n.º 1.455, DE 2014, estando, portanto, sujeitos à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico”.

102. Assim, de acordo com essa interpretação, os valores pagos à Kellog School of Management estão sujeitos à Cide, devendo ser adicionados à base de cálculo da contribuição no período de apuração.

103. Uma vez que houve recolhimento de IRRF no tocante à operação, não temos ressalvas concernentes a esse tributo. Registre-se, contudo, que o art. 60 da Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, concedeu isenção de IR, conforme regulação da Instrução Normativa RFB n.º 1.214, de 12 de dezembro de 2011:

Lei 12.249, de 2010:

Art. 60. Ficam isentos do Imposto de Renda na fonte, de 1º de janeiro de 2011 até 31 de dezembro de 2015, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

IN RF 1.214, de 2011

Art. 1º Estão isentos do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais.

§ 1º Aplica-se a isenção de que trata o caput aos fatos geradores que ocorrerem entre 1º de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2015.

[...]

§ 3º Incluem-se como gastos pessoais no exterior, para efeito da isenção de que trata o caput:

[...]

III - pagamento de despesas relacionadas a treinamento ou estudos, tais como, inscrição em curso, pagamento de livros e apostilas, sempre quando o treinamento ou curso for presencial no exterior;

[...]

Art. 3º A isenção de que trata o art. 1º se aplica às remessas até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês, para a pessoa jurídica, domiciliada no País, que arque com despesas pessoais de seus empregados e dirigentes residentes no País, registrados em carteira de trabalho.

104. Dessa forma, o contribuinte reduziu o montante de R\$ 20.000,00 da base de cálculo do imposto. Como não há isenção similar para a Cide, o valor da remessa foi considerado integralmente na base de cálculo da contribuição.

#### **4.4. IMS – Institute of Mine Seismology**

105. A memória de cálculo apresentada pelo contribuinte para o período sob fiscalização relaciona 7 remessas para o fornecedor em questão, sendo que em 6 houve recolhimento de Cide.

106. A remessa restante não foi oferecida à tributação da Cide em virtude de se tratar de pagamento pela aquisição de “software pronto para uso”, conforme informado na própria memória de cálculo.

107. Não obstante, a invoice 0311, a que se refere a remessa, descreve os itens adquiridos como:

107.1. “Maintenance Hardware” no valor de US\$ 5.351,85;

107.2. “Maintenance Software”, manutenção de no valor de US\$ 7.565,58; e

107.3. “Maintenance Technical Support”, no valor de US\$ 8.530,20.

108. Além disso, o contribuinte registrou a aquisição no Siscoserv sob o RAS n.º 16/01380271, classificando os serviços adquiridos no código 1.1508.00.00 da Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS), cuja descrição é “Serviços de manutenção de aplicativos e programas”.

109. Assim, tanto a descrição constante na invoice quanto o código NBS10 usado no Siscoserv indicam que as aquisições não se referem a licença de uso de software, mas sim a serviços de manutenção de programas de computador, manutenção de equipamentos de computação e suporte técnico<sup>11</sup>, todos sujeitos à incidência da Cide.

110. Além dessa transação, foi localizada no Siscoserv outra transação envolvendo o mesmo fornecedor, registrada sob o RAS n.º 16/00943233, de 22/07/2016, cujos serviços adquiridos foram classificados na NBS com o código 1.2205.00.00 (Serviços de educação especial).

111. Questionado por meio do item 5.3 do Termo de Intimação n.º 4 sobre a falta dessa transação na memória de cálculo, o contribuinte alegou tratar-se de inscrição no 26º Seminário de “Mine Seismology”, não havendo por isso incidência da Cide. A descrição dos serviços na invoice correspondente, n.º 3734, pode ser

livremente traduzida como “Seminário e curso: Monitoramento microssísmico passivo e ativo, modelagem e monitoramento sísmico de massas rochosas” 12.

112. Novamente, estamos diante de entendimento diverso daquele apresentado na Solução de Consulta Cosit 104/2014, já exposto no item 4.3, ao qual fazemos referência para fundamentar a inclusão do valor da remessa referente à fatura n.º 3734 na base de cálculo da Cide.

113. Por outro lado, o contribuinte está correto no que se refere ao IRRF, uma vez que a operação foi realizada posteriormente à publicação da IN RFB 1.600, de 25 de janeiro de 2016, que estabeleceu a isenção de IR para as remessas para fins educacionais, sem limite de valor, revogando assim a supracitada IN RFB 1.214, de 2011:

Art. 3º As remessas destinadas ao exterior para fins educacionais, científicos ou culturais, bem como as destinadas a pagamento de taxas escolares, taxas de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados e taxas de exames de proficiência não se sujeitam à retenção do IRRF.

[...]

Art. 6º Fica revogada a Instrução Normativa RFB n.º 1.214, de 12 de dezembro de 2011.

#### **4.5. InfoMine, INC**

114. Trata-se de transação ausente da memória de cálculo apresentada pelo contribuinte, mas registrada no Siscoserv em 19/11/2015 sob o RAS n.º 15/01450756, no valor de CA\$13 3.022,50 e tendo como fornecedor a InfoMine, INC, sediada no Canadá.

115. Em resposta ao item 5.3 do Termo de Intimação n.º 4, o contribuinte esclareceu que se trata de “Pagamento por inscrição em curso no exterior – sem incidência de CIDE porque não se refere a rendimento remetido ao exterior”. Observe-se que essa informação é compatível com o código da NBS usado para classificar os serviços adquiridos, 1.2290.19.90 (Outros serviços de educação e treinamento).

116. Na invoice a que se refere a remessa, n.º 100002641, os serviços estão descritos como “avaliação de projetos minerários – curso curto”, numa tradução livre.

117. Pelos elementos apresentados, conclui-se que, contrariamente ao entendimento do contribuinte, a remessa está sujeita à incidência Cide, conforme a Solução de Consulta Cosit 104/2014, tratada no item 4.3.

118. Quanto ao IRRF, na época do treinamento estava em vigor a isenção prevista na IN RFB n.º 1.214, de 2011, que foi revogada em 25/01/2016.

#### **4.6. JK África Mining**

119. O fornecedor em epígrafe emitiu duas invoices contra o contribuinte no período sob fiscalização, ambas de 03/09/2015, com numeração INA10246 e INA10248, nos valores respectivos de US\$ 18.436,91 e US\$ 16.910,75, totalizando US\$ 35.347,66.

120. Conforme resposta do contribuinte ao item 5.3 do Termo de Intimação n.º 04, as invoices referem-se à contratação de curso EAD [de educação à distância do programa] HRM, elaborado no exterior”. A informação é compatível com a ordem de compra, que cita “Serviços, custo de treinamento e curso”. Por fim, as invoices especificam que os cursos foram ministrados nos períodos de 12 a 14/08/2015 e 09 a 11/09/2015, respectivamente.

121. Somente foi oferecido à tributação de IRRF e Cide o valor de US\$ 320,00, referentes às licenças de uso do software discriminadas nas invoices (US\$ 10,00 por participante, 16 participantes por turma, 2 turmas).

122. Já o valor restante de US\$ 35.027,66 não consta da memória de cálculo, mas foi registrado no Siscoserv sob o RAS nº 15/01263879, classificado na NBS no código 1.2290.19.90 (Outros serviços de educação e treinamento).

123. Como já exposto no item 4.3, inscrição em cursos, congressos, seminários e semelhantes equivalem a serviços de assistência técnica pelos fundamentos da Solução de Consulta Cosit 104/2014, e, por isso, inclui-se o valor não oferecido à tributação na base de cálculo da Cide.

124. O contribuinte também não faz jus a nenhuma isenção, total ou parcial, de IRRF, visto que, conforme já mencionado, o curso em questão foi realizado na modalidade à distância e a IN RFB 1.214, de 2011, vigente à época, aplicava-se somente a gastos pessoais entendidos como “pagamentos de despesas relacionadas a treinamentos ou estudos [...], sempre que o treinamento ou curso for presencial”. Dessa forma, o valor da remessa foi integralmente incluído na base de cálculo do IRRF.

125. A alíquota do IRRF é reduzida a 10% em virtude dos §§ 1º, 2º e 3º do artigo 12, combinado ao § 3º do protocolo da Convenção para Evitar a Dupla Tributação, celebrada entre o Brasil e a África do Sul e promulgada, no caso brasileiro, pelo Decreto nº 5.922, de 3 de outubro de 2006:

#### ARTIGO 12 Royalties

1. Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado contratante poderão ser tributados nesse outro Estado.

2. Todavia, esses "royalties" poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos "royalties" for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 15 por cento do montante bruto dos "royalties" provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio;

b) 10 por cento do montante bruto dos "royalties" em todos os demais casos.

3. O termo "royalties", conforme empregado no presente Artigo, significa os pagamentos de qualquer espécie recebidos como remuneração pelo uso, ou o direito de uso, de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive filmes cinematográficos e filmes, fitas ou discos para transmissão por rádio ou televisão), de qualquer patente, marca de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secretos, assim como pelo uso, ou direito de uso, de equipamento industrial, comercial ou científico, ou por informações relativas à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

[...]

Protocolo

[...]

3. Com referência ao Artigo 12 Fica entendido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 aplicar-se-ão a pagamentos de qualquer espécie recebidos em razão da prestação de serviços técnicos e assistência técnica.

