



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.725964/2019-89
ACÓRDÃO	9101-007.162 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	1 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	ANGLOGOLD ASHANTI CÓRREGO DO SITIO MINERAÇÃO S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015, 2016

ADMISSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL. REMESSA AO EXTERIOR. IRRF. CONTRAPRESTAÇÃO POR CURSOS, CONGRESSOS E SEMINÁRIOS. ACORDO DE BITRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

No exame de admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade, do prequestionamento da matéria e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso que haja divergência interpretativa, a ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do **Acórdão nº 1003-003.672**, proferido em 04.07.2023, pela 3ª Turma Extraordinária da 1ª Seção de Julgamento (fls. 1692/1754) assim ementado:

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.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso voluntário.

Em face de tal decisão, interpôs o sujeito passivo recurso especial (fls. 1764/1784), sustentando que o **Acórdão nº 1003-003.672** conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “não incidência de IRRF sobre remessas decorrentes da contratação de cursos, treinamentos, seminários, congressos e similares no exterior, em face de tratado para evitar a bitributação”. Indicou como paradigmas os Acórdãos de números 2202-009.639 e 2401-006.997.

Sobreveio o despacho de admissibilidade (fls. 1863/1867), que deu seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

10. Afirma-se, em síntese, que “o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente daquela que lhe foi atribuída por outras Turmas deste Conselho Administrativo (2ª TO da 2ª Câmara da 2ª Seção e 1ª TO da 4ª Câmara da 2ª Seção), as quais, adversamente, reconheceram a obrigatória aplicação dos tratados internacionais firmados para evitar a dupla tributação da renda e, diante disso, afastaram a cobrança do IRRF.”

11. Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

12. A **decisão recorrida**, tratando-se de “contratos de prestação de serviços técnicos” e de “contratos de compartilhamento de custos de serviços técnicos correspondentes”, entendeu que, “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 nº 3.000, de 26 de março de 1999)” e, ainda, que, “no que se refere à aplicação dos acordos internacionais nas remessas realizadas para a África do Sul, [...], o IRRF previsto no art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999, é de tributação exclusiva na fonte, cujo ônus é da fonte pagadora, implicando no necessário reajustamento do respectivo rendimento bruto para apuração do imposto devido, já que o valor de cada remessa efetuada ao exterior é considerada líquida (art. 5º da Lei nº 4.154, de 28 de novembro de 1962 e art. 20 da Instrução Normativa SRF nº 15, de 06 de fevereiro de 2001)”.

13. O **primeiro acórdão paradigma apontado** decidiu, **de modo diametralmente oposto**, tratando-se de “rendimentos de serviços de caráter geral (prestação de serviços de turismo), [...], os quais se assemelham aos serviços técnicos sem transferência de tecnologia”, que “o lançamento [de IRRF, esclareço] deve ser cancelado porque será caso de subsunção ao artigo 7 do Tratado Brasil-Itália”.

14. Também o **segundo acórdão paradigma apontado** decidiu, **de modo diametralmente oposto**, tratando-se de “remuneração de serviços técnicos especializados prestados por residentes ou domiciliados no exterior”, que “não se aplica a tributação do IRRF sobre os pagamentos feitos por empresa brasileira para empresa francesa, uma vez que deve ser aplicado o artigo 7º da Convenção celebrada entre Brasil e França para evitar a Bitributação da Renda”.

15. Há que se observar, por oportuno, que, embora se trate de remuneração de prestação de serviços técnicos de natureza distinta em cada caso, o que se discute, em última análise, é a prevalência, ou não, do disposto no art. 7º da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, relativo aos lucros de uma empresa de um Estado Contratante, em face da tributação do IRRF, prevista na legislação nacional (arts. 682 e 685 do RIR/1999).

16. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada.**

No mérito, alega o sujeito passivo em seu recurso especial, em resumo, que (i) a remessa de valores para pagamento de cursos e treinamentos não se amolda à definição de serviços técnicos prevista no art. 17 da IN RFB n.º 1.455/2014; (ii) 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; (iii) o Decreto n.º 7.708/2012 consubstancia o parâmetro oficial de classificação de serviços e não considera para seus fins os cursos de extensão, treinamentos, seminários, congressos e similares como “serviços técnicos”; (iv) 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; (v) caput do art. 60 da referida lei, na redação vigente à época dos fatos geradores, não exigia a forma presencial para fins de isenção, razão pela qual a referida IN n.º 1.214/2011, quanto a este ponto, impõe limitação que a própria Lei nº. 12.249/10 não traz; e (vi) 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 Africa Mining, vez que se trata 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.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 1869/1876), sustentando, em síntese, que (i) o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014 estipula 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; (ii) por se tratar de pagamento à pessoa jurídica situada no exterior, a retenção do imposto de renda é de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora; (iii) 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; (iv) pelo fato de o IRRF fazer parte da base de cálculo da CIDE, também está correto o reajustamento da base de cálculo da CIDE.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E os embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

No presente caso, o sujeito passivo foi cientificado do acórdão recorrido em 27.07.2023 (fl. 1759) e interpôs o recurso especial em 11.08.2023 (fl. 1761). Diante disso, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

Com relação ao prequestionamento, a matéria objeto do recurso especial é a “não incidência de IRRF sobre remessas decorrentes da contratação de cursos, treinamentos, seminários, congressos e similares no exterior, em face de tratado para evitar a bitributação”. A decisão recorrida, entretanto, em um primeiro momento, não enfrenta a aplicação de tratado para evitar a bitributação às remessas decorrentes de tais serviços, se limitando a afirmar que “a Recorrente não comprova que em relação aos valores apurados no lançamento de ofício se

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

² Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

encontra amparada pelas normas previstas no Decreto nº 5.922, de 03 de outubro de 2006” (fl. 1711), que promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrado em Pretória, em 8 de novembro de 2003. E, em seguida, invoca novamente o Decreto nº 5.922/2006, apenas para afirmar que a norma contempla a referida convenção e complementa que, entretanto, “no Brasil, o IRRF previsto no art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999, é de tributação exclusiva na fonte”. Confira-se:

O Decreto nº 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: (...)

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 nº 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. 1º da Instrução Normativa RFB nº 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 nº 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 nº 5.922, de 03 de outubro de 2006. Entretanto, no Brasil, o IRRF previsto no art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999, é de tributação exclusiva na fonte, cujo ônus é da fonte pagadora, implicando no necessário reajustamento do respectivo rendimento bruto para apuração do imposto devido, já que o valor de cada remessa efetuada ao exterior é considerada líquida (art. 5º da Lei nº 4.154, de 28 de novembro de 1962 e art. 20 da Instrução Normativa SRF nº 15, de 06 de fevereiro de 2001).

Adiante, os julgadores do acórdão recorrido adotam como razão de decidir os fundamentos de fato e de direito constantes no Termo de Verificação Fiscal que, especificamente com relação aos pagamentos realizados à JK Africa Mining, que são o objeto do recurso especial do contribuinte, assim se manifesta:

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 nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015): (...)

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 nº 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 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.

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.

Assim, entendo que, nesse ponto, o acórdão recorrido foi contraditório, já que, em um primeiro momento, afirmou inexistir provas de que os valores apurados no lançamento de ofício se encontram amparados pelas normas previstas no acordo de bitributação celebrado entre Brasil e África do Sul e, adiante, adotou como razões de decidir os fundamentos do TVF, que classifica as remessas a título de pagamento por cursos, congressos, seminários e assemelhados como royalties, sujeitos ao IRRF à alíquota de 10%, em virtude dos §§ 1º, 2º e 3º do artigo 12, combinado ao § 3º do Protocolo do acordo de bitributação celebrado entre Brasil e África do Sul. Note-se que não se trata de razões de decidir autônomas, mas, sim, contraditórias.