#### 4.7. Mira Geoscience Limited

126. Nas memórias de cálculo apresentadas pelo contribuinte constam 3 remessas para esse fornecedor, sendo que em nenhuma delas houve recolhimento de Cide, por se tratar de aquisição de licença de uso de software.

127. De fato, essa interpretação se coaduna com as descrições dos serviços contidas nas invoices 6566 e 7106, emitidas pela Mira Geoscience, que falam expressamente de software.

Além disso, a descrição da forma de acesso aos programas fornecida pelo contribuinte em resposta ao item 4 do Termo de Intimação Fiscal n.º 04 permitem-nos concluir que não se tratam de SaaS (Software como serviço).

128. Entretanto, a invoice 6678, correspondente à linha 80 da memória de cálculo, no valor de US\$ 3.600,00, descreve o item adquirido como “dois dias de treinamento personalizado para a AngloGold Ashanti mais um dia de preparação”<sup>14</sup>, do que resta evidente não se referir à aquisição de licença de uso de software – entendimento respaldado pelo código NBS 1.2290.19.90 (Outros serviços de educação e treinamento), usado para classificar a operação no Siscoserv sob o RAS n.º 15/01408377. Assim, o valor da remessa foi incluído na base de cálculo da Cide seguindo entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit n.º 104/2014.

129. Além dessa transação, também encontramos no Siscoserv o RAS n.º 15/01325073, no valor de CA\$ 1.050,00, sem correspondente na memória de cálculo e igualmente classificada na NBS sob o código 1.2290.19.90. Como nos casos anteriores, em resposta ao item 5.3 do Termo de Intimação n.º 4, o contribuinte justificou a ausência alegando tratar-se de taxa de inscrição em treinamento.

130. A invoice n.º 6634, apresentada pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 05 como aquela que amparou a aquisição do serviço, descreve o treinamento como introdução à Suíte “GOCAD Mining”.

131. Nesses termos, a remessa referente à invoice 6634 também está sujeita à incidência da Cide. Quanto ao IRRF, a operação está isenta por ser inferior a R\$ 20.000,00 e ter sido feita na vigência da IN RFB 1.214, de 2011.

#### **4.8. Risktec Solution LTD**

132. De acordo com informações constantes na memória de cálculo, trata-se de remessa no valor de £ 15.400,00 referente ao pagamento de serviço de curso EAD com o estudante domiciliado no Brasil. A respectiva ordem de compra refere-se ao evento como “inscrição para programa MSC # Risco e Gestão de Segurança”.

133. Tais elementos são suficientes para enquadrar a operação na Solução de Consulta Cosit 104/2014, conforme detalhada no item 4.3, para fins de inclusão da remessa na base de cálculo da Cide. Como foi recolhido IRRF, não há ressalvas no tocante a esse tributo.

#### **4.9. Ventop Josévillanueva Torres EIRL**

134. Trata-se de uma remessa ausente das memórias de cálculo apresentadas pelo contribuinte, mas localizada no Siscoserv sob o RAS n.º 15/01590232, no valor de US\$ 1.960,00.

135. Em resposta ao item 5.3 do Termo de Intimação n.º 4, primeiramente o contribuinte justificou a ausência da operação na memória de cálculo alegando tratar-se de aquisição de software, o que não condiz com a classificação NBS utilizada no Siscoserv, código 1.2290.19.90 (Outros serviços de educação e treinamento).

136. Posteriormente, instado a informar detalhes técnicos do suposto software adquirido (item 5 do Termo de Intimação n.º 5), o contribuinte esclareceu que “o RAS

15/01590232 refere-se na verdade ao pagamento de curso realizado no exterior para capacitação de uso de software e não de compra de software propriamente dito”.

137. Essa informação converge com o conteúdo da invoice n.º 203, apresentada em resposta à mesma intimação, que descreve o serviço adquirido como “curso ventilação de minas Ventsim Premium versão 4.0 e capacitação do software Pumpsim”.

138. Pelo exposto, é cabível a incidência da Cide sobre o valor da remessa pelos fundamentos expostos na Solução de Consulta Cosit 104/2014.

139. Por outro lado, há isenção de IRRF nos termos da IN RFB 1.214, de 2011, vigente à época.

#### **4.10. Universidad de Chile**

140. Foi localizada no Siscoserv uma remessa destinada à Univerdad de Chile não relacionada na memória de cálculo do contribuinte. Trata-se do RAS n.º 16/01266565, de 16/09/2016, no valor de US\$ 1.050,00 e classificada na NBS código 1.2205.00.00 (Serviços de educação especial).

141. Na invoice n.º 131, fornecida em resposta ao Termo n.º 5, o serviço adquirido é descrito como “Amostragem e controle de qualidade para avaliação de reservas”<sup>15</sup>.

142. Em resposta à mesma intimação, o contribuinte justificou a ausência dessa transação na memória de cálculo por se tratar de inscrição em curso não sujeita à Cide.

143. Como já exposto, não é esse o entendimento da administração tributária, conforme Solução de Consulta Cosit n.º 104/2014, razão pela qual foi a remessa incluída na base de cálculo da Cide.

144. A remessa não está sujeita ao IRRF em razão de ter sido realizada na vigência da já mencionada IN RFB 1.611, de 2016.

#### **4.11. INSEAD, University of WA, UWA Financial Services, NU Allen Center**

145. Tratam-se de cinco operações registradas no Siscoserv sem correspondência na memória de cálculo do contribuinte, [...]

146. Além disso, as cinco operações têm em comum o fato de terem sido pagas com cartão de crédito. Intimado a esclarecer as razões de não ter recolhido Cide sobre essas operações, entre outras, o contribuinte apresentou a seguinte justificativa: “Pagamento de despesas com cartão de crédito - Sem incidência de CIDE porque não se refere a rendimento remetido ao exterior”<sup>16</sup> 147. A corroborar a explicação, constatou-se que houve pagamentos em valores compatíveis com os registros no Siscoserv em faturas de cartão de crédito corporativo disponibilizadas à fiscalização.

148. Não obstante, é preciso ressaltar que a incidência da Cide não depende do meio de pagamento utilizado, mas somente das características do serviço a que se refere o pagamento, crédito, remessa ou entrega de valores.

149. No caso das cinco operações sob análise, todas foram classificadas na NBS sob o código 1.2290.19.90 (Outros serviços de educação e treinamento), o que é compatível com a área de atuação dos fornecedores envolvidos<sup>17</sup>.

150. Por meio do Termo n.º 6, o contribuinte foi intimado a esclarecer a que se referiam os seguintes pagamentos. Em resposta, o contribuinte informou que “os valores foram pagos a universidades renomadas no exterior, referentes a cursos de gestão de projetos, gestão de pessoas, especialização em negócios internacionais e finanças, todos realizados por diretores e gerentes sêniores da AngloGold Ashanti”.

151. Conclui-se, portanto, pela necessidade de inclusão da remessa na base de cálculo da Cide, em consonância com os fundamentos da Solução de Consulta Cosit n.º 104/2014, apresentados no item 4.3.

#### **4.12. Reajustamento da base de cálculo da Cide**

152. Além da inclusão, na base de cálculo da Cide, dos valores remetidos ou pagos a título de remuneração pelos serviços tratados nos itens anteriores, que não foram oferecidos pelo contribuinte à tributação também se faz necessário incluir o IRRF devido em todas as operações sujeitas à Cide.

153. Com efeito, em vista do art. 725 do Decreto n.º 3.000/1999, vigente à época dos fatos e equivalente ao art. 786 do Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018, em vigor atualmente, a importância paga ou remetida ao exterior constitui o rendimento líquido devido aos beneficiários em contrapartida dos serviços prestados ao contribuinte, cabendo, portanto, o reajustamento do respectivo rendimento bruto.

154. Considerando (i) que o IRRF integra o rendimento auferido pelo beneficiário no exterior, (ii) que rendimento e remuneração são sinônimos, (iii) que a base de cálculo da Cide é a remuneração devida ao beneficiário estrangeiro, e (iv) que não há nenhum dispositivo legal que autorize a retirada do IRRF da base de cálculo da Cide, é forçoso concluir que o valor do IRRF, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido seu ônus, compõe a base de cálculo da Cide.

155. Dessa forma, a base de cálculo da Cide foi reajustada nos termos previstos no art. 64 da Instrução Normativa n.º 1.500/2014, conforme se observa no Anexo I do presente termo.

#### **4.13. Falta de reajustamento da base de cálculo do IRRF**

156. Constatou-se que nas linhas 136, 144, 145, 173, 174, 180, 187, 188 e 194 da memória de cálculo o contribuinte deixou de fazer o ajuste de base de cálculo de que trata o art. 64, § 1º, da IN RFB 1.500, de 2014. Ao invés disso, simplesmente repetiu o valor da operação líquida da remessa como base de cálculo.

157. Intimado a esclarecer tais inconsistências (Termo de Intimação n.º 6), o contribuinte informou o seguinte:

Esclarecemos que os países ora envolvidos nas operações, África do Sul e Canadá, dispõem de Acordo de Bitributação com o Brasil, Decreto 5.922/2006 e Decreto 2.318/1996, respectivamente.

[...]

Nas operações destacadas acima [...], a AngloGold Ashanti não arcou com o ônus do Imposto de Renda retido na fonte, tendo em vista que o prestador do serviço, localizado nos países acima, iria deduzir o montante retido no Brasil pela AngloGold da apuração do Imposto a ser devido em seu país de origem. Neste caso, atuamos como mero responsável tributário pelo recolhimento aos cofres públicos do governo brasileiro, mas, remetemos o montante de pagamento para o exterior líquido do Imposto retido [...]

158. A explicação do contribuinte não fundamenta o procedimento adotado, visto que o reajustamento da base de cálculo do IRRF visa a chegar ao valor bruto dos serviços prestados partindo-se do valor líquido da remessa ao prestador nos casos em que ele, prestador, não pode assumir o ônus tributário perante o ente tributante nacional.

159. As convenções internacionais mencionadas pelo contribuinte permitem ao prestador aproveitar, em determinadas hipóteses nelas estabelecidas, o imposto retido

no Brasil para compensar aquele devido para o estado estrangeiro que jurisdiciona o território em que está sediado, mas em nenhuma hipótese tais convenções implicam que o ônus tributário perante o estado brasileiro tenha sido transferido do tomador ao prestador de serviços.

160. Como o próprio contribuinte menciona em sua resposta, ele continua sendo o “responsável tributário pelo recolhimento aos cofres públicos do governo brasileiro”, remetendo “o montante de pagamento [...] líquido do Imposto Retido”.

161. Como, nas palavras do próprio contribuinte, o valor remetido foi líquido do imposto retido e ele, atuando como fonte pagadora, foi o responsável pela retenção e o recolhimento do tributo aos cofres públicos nacionais, é necessário o ajustamento previsto no art. 64 da IN RFB nº 1500, de 2014.

162. Dessa forma, a fiscalização procedeu às correções na apuração da base de cálculo do IRRF referente a essas linhas, com consequência sobre a base de cálculo desse imposto e da Cide.

### **5. Do lançamento de ofício**

163. Diante dos fatos narrados e à luz dos dispositivos legais citados, a fiscalização procedeu ao lançamento do IRRF, não declarados em DCTF e não recolhidos, conforme detalhado no Anexo I e sumariado no Anexo II ao presente Termo de Verificação Fiscal.

164. O Anexo I foi criado a partir de informações extraídas da última versão da memória de cálculo, apresentada pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 4, sendo as linhas 210 a 221 incluídas pelo Fisco a partir das informações constantes no Siscoserv.

165. Foi considerada como data da ocorrência dos fatos geradores da Cide as datas das remessas feitas ao exterior, conforme informado pela empresa na memória de cálculo apresentada à fiscalização. No caso das remessas incluídas pela fiscalização a partir das informações constantes no Siscoserv considerou-se como data do fato gerador o dia do lançamento da despesa na fatura do cartão de crédito, para as operações pagas por esse meio, e, para as demais, o dia do lançamento contábil referente ao pagamento do serviço.

166. Como informado na seção 4.1, a análise do contrato de rateio de custos com empresas do grupo AGA levou-nos à conclusão de que o IRRF relativo às remessas realizadas ao exterior sob amparo desse instrumento deveria ter sido recolhido no código 0422, e não 0473.

167. No entanto, como o IRRF recolhido no código 0473 referente a esse contrato foi aproveitado na apuração realizada pela fiscalização, o lançamento de IRRF decorreu somente dos fatos tratados nas seções 4.2, 4.7 e 4.13 do presente relatório, conforme sumariado no Anexo II.

168. O lançamento referente à Cide foi formalizado no processo administrativo fiscal nº 15504-725.986/2019-49.

### **6. Da documentação analisada**

169. Foram analisados os seguintes documentos:

169.1. Estatuto social registrado na Junta Comercial de Minas Gerais, Jucemg, sob o nº 7001946 em 18/09/2018;

169.2. Memória de cálculo da Cide e do IRRF Remessas apresentada pelo contribuinte;

169.3. Cópias dos contratos de prestação de serviços e de rateio de custos firmado com empresas do grupo AngloGold Ashanti, bem como as respectivas traduções juramentadas;

169.4. Contratos de câmbios apresentados;

169.5. Faturas comerciais apresentadas;

169.6. Ordens de compra apresentadas;

169.7. Faturas de cartão de crédito apresentadas;

169.8. Declarações e outros documentos apresentados pelo contribuinte em resposta aos termos lavrados;

169.9. Escrituração Contábil Digital (ECD) referentes aos anos-calendários 2015 e 2016;

169.10. Escrituração Contábil Fiscal (ECF) referente aos anos-calendários 2015 e 2016;

169.11. Registros da Aquisição de Serviços (RAS) do Sistema de Comércio Exterior de Serviços (Siscoserv), referentes aos anos de 2015 e 2016;

169.12. Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (período de 01/2014 a 12/2016) extraídas dos Sistemas da Receita Federal do Brasil;

169.13. Recolhimentos efetuados pela empresa nos códigos 0422 (IRRF – Royalties e Assistência Técnica – Residentes no Exterior) e 0473 (IRRF – Rendimentos do Trabalho – Residentes no Exterior). (g. n.)

Apuração do IRRF sobre Remessas ao Exterior, conforme Anexo I do Auto de Infração, e-fl. 47

Fato Gerador	Beneficiário	País	Base de Cálculo do IRRF R\$	Alíquota IRRF %	IRRF R\$
11/2015	AngloGold Ashanti Limited	África do Sul	60.878,96	15%	9.131,84
11/2015	Roughstock Mining	EUA	56.973,88	15%	8.546,08
11/2015	Intercompany Australia	Austrália	3.527.490,95	15%	529.123,64
11/2015	Map3d International	Bahamas	34.672,04	25%	8.668,01
11/2015	AngloGold Ashanti Limited	África do Sul	45.516,42	10%	4.551,64
11/2015	JK Africa Mining	África do Sul	1.339,98	10%	134,00
11/2015	AngloGold Ashanti North America Inc	EUA	859.906,76	15%	128.986,01
11/2015	AngloGold Ashanti Limited	África do Sul	2.068.190,20	15%	310.228,53
11/2015	AngloGold Ashanti North America Inc	EUA	1.050.243,49	15%	157.536,52
11/2015	AngloGold Ashanti North America Inc	EUA	326.768,31	15%	49.015,25
11/2015	Intercompany Australia	Austrália	309.643,54	15%	46.446,53
11/2015	AngloGold Ashanti Limited	África do Sul	13.132,82	10%	1.313,28
11/2015	AngloGold Ashanti North America Inc (Invoice emitida por Roughstock	EUA	82.887,90	15%	12.433,18

	Mining)				
11/2015	Remote Control Technologies	Austrália	51.826,08	15%	7.773,91
11/2015	AngloGold Ashanti Limited	África do Sul	148.124,19	10%	14.812,42
<b>Total 11/2015</b>					<b>1.288.700,86</b>
06/2016	IMS - Institute of Mine Seismology	Austrália	24.250,08	15%	3.637,51
06/2016	Roughstock Mining	EUA	7.970,91	15%	1.195,64
06/2016	Geovariances	França	109.754,52	15%	16.463,18
06/2016	Hazen Research	EUA	73.061,88	15%	10.959,28
06/2016	AngloGold Ashanti Australia Limited	Austrália	1.004.872,44	15%	150.730,87
06/2016	AngloGold Ashanti Australia Limited	Austrália	269.181,45	15%	40.377,22
06/2016	BBE	África do Sul	38.036,95	10%	3.803,70
06/2016	AngloGold Ashanti Limited	África do Sul	2.055.377,06	15%	308.306,56
06/2016	AngloGold Ashanti North America Inc	EUA	442.363,89	15%	66.354,58
06/2016	AngloGold Ashanti North America Inc	EUA	380.868,84	15%	57.130,33
06/2016	AngloGold Ashanti Limited	África do Sul	48.892,92	15%	7.333,94
06/2016	AngloGold Ashanti Limited	África do Sul	14.851,20	10%	1.485,12
<b>Total 06/2016</b>					<b>667.777,91</b>
07/2016	Hazen Research	EUA	9.755,07	15%	1.463,26
07/2016	Roughstock Mining	EUA	7.838,89	15%	1.175,83
07/2016	BBE	África do Sul	580.869,79	10%	58.086,98
07/2016	BBE	África do Sul	66.885,48	10%	6.688,55
07/2016	IMS - Institute of Mine Seismology	Austrália	34.745,42	15%	5.211,81
07/2016	IMS - Institute of Mine Seismology	Austrália	17.481,44	25%	4.370,36
07/2016	AngloGold Ashanti Australia Limited	Austrália	485.875,56	15%	72.881,33
07/2016	AngloGold Ashanti Limited	África do Sul	1.990.833,86	15%	298.625,08
07/2016	AngloGold Ashanti North America Inc	EUA	588.142,39	15%	88.221,36
07/2016	AngloGold Ashanti Limited	África do Sul	565.236,73	10%	56.523,67
07/2016	AngloGold Ashanti North America Inc	EUA	65.397,46	15%	9.809,62
07/2016	AngloGold Ashanti Limited	África do Sul	3.779,02	15%	566,85
<b>Total 07/2016</b>					<b>603.624,71</b>
10/2016	Vektore Exploration Consulting	Canadá	37.544,29	15%	5.631,64