A primeira razão de decidir adotada pelo acórdão recorrido – inexistência de provas - impediria a admissibilidade do recurso especial, seja porque a matéria “não incidência de IRRF

sobre remessas decorrentes da contratação de cursos, treinamentos, seminários, congressos e similares no exterior, em face de tratado para evitar a bitributação” não foi enfrentada pelos julgadores naquela passagem, seja porque a divergência jurisprudencial não se verifica em matéria de prova, mas, sim, na interpretação da legislação³.

No entanto, como a mencionada contradição não foi objeto de embargos e para evitar qualquer prejuízo ao contribuinte, analisarei a admissibilidade do recurso especial considerando apenas a segunda razão de decidir, isto é, aquela contida no TVF e encampada pelo acórdão recorrido. Nesse ponto, o TVF concluiu que às remessas ao exterior a título de pagamento por cursos, congressos, seminários e assemelhados como royalties se aplicam os §§ 1º, 2º e 3º do artigo 12 (royalties) e o § 3º do Protocolo do acordo de bitributação celebrado entre Brasil e África do Sul, o que resulta na incidência de IRRF à alíquota de 10% e, portanto, neste ponto, houve o devido prequestionamento da matéria.

No que se refere à divergência interpretativa, o recurso especial indicou como paradigmas os Acórdãos de números 2202-009.639 e 2401-006.997.

No **Acórdão paradigma nº 2202-009.639**, a controvérsia se refere à aplicação do art. 7º do acordo de bitributação celebrado entre o Brasil e a Itália às remessas a título de contraprestação por serviços de turismo, mais especificamente realizados a bordo de cruzeiros marítimos. Naquele caso, a Autoridade Fiscal classificou os serviços tomados pela então Recorrente como “serviços de caráter geral (prestação de serviços de turismo), os quais se assemelhariam aos serviços técnicos sem transferência de tecnologia, sujeitos à alíquota de 25% (art. 685, II, “a”, RIR/99)”.

A Fazenda Nacional, instada a se manifestar acerca da petição do contribuinte requerendo a aplicação do Parecer PGFN/CAT n.º 2.263/2013, afirmou que as receitas (rendimentos) de prestação de serviços sem assistência técnica se enquadram no art. 7º e não no artigo 22 do acordo de bitributação. Confira-se:

De toda sorte, a PFN explica que, após ser vencida no Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme o REsp n.º 1.161.467, formou-se entendimento no sentido de que o termo “Lucro” nos tratados para evitar a dupla tributação da renda deve ter o significado mais amplo abarcando o conceito de “Lucro Operacional”, este previsto na legislação interna nos arts. 6.º, 11 e 12 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 como “o resultado das atividades, principais e acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica”, aí incluído, obviamente, o “rendimento” (receitas) pago como contrapartida de serviços prestados. Deste modo, para os fins do artigo 7 da Convenção Brasil-Itália, no que toca a expressão “Lucro”, as receitas (rendimentos) de prestação de serviços sem assistência técnica se enquadram na referida norma e não no artigo 22 do acordo bilateral (“*Rendimentos não Expressamente Mencionados*”).

³ Acórdão nº CSRF/01-04.592, de 11.08.2003

Entretanto, “a PFN apresentou tese subsidiária pretendendo ser acatada para manter o lançamento”:

É preciso explicar, no entanto, que a PFN apresentou tese subsidiária pretendendo ser acatada para manter o lançamento. A Procuradoria não concorda com o cancelamento do lançamento, ainda que tenha sobrevivido o referido parecer.

Deveras, a PFN sustenta que o parecer não impede que seja aplicado aos rendimentos provenientes da prestação de assistência e serviços técnicos o tratamento dispensado aos *royalties*, nas transações referentes a países cujos tratados assim o preveja em seus **protocolos adicionais**, ficando o rendimento remetido sujeito à tributação pela alíquota de 15%, aplicando-se o enquadramento no Artigo 12 (*Royalties*) conjugado com o protocolo adicional. (...)