10/2016	Vektore Exploration Consulting	Canadá	30.338,82	15%	4.550,82
10/2016	AngloGold Ashanti Limited	África do Sul	1.427.012,70	15%	214.051,91
10/2016	AngloGold Ashanti North America Inc	EUA	816.320,10	15%	122.448,02
10/2016	AngloGold Ashanti North America Inc	EUA	26.057,18	15%	3.908,58
10/2016	AngloGold Ashanti Limited	África do Sul	44.973,79	15%	6.746,07
10/2016	AngloGold Ashanti Australia Limited	Austrália	392.026,19	15%	58.803,93
10/2016	BBE	África do Sul	571.023,22	10%	57.102,32
<b>Total 10/2016</b>					<b>473.243,28</b>
12/2016	IMS - Institute of Mine Seismology	Austrália	29.553,30	15%	4.433,00
12/2016	Roughstock Mining	EUA	5.457,49	15%	818,62
12/2016	Mira Geoscience	Canadá	28.500,25	15%	4.275,04
12/2016	Glencore Technology	Austrália	134.319,04	15%	20.147,86
12/2016	BBE	África do Sul	611.506,20	10%	61.150,62
12/2016	BBE	África do Sul	3.594,35	10%	359,43
12/2016	AngloGold Ashanti Limited	África do Sul	246.868,77	10%	24.686,88
12/2016	AngloGold Ashanti Australia Limited	Austrália	544.907,32	15%	81.736,10
12/2016	AngloGold Ashanti North America Inc	EUA	1.080.538,97	15%	162.080,84
12/2016	AngloGold Ashanti Limited	África do Sul	120.863,41	10%	12.086,34
12/2016	Hazen Research	EUA	16.767,34	15%	2.515,10
12/2016	GeoK Inc	Canadá	86.004,17	15%	12.900,63
12/2016	Geovariances	França	31.712,48	15%	4.756,87
<b>Total 12/2016</b>					<b>391.947,33</b>

Lançamento do IRRF sobre Remessas ao Exterior, Código 0422, conforme Anexo II do Auto de Infração, e-fl. 47:

Mês/ano	Apurado pelo Fisco (A)	Declarado em DCTF (B)	Crédito Código 0473 (C)	Declarado e Crédito (D = B + C)	Lançamento (L = A - D)	Seção do TVF
11/2015	1.288.700,86	784.558,35	489.330,07	1.273.888,42	14.812,44	4.7
<b>Total 2015</b>	<b>1.363.135,81</b>	<b>803.125,17</b>	<b>545.282,86</b>	<b>1.348.408,03</b>	<b>14.812,44</b>	-
06/2016	667.777,91	285.402,48	381.995,08	667.397,56	380,35	4.13
07/2016	603.624,71	209.733,85	387.413,29	597.147,14	6.477,57	4.13
10/2016	473.243,28	122.759,70	343.245,97	466.005,67	7.237,61	4.13

12/2016	391.947,33	386.193,47	-	386.193,47	5.753,86	4.13
<b>Total 2016</b>	<b>2.136.593,23</b>	<b>1.004.089,50</b>	<b>1.112.654,34</b>	<b>2.116.743,84</b>	<b>19.849,39</b>	-
Total Geral	3.499.729,04	1.807.214,67	1.657.937,20	3.465.151,87	34.661,83	-

Verifica-se que todos os documentos constantes nos autos foram analisados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo-fático probatório, porém não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural em face do lançamento de ofício. Por conseguinte, não cabem reparos ao Auto de Infração, e-fls. 02-07.

### **Declaração de Concordância**

Consta no Acórdão da 3ª Turma DRJ/RPO/SP n.º 14-107.833, de 18.06.2020, fls. 1593-1658, 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):

Da análise conjunta dos Processos Administrativos Fiscais n.º 15504.725986/2019-49 e n.º 15504.725964/2019-89 A impugnante requer a análise conjunta dos Processos Administrativos Fiscais n.º 15504.725986/2019-49 e n.º 15504.725964/2019-89 nos seguintes termos:

(...)

II – Preliminarmente. Conexão entre os PAFs 15504.725986/2019-49 e 15504.725964/2019-58 82) Informa que o Auto de Infração ora impugnado é resultado do MPF n.º 0610100.2019.00026, por meio do qual a Receita Federal do Brasil (RFB)

fiscalizou o recolhimento do IRRF sobre remessas ao exterior realizadas pela Impugnante nos anos 2015 e 2016. Em decorrência do mesmo procedimento fiscal, também foi lavrado o Auto de Infração controlado pelo PAF 15504.725964/2019-98, para exigência do IRRF supostamente não recolhido ou recolhido a menor pela impugnante em relação a algumas das remessas objeto da presente autuação. O Termo de Verificação Fiscal (TVF), que é praticamente idêntico para os dois processos, deixa clara a relação entre as duas autuações.

Registre-se que o escopo original da ação fiscal se restringia apenas a Cide sobre remessas ao exterior. Somente em momento posterior, após terem sido constatadas inconsistências na apuração do IRRF sobre alguns fatos geradores da Cide, se estendeu a ação fiscal para abranger também o imposto, conforme será detalhado mais adiante.

83) Requer a impugnante:

(...)

Assim, como as autuações decorrem de fatos geradores comuns, apurados no âmbito de um mesmo MPF (que analisou todas as remessas ao exterior realizadas pela Impugnante em 2015 e 2016), requer-se, preliminarmente, que seja reconhecida a conexão entre os processos, para que sejam distribuídos e julgados em conjunto, evitando-se decisões contraditórias (em consonância com o disposto no art. 6º, do Regimento Interno do CARF).

(...)

Passo a me pronunciar.

Os Processos Administrativos Fiscais n.º 15504.725986/2019-49 e n.º 15504.725964/2019- 89 já se encontram anexados um ao outro e serão julgados em conjunto.

Convém mencionar erro cometido pela interessada ao apontar um dos Processos em comento: trata-se do Processo Administrativo Fiscal n.º 15504.725964/2019-89, e não do Processo de n.º 15504.725964/2019-58 ou n.º 15504.725964/2019-98 por ela referidos.

Da reprodução dos ensinamentos de autores diversos

Em sua impugnação, a contestadora reproduz ensinamentos de autores diversos.

Passo a me pronunciar.

Esclareço que os ensinamentos trazidos pela interessada, embora mereçam reverência, não possuem eficácia normativa porque não constituem normas complementares no Direito Tributário.

Assim, basearei meu julgamento na legislação sem me vincular a nenhum dos ensinamentos doutrinários, o que não significa que, eventualmente, eu possa, coincidentemente, ter idêntico entendimento.

Cabe aqui um esclarecimento: as Delegacias de Julgamento estão vinculadas à lei (art. 142, parágrafo único, do CTN), às normas legais e regulamentares (art. 116, III, da Lei n.º 8.112/1990), às Súmulas do CARF aprovadas pelo Ministro de Estado da Fazenda e com efeito vinculante em relação à administração tributária federal (Portaria MF n.º 383/2010), e ao entendimento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos (art. 7º da Portaria MF n.º 341, de 12 de julho de 2011), não estando vinculadas às decisões incidentais proferidas pelo Conselho de Contribuintes, atual CARF, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, e nem às decisões incidentais proferidas por Tribunais, salvo se houver Resolução do Senado que suspenda a execução (eficácia erga omnes), no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal (art. 52, X, Constituição Federal de 1988).

Passo ao exame das alegações e do feito fiscal.

Do mérito

Do efeito vinculante das normas emitidas pela RFB Apresento o efeito vinculante de determinadas normas emitidas pela RFB.

A Portaria RFB n.º 3.222, de 8 de agosto de 2011, disciplina a formulação, o encaminhamento e a solução de Consulta Interna relativa à interpretação da legislação tributária. O art. 6 desta Portaria trata do efeito vinculante das Soluções de Consulta Interna, disciplinando o seguinte:

Art. 6º As SCI elaboradas pela Cosit e as por ela aprovadas terão efeito vinculante em relação às unidades da RF8, a partir de sua publicação no sítio da Secretaria da Receita Federal (RF8) na internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

Art. 7º Verificada a relevância da matéria, o Coordenador-Geral da Cosit poderá propor ao Subsecretário de Tributação e Contencioso a aprovação de Parecer Normativo (PN) emitido pela Cosit, relativamente à matéria que tenha sido objeto de SCI.

§ 1º O ato de que trata o caput poderá ser editado independentemente de prévia edição de SCI.

§ 2º O PN deverá ser publicado no Diário Oficial da União (DOU).

A Portaria RFB n 379, de 27 de março de 2013, revogou a Portaria RFB n 3.222/2011. Eis os artigos que tratam do efeito vinculante de determinadas normas no âmbito da RFB pela Portaria RFB n 379/2013:

Art. 6º A CI será solucionada mediante os atos “Solução de Consulta Interna (SCI)” ou “Nota Técnica (NT)”, constantes do Sistema Decisões-W.

§ 1º A CI será solucionada por meio de NT quando for necessário:

I - proteger o sigilo do caso concreto nas hipóteses em que, dada sua especificidade, for inviável tratá-lo em tese;

II - resguardar às atividades de inteligência, bem como de investigação ou fiscalização em andamento, relacionadas com a prevenção ou repressão de infrações, tais como os procedimentos internos de fiscalização ou de controle da arrecadação.

(...)

Art. 8º A SCI terá efeito vinculante no âmbito da RFB, a partir de sua publicação no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

§ 1º A Nota Técnica a que se refere o art. 6º terá o mesmo efeito vinculante da SCI, vedada a sua publicação em observância ao disposto no art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) e no inciso VIII do art. 23 da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2012 - Lei de acesso à informação.

§ 2º A publicação da SCI na internet será precedida por sua divulgação interna, ainda sem numeração própria, mas identificada pelo número do e-processo no qual é tratada.

§ 3º Ficará sobrestada a publicação da SCI, até que se confirme ou reforme o entendimento nela firmado, na hipótese de, no prazo de 15 (quinze) dias de sua divulgação na forma do §22, a Cosit receber das unidades questionamentos devidamente fundamentados quanto à interpretação adotada.

§ 4º A SCI receberá numeração sequencial anual na Cosit.

§5º A Nota Técnica será divulgada no âmbito da RFB na intranet e no Sistema Decisões-w e a ela aplica-se, no que couber, o disposto nos §§ 22 a 42.

§ 6º O efeito vinculante de que trata o § 1º tem início com a divulgação da Nota Técnica numerada e assinada.

Art. 9º Verificada a relevância da matéria consultada, o Coordenador-Geral da Cosit poderá propor emissão de Parecer Normativo (PN).

Parágrafo único. O PN será publicado no Diário Oficial da União (DOU).

Posteriormente, surgiu a Instrução Normativa nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, dispondo sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Reproduzo o seu art. 9º, que versa sobre o efeito vinculante de normas emitidas no âmbito da RFB:

Art. 92 A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre

na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1434, de 30 de dezembro de 2013)

Revogando a Portaria RFB n.º 379/2013, foi publicada a Portaria RFB n.º 2.217, de 19 de dezembro de 2014, que disciplina a Consulta Interna (CI), a consulta à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a revisão de atos legais e normativos elaborados e editados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Reproduzo os artigos que tratam do efeito vinculante das normas no âmbito da RFB:

Art. 6º A CI será solucionada mediante os seguintes atos:

I - Solução de Consulta Interna (SCI);

II - Nota Técnica (NT); ou III - Parecer Normativo (PN).

§ 1º A CI será solucionada por meio de NT quando for necessário:

I - proteger o sigilo do caso concreto nas hipóteses em que, dada sua especificidade, for inviável tratá-lo em tese;

II - resguardar às atividades de inteligência, bem como de investigação ou fiscalização em andamento, relacionadas com a prevenção ou repressão de infrações, tais como os procedimentos internos de fiscalização ou de controle da arrecadação; e

III - subsidiar a edição ou alteração de ato normativo e a construção ou alteração de programas e sistemas da RFB.

§ 2º A solução da CI será por meio de PN quando relevante a matéria consultada.

§ 3º A minuta de SCI, de NT, nas hipóteses previstas nos incisos I e II do § 1º, ou de PN deverá ser objeto de crítica pelas unidades referidas no art. 2º, nos termos definidos pela Cosit.

§ 4º A CI será arquivada pela Cosit quando a dúvida for solucionada por ato normativo ou no interesse da administração.

§ 5º Nas NT de que tratam os incisos I e II do § 1º deverá constar expressamente ressalva, consignando sua sujeição ao sigilo fiscal ou profissional nos termos do art. 198 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, do art. 154 do Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, do inciso VIII do art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, do art. 22 e inciso VIII do caput do art. 23 da Lei n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011, e do inciso I do caput do art. 6º do Decreto n.º 7.724, de 16 de maio de 2012, conforme modelo a seguir:

“Ato sujeito ao sigilo fiscal/profissional. Art. 198 do CTN; art. 154 do Código Penal; art. 116, inciso VIII da Lei n.º 8.112, de 1990; arts. 22 e 23, inciso VIII da LAI - Lei n.º 12.527, de 2011; art. 6º, inciso I do Decreto n.º 7.724, de 2012.”

§ 6º Na NT de que trata o inciso III do § 12 deverá constar a ressalva de acesso restrito de que trata o art. 8º.

Art. 7º Terá efeito vinculante no âmbito da RFB, a partir de sua publicação:

I – na internet, no sítio da RFB, a SCI;

II – no Boletim de Serviço da RFB (BS), a NT; e

III – no Diário Oficial da União (DOU), o PN.

§ 1º O disposto no caput não se aplica às NT nas hipóteses previstas no inciso III do § 1º do art. 6º e no art. 8º.

§ 2º A SCI e o PN serão divulgados no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

§ 3º É vedada a divulgação da NT de que trata o art. 62 e a de que trata o art. 82 enquanto o ato normativo a que ela se refere não for publicado.

§ 4º A SCI e a NT receberão numeração sequencial anual na Cosit.

Art. 8º Ressalvado o disposto no §1º, cabe exclusivamente à Cosit consultar a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sobre interpretação de legislação tributária, aduaneira e correlata de interesse da RFB, por meio de NT na qual deverá constar expressamente a ressalva de que se trata de informação preparatória de ato normativo e de acesso restrito, nos termos do § 3º do art. 7º da Lei nº 12.527, de 2011, conforme modelo a seguir:

“Ato Preparatório. LAI - Art. 7º, § 3º; Decreto nº 7.724, de 2012, art. 3º, inciso XII e art. 20.

Acesso restrito até a decisão do requerimento administrativo que o originou.”

§ 1º Cabe à Subsecretaria de Gestão Corporativa (Sucor) consultar a PGFN em assuntos de sua competência, ressalvada a hipótese de a dúvida ser sobre a legislação tributária referente aos servidores, quando se aplica a regra prevista no caput.

§ 2º As demais Coordenações-Gerais e Especiais encaminharão eventuais questionamentos à Cosit que decidirá a pertinência de solucioná-los por meio de SCI, NT ou consultar à PGFN.

A Portaria RFB nº 2.217/2014 foi revogada pela Portaria RFB nº 1.936, de 6 de dezembro de 2018, atualmente em vigor, que dispõe sobre Consulta Interna, consulta à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, solução de conflitos de competência entre unidades descentralizadas, revisão de atos normativos elaborados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sobre a realização de atividades em colaboração com a Coordenação-Geral de Tributação pelas Divisões de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil e por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. Os seguintes artigos versam sobre o efeito vinculante de normas emitidas no âmbito da RFB:

Art. 6º A Consulta Interna será solucionada mediante os seguintes atos, ressalvado o disposto no § 2º:

I – Solução de Consulta Interna (SCI);

II - Parecer; ou III - Parecer Normativo (PN);

§ 1º A Consulta Interna será solucionada por meio de Parecer Normativo na hipótese de versar sobre matéria que, por sua relevância, deva ser aprovada pelo Subsecretário-Geral da Receita Federal do Brasil.(Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 1234, de 16 de julho de 2019)

§ 2º Além dos atos a que se referem os incisos I, II e III do caput, a Consulta Interna poderá ser solucionada com a edição de ato normativo específico.

§ 3º Ressalvada a urgência e no interesse da Administração, a minuta de SCI e de Parecer Normativo será objeto de crítica pelas unidades referidas no art. 22, nos termos definidos em ato específico.

§ 4º A Consulta Interna será arquivada pela Cosit quando a questão objeto da consulta for solucionada por meio de ato normativo ou no interesse da Administração.

Art. 7º A Consulta Interna será solucionada por meio de Parecer quando for necessário:

I - proteger o sigilo do caso concreto nas hipóteses em que, dada sua especificidade, for inviável tratá-lo em tese;

II - resguardar atividades de inteligência e de investigação ou fiscalização em andamento, relacionadas com a prevenção ou repressão de infrações; e III - subsidiar a edição ou alteração de ato normativo e a construção ou alteração de programas e sistemas da RFB.

§ 1º O Parecer a que se refere o caput deverá conter ressalva expressa em cujos termos fique consignado sua sujeição ao sigilo fiscal ou profissional nos termos do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, do art. 154 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, do inciso VIII do art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, do art. 22 e inciso VIII do caput do art. 23 da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, e do inciso I do caput do art. 6º do Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012, conforme modelo a seguir:

“Ato sujeito ao sigilo fiscal/profissional. Art. 198 do CTN; art. 154 do Código Penal; art. 116, inciso VIII, da Lei nº 8.112, de 1990; arts. 22 e 23, inciso VIII da Lei nº 12.527, de 2011 (LAI); art. 6º, inciso I, do Decreto nº 7.724, de 2012.”

§ 2º Aplica-se ao Parecer utilizado para a finalidade prevista no inciso III do caput a ressalva quanto à restrição de acesso a que se refere o art. 82.

§ 3º O Parecer a que se refere o caput terá efeito vinculante apenas ao consulente e a partir da data de sua ciência.

(...)

#### CAPÍTULO IV DA PUBLICAÇÃO E VINCULAÇÃO

Art. 1º. Terão efeito vinculante no âmbito da RFB, a partir de sua publicação:

I - no Diário Oficial da União (DOU), o Parecer Normativo; e

II - no Boletim de Serviço da RFB, a SCI e o Parecer Sutri.

§ 1º O disposto no caput aplica-se também aos Pareceres Normativos emitidos pela Cosit.

§ 2º A SCI e o Parecer Normativo serão divulgados no sistema Normas - Gestão da Informação.

§ 3º O Parecer Sutri será divulgado no ambiente exclusivamente interno do sistema Normas - Gestão da Informação.

§ 4º As informações e os dados sujeitos ao sigilo fiscal ou funcional, constantes do Parecer Sutri, devem ser excluídos de seu texto antes de sua publicação no Boletim de Serviço da RFB e da divulgação a que se refere o § 3º.

Art. 13. O Parecer a que se refere o art. 7º não será divulgado, salvo o utilizado para a finalidade prevista no inciso III do mesmo artigo, que pode ser divulgado após a publicação do ato normativo editado ou alterado com base nele.