Conforme inteligência extraída do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 994/1.026), pode-se resumir que, em quaisquer das três situações mencionadas acima, se efetuou o lançamento adotando-se como **critério jurídico** a natureza de **rendimentos remetidos ao exterior (Itália) por fonte pagadora brasileira** (ocorrendo aquisição de renda, pela empresa estrangeira, a partir de fonte nacional), **sendo os rendimentos relacionados a receitas da prestação de serviços de cruzeiro marítimo de turismo** decorrente da venda dos pacotes turísticos, caracterizados como **serviços de caráter geral** por prestação de **serviços de turismo, distintos de serviços de transporte marítimo por preponderar aqueloutro**, assemelhando-se aos serviços técnicos **sem transferência de tecnologia**⁴, caracterizados, para os fins do art. 98 do CTN⁵, como **“Rendimentos Não Expressamente Mencionados”** (**“os rendimentos oriundos da prestação de serviços de turismo não se encontra expressamente mencionada no texto legal para evitar a dupla tributação”**⁶), **aplicando-se, assim, a subsunção do artigo 22 da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação (Brasil-Itália)** e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República italiana (promulgada pelo Decreto n.º 85.985, de 1981, e aprovada pelo Decreto Legislativo n.º 77, de 5 de dezembro de 1979, do Congresso Nacional)⁷ e **incidindo a alíquota de 25% estabelecida na alínea “a” do inciso II do art. 685 do RIR/99** (Decreto n.º 3.000, de 1999)⁸, afastando a alíquota de 15% tratada no art. 3º da Medida Provisória n.º 2.159-70, de 24/08/2001⁹, e no art. 7º da Lei n.º 10.332, de 19/12/2001¹⁰, pois essa última é para serviços técnicos com transferência de tecnologia (serviços especializados com transferência de *Know How*). (...)

Ora, a autoridade fiscal, em seu Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 994/1.026), qualifica os serviços da Costa Crociere Spa como **serviços de caráter geral** (prestação de serviços de turismo), os quais se assemelhariam aos **serviços técnicos sem transferência de tecnologia**, a indicar uma alíquota de **25% (art. 685, II, “a”, RIR/99)**¹⁹, afastada a alíquota de 15% de serviços técnicos

especializados (aqueles com transferência de tecnologia, a partir de contratos de *Know How*, tendo afastado a aplicação da MPV 2.159-70/2001, e Lei 10.332/2001). Ademais, para os fins do art. 98 do CTN e Decreto 85.985/81, a autoridade fiscal qualifica as remessas como **“Rendimentos Não Expressamente Mencionados” (artigo 22)**.

Observe-se que a autoridade lançadora assemelha os "serviços de caráter geral" (no qual se classificaria os serviços de turismo) com os serviços técnicos "sem transferência de tecnologia" citando no Termo de Verificação Fiscal a Solução de Consulta SRRF/1ª Região Fiscal n.º 29, de 2005, e o Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 01, de 05/01/2000, que na época prevaleciam e deram fundamento ao lançamento (conferir e-fls. 997/998).

Diante desse cenário, os julgadores concluíram que “lançamento deve ser cancelado, haja vista que o critério jurídico adotado resta fulminado”. E, em seguida, afirmam que a Autoridade Fiscal afirmou que os serviços de turismo “se assemelham aos serviços técnicos sem transferência de tecnologia”, que, na visão dos julgadores, devem ser enquadrados no art. 7 do acordo de bitributação. Veja-se:

Ora, se a situação tangencia rendimentos de **serviços de caráter geral** (prestação de serviços de turismo), como aponta o lançamento (conferir Termo de Verificação Fiscal), os quais se assemelham aos **serviços técnicos sem transferência de tecnologia**¹⁵, a indicar uma alíquota de **25% (art. 685