Art. 14. A SCI e o Parecer a que se referem os incisos I e II do art. 6º receberão numeração sequencial anual na Cosit e o Parecer Normativo a que se refere o inciso I I do mesmo artigo receberá numeração sequencial anual no Gabinete da RFB.

Parágrafo único. O Parecer e o Parecer Sutri serão identificados pela nomenclatura “Parecer Cosit/Sutri” e receberão a mesma numeração sequencial.

(grifos nossos)

Em resumo, convém ser ressaltado o efeito vinculante das Soluções de Consulta Interna da Coordenação—Geral de Tributação (Cosit) no âmbito da RFB. Em outras palavras, a aplicação destas normas é obrigatória no âmbito da RFB.

Quanto às Instruções Normativas, o Manual de Elaboração de Atos Normativos do extinto Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, atual Ministério da Economia, dispõe sobre a elaboração de atos normativos diversos, tratando, dentre eles, das instruções normativas. De acordo com o referido Manual:

(...)

#### 4. ESPÉCIES DE ATOS NORMATIVOS

No âmbito dos órgãos centrais, setoriais e seccionais:

a) Instrução Normativa (IN): Ministro de Estado do MARE (atualmente Ministro de Estado do MP) para disciplinar a aplicação de leis, decretos e regulamentos ou para estabelecer diretrizes e dispor sobre matéria de sua competência específica.

(...)

Da definição aqui apresentada, observo que as Instruções Normativas geradas no âmbito da RFB, dentre outras normativas, também são de aplicação obrigatória por seus integrantes em relação aos assuntos por elas disciplinados e, sendo o caso, em relação a todos os contribuintes por elas abrangidos.

Da possibilidade de incidência do IRRF sobre valores pagos em decorrência da contratação de cursos, treinamentos, seminários, congressos e similares no exterior

De acordo com a impugnante, não pode incidir o IRRF sobre valores pagos em decorrência da contratação de cursos, treinamentos, seminários, congressos e similares no exterior (JF África Mining):

(...)

#### III – Razões para Cancelamento da Autuação

III.1 – Não incidência do IRRF sobre valores pagos em decorrência da contratação de cursos, treinamentos, seminários, congressos e similares no exterior (JF África Mining)

84) Informa que, conforme se extrai do TVF, a fiscalização considerou que os pagamentos realizados ao fornecedor JK África Mining em decorrência da contratação de curso à distância (doc. 02) estariam sujeitos à incidência do IRRF.

Reproduz os termos do TVF e, também, planilha-resumo dos documentos fiscais em questão, que foram descritos no Anexo I do Auto de Infração: [...]

85) Defende a contestadora que o entendimento adotado pela RFB alarga abusiva e ilegalmente o âmbito de incidência do imposto. Alega que o Decreto n.º 3.000/1999 arrolou dentre as hipóteses de incidência do IRRF a contratação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

86) Segundo a interessada, no que tange ao conceito de prestação de serviço propriamente dito, devem necessariamente estar presentes uma obrigação de fazer e um cunho econômico/social (onerosidade da prestação, conforme dispõe expressamente o Código Civil. Reproduz os arts. 594 e 596 do Código Civil, assim como ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e Aires Barreto sobre prestação de serviço;

87) Alega a impugnante que não pode ser considerado serviço aquilo que não envolva o esforço humano aplicado à produção;

88) Segue a contestadora:

(...)

Ocorre que o pagamento de cursos, treinamentos, seminários e semelhantes a funcionários não resulta em nenhuma utilidade imediata no âmbito das atividades desenvolvidas pela Impugnante, que consistem na “exploração, pesquisa, lavra, beneficiamento, industrialização, comércio, exportação, importação, transporte e embarque de ouro, e seus subprodutos e de outros minérios e metais preciosos, bem como o exercício de atividades correlatas”.

Tampouco se pode dizer que esse tipo de investimento visa ao lucro, tendo em vista que não produz reflexos econômicos concretos - quantitativos ou qualitativos - em relação à atividade desenvolvida pela empresa.

Para defender a incidência do IRRF sobre o pagamento de cursos e seminários voltados à capacitação profissional, a Fiscalização argumenta que a interpretação da expressão “serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes” deveria ser realizada de acordo com o disposto no art. 17, II, “a”, da Instrução Normativa RFB nº. 1.455/14. Contudo, a remessa de valores para pagamento de cursos e treinamentos não se amolda à definição de serviços técnicos prevista no mencionado art. 17, que assim dispõe:

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 sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

(...)

II - considera-se:

a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e (...)

Resta saber se os cursos, treinamentos, seminários, congressos e similares de que ora se trata podem ser qualificados como “serviço técnico”, isto é, como “a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico”, conforme definição dada pelo art. 17 retromencionado.

É fácil concluir, no entanto, que no caso concreto existe o mero repasse de conhecimento, e não o emprego de uma ação efetiva a gerar qualquer benefício econômico direto à Impugnante (emprego efetivo este que se dará em território nacional).

As instituições de ensino que fornecem os cursos e treinamentos em questão, para fins de capacitação profissional dos funcionários da Impugnante, embora detenham e propaguem conhecimentos que permitam a melhoria dos procedimentos internos no âmbito da ciência da gestão, estão, de fato, fazendo apenas a “transferência de conhecimento” com a finalidade de educar os colaboradores para atuarem no

contexto corporativo, não se confundindo com nenhum tipo de serviço ou assessoria de cunho técnico.

Por outro lado, ainda que se pudesse cogitar qualquer prestação de serviço, a distinção entre essas atividades (prestação de serviços x cursos, treinamentos, seminários e assemelhados) fica ainda mais nítida quando analisado o Decreto n.º 7.708/12, que contempla a classificação oficial dos serviços por meio da Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações – NBS. Veja-se o que dispõe o art. 2º do referido Decreto:

Art. 2º A NBS será adotada como nomenclatura única na classificação das transações com serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, pessoas jurídicas e entes despersonalizados. Considerando os termos do Decreto n.º 7.708/2012, os cursos, treinamentos e afins fornecidos pela Impugnante a seus funcionários podem ser classificados no Capítulo 22 – “Serviços de Educação”, como se extrai de suas Notas Explicativas:

Capítulo 22 - Serviços educacionais 1) Entende-se no âmbito do presente Capítulo:

a) “serviços educacionais” como os serviços afeto à educação, a qual abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais;

(...)

f) “educação superior” como a aquela que abrange os cursos e programas de graduação (abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo); de pós-graduação, compreendendo programas de mestrado e doutorado; cursos de especialização, aperfeiçoamento e outros (abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação e que atendam às exigências das instituições de ensino); e de extensão (abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos em cada caso pelas instituições de ensino);

A lista anexa ao Capítulo 22, por sua vez, arrola dentre os “Serviços de Educação” cursos de extensão, treinamentos, seminários, congressos e similares: [...]

Já os serviços técnicos, que no entender da Fiscalização atrairiam a incidência da CIDE, estão dispostos no Capítulo 14 do Decreto n.º 7.708/2012. O Capítulo 14 do referido Decreto, engloba “Outros serviços profissionais”, esclarecendo, por meio das Notas Explicativas, que a classificação abrange todos os demais serviços profissionais considerados “técnicos” ou “gerenciais”:

O presente Capítulo congrega, em nove diferentes posições, todos os outros serviços empresariais e de produção, exceto os de pesquisa e desenvolvimento (tratados no Capítulo 12), os jurídicos e contábeis (inseridos no Capítulo 13) e os serviços de tecnologia da informação (Capítulo 15). Assim, há uma gama enorme de serviços, dentre os quais citam-se:

- Serviços gerenciais, de consultoria gerencial, de relações públicas e de comunicação social;

- Serviços de arquitetura, planejamento urbano e paisagismo;

- Serviços de engenharia;

- Serviços científicos e outros serviços técnicos;

- Serviços veterinários;

- Serviços de propaganda e de alocação de espaço ou tempo para propaganda;

- Pesquisas de mercado e serviços de pesquisa de opinião pública;
- Serviços fotográficos, videográficos e de processamento de fotografias.

Além desses serviços, o Capítulo 14 reúne na posição 1.1409 todos os demais serviços profissionais, técnicos e gerenciais não classificados em outras posições necessários às empresas e a produção, como por exemplo, os serviços de desenho industrial, consultoria ambiental ou serviços de tradução e de intérpretes.

Ora, se o Decreto n.º 7.708/2012 consubstancia o parâmetro oficial de classificação de serviços, não considerando para seus fins os cursos de extensão, treinamentos, seminários, congressos e similares como “serviços técnicos” (tendo inclusive criado uma classificação específica para esses itens denominada “Serviços Educacionais”), a tentativa de equiparação que defende a RFB é manifestamente abusiva, pois implica um alargamento ilegal do âmbito de incidência do IRRF.

No mínimo, ainda que afastadas todas as premissas acima (o que apenas para argumentar se admite), os pagamentos decorrentes dos cursos em questão deveriam ser enquadrados na regra de isenção tratada pelo art. 1º, § 3º, V da IN RFB 1.214/11 (vigente à época) para fins de redução do crédito tributário, dado o seu inegável conteúdo científico.

Destaca-se que, no TVF, a Fiscalização afasta a aplicação da isenção tratada pela IN 1.214/11 exclusivamente porque “o curso em questão foi realizado na modalidade à distância e a IN RFB 1.214, de 2011, vigente à época, aplicava-se somente a gastos pessoais entendidos como “pagamentos de despesas relacionadas a treinamentos ou estudos [...], sempre que o treinamento ou curso for presencial”.

Ocorre que a IN 1.214/11, quanto a este ponto, impõe limitação que a própria Lei n.º 12.249/10 não traz, extrapolando os limites do seu poder regulamentar.

Veja-se que o caput do art. 26 da referida lei, na redação vigente à época dos fatos geradores, não exigia a forma presencial:

Art. 60. Ficam isentos do Imposto de Renda na fonte, de 1º de janeiro de 2011 até 31 de dezembro de 2015, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013) (...)

Diante dessas considerações, conclui-se que os pagamentos realizados em decorrência de capacitação profissional dos funcionários da Impugnante (por meio de cursos, treinamentos, seminários e outros) estão fora do campo de incidência do imposto, devendo ser cancelada a autuação quanto a este ponto.

Quando menos, o crédito tributário deve ser reduzido, mediante a aplicação da isenção tratada pelo art. 1º, §3º, V da IN RFB 1.214/11.

(...)

Passo a me pronunciar.

O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999),

tratava do Imposto de Renda na Fonte referente às remessas ao exterior nos seguintes termos:

**CAPÍTULO V RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR**

### Seção I Contribuintes

Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17 (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b");

III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19 (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 97, alínea "c", e Lei n.º 9.718, de 1998, art. 12); IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a certidão, no caso previsto no art. 879 (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 17, § 3º).

(...)

### Seção VI

#### Rendimentos de Serviços Subseção

##### I Serviços Técnicos e Assistência Técnica e Administrativa Incidência

Art. 708. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (Decreto-Lei n.º 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 6º, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 28 e Lei n.º 9.779, de 1999, art. 7º).

Parágrafo único. A retenção do imposto é obrigatória na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 100).

(...)

(grifos nossos)

O Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018, continua a tratar do Imposto de Renda na Fonte referente às remessas ao exterior:

#### CAPÍTULO V DOS RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR Seção

##### I Dos contribuintes

Art. 741. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, observado o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 97, caput, alínea "a");

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por período superior a doze meses, exceto aqueles mencionados no art. 15 (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 97, caput, alínea "b");

III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do parágrafo único do art. 17 (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 97, caput,

alínea “c” ; e Lei nº 9.718, de 1998, art. 12, caput, inciso I) ; e IV - pela pessoa física residente no País que passar à condição de não residente, a partir da data de caracterização da nova condição (Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 32) .

Parágrafo único. O imposto sobre a renda incidirá no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos, o que ocorrer primeiro (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, caput).

(...)

Seção VI

Dos demais rendimentos de serviços

Subseção I

Dos serviços técnicos e da assistência técnica e administrativa

Incidência

Art. 765. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do País e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e da data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 6º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 28 ; Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º ; Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, art. 22-A ; e Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º).

Parágrafo único. A retenção do imposto sobre a renda será obrigatória na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, caput ). (grifos nossos)

Quanto à Solução de Consulta Cosit nº 104, de 7 de abril de 2014, vinculante no âmbito da RFB, esta dispõe sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior em decorrência da participação de empregados e/ou diretores em eventos StartUp.

Reproduzo a ementa e trechos desta Solução de Consulta , com a finalidade de verificar se as remessas realizadas pela impugnante estão conforme o que consta desta normativa.

Ementa da Solução de Consulta Cosit nº 104/2014:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE.

**PARTICIPAÇÃO EM EVENTO "STARTUP" NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA SOBRE REMESSAS.**

Estão sujeitos ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, a partir de 1º de janeiro de 2002, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior em decorrência da participação de empregados e/ou diretores em eventos "StartUp".

Dispositivos Legais: Lei nº 10.168, de 2000, e alterações posteriores, art. 2º e §§ 1º e 2º; Decreto nº 4.195, de 2002, art. 10; IN RFB nº 1.455, de 2014, art. 17, II, "a".

Trechos da Solução de Consulta Cosit nº 104/2014:

Com relação ao assunto, dispõe a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que instituiu a CIDE, na redação dada pelas Leis n.2 10.332, de 19 de dezembro de 2001, e nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007:

Art. 2.2 Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1º - A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007) (Vide Art. 21 da Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 3.º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei n.º 10.332, de 19.12.2001).

(...).

O Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, ao regulamentar a Lei nº 10.168, de 2000, e, em específico, o art. 2.º transcrito, assim delimitou o seu objeto:

Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

- I - fornecimento de tecnologia;
- II - prestação de assistência técnica:
  - a) serviços de assistência técnica;
  - b) serviços técnicos especializados;
- III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;
- IV - cessão e licença de uso de marcas; e
- V - cessão e licença de exploração de patentes.

Da leitura das normas transcritas, infere-se que a CIDE Remessas é devida:

a) pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, signatária de contratos firmados com residentes ou domiciliados no exterior, que, em decorrência, remeta recursos ao exterior;

b) pela pessoa jurídica signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior, que em decorrência, remeta recursos ao exterior;

c) a partir de 1.º/01/2002, pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior e

d) também a partir de 1.º/01/2002, pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. Portanto, de se ressaltar que o campo de incidência da CIDE foi ampliado para além dos negócios jurídicos que envolvem transferência de tecnologia.

Assim delimitado o campo de incidência da CIDE, resta saber se as remessas enviadas ao exterior para a participação de empregados e/ou diretores em congressos, seminários, cursos, treinamentos e similares no exterior subsumam-se a algum dos conceitos conferidos no art. 10 do Decreto n.º 4.195, de 2002.

(...)

Sob esse prisma, a remessa de pagamentos ao exterior, com vistas à participação dos empregados e/ou diretores em eventos “StartUps”, pode ser entendida como contrapartida pela prestação de serviço técnico nos limites do conceito contido no art. 17, II, “a”, da Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 6 de março de 2014, assim enunciado:

Capítulo XVI Da Remuneração de 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 sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

(...).

II considera-se:

a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e (...).

Conclusão

Diante do exposto, responde-se à consultante que, a partir de 1º de janeiro de 2002 (vigência da Lei n.º 10.332, de 2001), os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior, a título de participação de empregados e/ou diretores em eventos “StartUps”, podem ser entendidos como remuneração por serviços técnicos nos termos do conceito contido na alínea “a” do inciso II do art. 17 da IN RFB n.º 1.455, de 2014, estando, portanto, sujeitos à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE.

(grifos nossos)

A fiscalização, em seu Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 12 a 48), versou sobre cada um dos potenciais congressos, seminários, cursos, treinamentos e similares no exterior (e-fls. 36 a 45).

Relaciono, agora, os eventos que deram origem à tributação aqui em observação:

a) JK África Mining ... Contratação de curso à distância do programa HRM3, elaborado no exterior.

Analisando detidamente o evento ora elencado, verifico que este se encontra no campo de incidência do IRRF e da CIDE, de acordo com o que disciplina a Solução de Consulta Cosit n.º 104/2014. O evento aqui observado depende de conhecimentos técnicos especializados ou envolve assistência administrativa ou prestação de consultoria, e é realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, é decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

Não assiste razão à contestadora quando afirma que as instituições de ensino que fornecem os cursos e treinamentos em questão, para fins de capacitação profissional dos funcionários da impugnante, embora detenham e propaguem conhecimentos que permitam a melhoria dos procedimentos internos no âmbito da ciência da gestão, estão, de fato, fazendo apenas a “transferência de conhecimento” com a finalidade de educar os colaboradores para atuarem no contexto corporativo, não se confundindo com nenhum tipo de serviço ou assessoria de cunho técnico. Afirmando que todos os eventos elencados são de cunho eminentemente técnico. E mais: existe a necessidade de elevado grau de especialização para realizá-los. Afirmando, em consequência, que se enquadram na definição de serviço técnico constante da Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 6 de março de 2014.

E não há que se falar em isenção de IRRF, como pretende a contestadora. Trata-se de evento realizado à distância, e as isenções citadas pela interessada versam sobre a necessidade de viagem, ou seja, são aplicadas a eventos na modalidade presencial.

Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010

Art. 60. Ficam isentos do Imposto de Renda na fonte, de 1º de janeiro de 2011 até 31 de dezembro de 2015, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

(...)

(grifos nossos)

A Instrução Normativa RFB n.º 1.214, de 12 de dezembro de 2011, versou sobre os limites para remessa de valores, isentos do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais. Portanto, alinhada com o previsto na Lei n.º 12.249/2010.

Em consequência, deve ser mantida na íntegra a autuação neste tópico tratada.

Da possibilidade de inclusão do IRRF na própria base de cálculo Entende a interessada que não pode ocorrer inclusão do IRRF na própria base de cálculo.

Reproduzo seus argumentos:

(...)

II.2 Não inclusão do IRRF na própria base de cálculo. Não assunção do ônus do tributo.

Arts. 725 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99) e 64 da IN RFB n.º 1.500/14.

89) Informa que, além de ter sido autuada pela ausência de recolhimento do IRRF nas remessas antes descritas, a fiscalização lançou em desfavor da impugnante diferenças supostamente devidas nos meses de junho, julho, outubro e dezembro de 2016, sob o fundamento de que a empresa deveria ter incluído os valores recolhidos a título de IRRF na base de cálculo do próprio imposto. Em função deste entendimento, a fiscalização realizou o reajustamento das respectivas bases de cálculo, apurando os saldos que supostamente seriam devidos pela impugnante, o que refletiu também na apuração dos valores supostamente devidos a título de CIDE nesses períodos (lançados no Auto de Infração controlado pelo PAF 15504.725986/2019-49). Reproduz os fundamentos expostos no TVF. As planilhas constantes dos Anexos I e II do Auto de Infração discriminam os respectivos documentos fiscais (doc. 03) e os valores lançados: [...]

90) Entende que, também neste ponto, a exigência fiscal é manifestamente insubsistente. Apresenta o disposto no art. 725 do RIR/1999:

Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei n.º 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei n.º 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).

91) Apresenta, também, o art. 64 da Instrução Normativa (IN) RFB n.º 1.500/14:

Art. 64. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, é considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recai o imposto.

§ 1º Para reajustamento da base de cálculo aplica-se a seguinte fórmula: (...)

92) Continua a impugnante:

(...)

Portanto, segundo as referidas disposições legais, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, na hipótese de a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento, sobre o qual recairá o imposto. Essa prática, denominada “gross up”, é comum no comércio internacional de serviços e implica em aumento na carga efetiva do tributo, mas possibilita que o prestador de serviços não seja afetado pelos tributos no país de origem do pagamento.

Ocorre que, no caso concreto, não foi a Impugnante quem assumiu o ônus do IRRF devido, o que justifica a não inclusão do imposto em sua própria base de cálculo.

Conforme informado na resposta ao Termo de Intimação n.º 06, em razão de acordos de bitributação firmados pelo Brasil com a África do Sul (aprovado pelo Decreto Legislativo 301/2006 e regido pelo Decreto n.º 5.922/2006) e com o Canadá (aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 28/1985 e regido pelo Decreto n.º 92.318/1996) - países onde residem os destinatários das remessas em questão -, foi convencionado entre as partes que o ônus da tributação recairia sobre os próprios prestadores residentes no exterior, dada a possibilidade de tais montantes serem deduzidos do imposto devido nos seus países de origem.

Assim, a Impugnante transferiu aos prestadores o valor pactuado nos contratos, líquido do imposto, observando estritamente o que dispõe a legislação.

A título de exemplo, cite-se a remessa objeto da invoice INC15120A, descrita no Anexo I do Auto de Infração (valor de US\$10.099,20): [...]

Conforme se verifica nos registros da Impugnante, foram contabilizados o valor devido (pactuado em contrato) de US\$10.099,20 e o desconto de US\$1.009,92 a título de IRRF, sendo que o valor pago ao fornecedor residente no exterior foi de US\$9.089,28 (US\$10.099,20 - US\$1.009,92) - doc. 04. [...]

Neste caso, a Impugnante, na qualidade de responsável tributária, recolheu o imposto retido para o governo brasileiro, deduzindo esse montante do valor remetido à África do Sul (o que também ocorreu nas oito demais remessas autuadas por esta razão), o que atesta que o ônus do tributo efetivamente recaiu sobre o prestador.

Veja-se que a Fiscalização não nega que a Impugnante não tenha assumido o ônus da tributação, limitando-se a afirmar que as convenções internacionais não implicariam, necessariamente, a transferência do ônus tributário ao prestador.

Ocorre que os documentos ora acostados fazem prova inequívoca de que a Impugnante não assumiu esse ônus, o que não pode ser desconsiderado, sob pena de violação ao princípio da Verdade Material.

Com efeito, a pretensão fazendária viola frontalmente os arts. 725 do Decreto nº 3.000/99 e 64 da IN RFB 1.500/14, o que não pode ser admitido, sobretudo porque a atuação administrativa deve ser pautada pelo princípio da legalidade (art. 2º da Lei nº. 9.784/997).

Na seara tributária, o art. 150 da CF dispõe ser vedado aos entes federados “exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça”. No mesmo sentido é a previsão do art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. Destarte, considerando que a pretensão fazendária de incluir o IRRF na sua própria base de cálculo, nas hipóteses autuadas (em que o prestador assumiu o ônus da tributação), vai de encontro à disposição expressa contida nos arts. 725 do Decreto nº. 3.000/99 e 64 da IN RFB 1.500/14, deve ser cancelada a exigência fiscal.

(...)

Passo a me pronunciar.

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, dispõe sobre o tratamento tributário 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.

SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XVI do art. 19 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. 29 Publique-se no Diário Oficial da União.

Art. 39 Revogue-se o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 1, de 5 de janeiro de 2000. [...]

A redação é clara, ao estipular que, se o Acordo ou a Convenção autorizar a tributação no Brasil, o regime tributário aplicável será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção, tanto no caso de royalties, como no de prestação de serviços ou de assistência técnica.

No presente caso, ao analisar os Decretos nº 5.922, de 3 de outubro de 2006, e nº 92.318, de 22 de janeiro de 1986, confirmo o que foi afirmado pela fiscalização (e-fls. 43):

(...)

As convenções internacionais mencionadas pelo contribuinte permitem ao prestador aproveitar, em determinadas hipóteses nelas estabelecidas, o imposto retido no Brasil para compensar aquele devido para o estado estrangeiro que jurisdiciona o território em que está sediado, mas em nenhuma hipótese tais convenções implicam que o ônus tributário perante o estado brasileiro tenha sido transferido do tomador ao prestador de serviços.

Como o próprio contribuinte menciona em sua resposta, ele continua sendo o “responsável tributário pelo recolhimento aos cofres públicos do governo brasileiro”, remetendo “o montante de pagamento [...] líquido do Imposto Retido”.

(...)

(grifos nossos)

Por se tratar de pagamento à pessoa jurídica situada no exterior, a retenção do imposto de renda é de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora. Neste regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte no momento em que surge a obrigação tributária. O ônus da retenção é da fonte pagadora, já que, não possuindo sequer cadastro na RFB, não poderia a pessoa física ou jurídica estrangeira efetuar recolhimento em nome próprio. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o beneficiário com sede no exterior.

Quanto ao reajustamento da base de cálculo do IRRF, observo que o art. 725 do RIR/1999 e o art. 64 da IN RFB n.º 1.500/2014 tratam do reajustamento da referida base de cálculo. E é necessário reajustar o valor líquido da remessa ao prestador, chegando ao valor bruto dos serviços então prestados, nos casos em que o prestador não pode assumir o ônus tributário perante o ente tributário nacional. Trata-se do caso em comento.

A interessada afirma que os valores remetidos foram líquidos dos impostos retidos.

Atuando como fonte pagadora, na condição de responsável pela retenção e efetivo recolhimento dos tributos aos cofres públicos brasileiros, resta necessário o reajustamento do rendimento bruto, sobre o qual recai o imposto, pois a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue é considerada líquida, nos termos do art. 64 da IN RFB n.º 1.500/2014.

Portanto, correto o reajustamento da base de cálculo do IRRF. E, pelo fato de o IRRF fazer parte da base de cálculo da CIDE, também está correto o reajustamento da base de cálculo da CIDE.

Da possível ofensa ao Princípio da Verdade Material

Apresento as alegações da interessada em relação à possível ofensa ao Princípio da Verdade Material:

(...)

Ocorre que os documentos ora acostados fazem prova inequívoca de que a Impugnante não assumiu esse ônus, o que não pode ser desconsiderado, sob pena de violação ao princípio da Verdade Material.

Com efeito, a pretensão fazendária viola frontalmente os arts. 725 do Decreto n.º 3.000/99 e 64 da IN RFB 1.500/14, o que não pode ser admitido, sobretudo porque a atuação administrativa deve ser pautada pelo princípio da legalidade (art. 2º da Lei n.º 9.784/997).

Na seara tributária, o art. 150 da CF dispõe ser vedado aos entes federados “exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça”. No mesmo sentido é a previsão do art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN):

(...)

Passo a me pronunciar.

Inicialmente esclareço que, segundo o art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, é “vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”, exceto nas hipóteses previstas no seu § 6º.

Em conformidade com esta vedação, o art. 7º, inc. V, da Portaria MF n.º 341/2011, que disciplina o funcionamento das Delegacias de Julgamento, determina

que o julgador observe as normas legais e regulamentares (art. 116, III, da Lei nº 8.112/90), bem assim como o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

A impossibilidade de apreciação de questões ligadas à inconstitucionalidade/ilegalidade também foi objeto de súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, o questionamento sobre a validade jurídica de qualquer norma em vigor não deve ser enfrentado na esfera administrativa, uma vez que, por força do próprio texto constitucional, o Poder Judiciário é o foro exclusivo para análise deste tipo de matéria.

Registre-se, também, que as leis tributárias, uma vez publicadas, integram o ordenamento jurídico, estando revestidas da presunção tanto de constitucionalidade quanto de legalidade, competindo às autoridades administrativas, devido a sua subordinação ao princípio da legalidade, tão somente velar pelo seu fiel cumprimento.

#### Conclusão

Por todo o exposto, decido NEGAR PROVIMENTO À IMPUGNAÇÃO e JULGAR PROCEDENTES os lançamentos efetuados.

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma DRJ/RPO/SP nº 14-107.833, de 18.06.2020, fls. 1593-1658, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

#### **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 nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

#### **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). Ademais, o Parecer Normativo Cosit nº 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 nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF nº 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 n.º 343, de 09 de julho de 2015).

### **Dispositivo**

Em assim sucedendo voto em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva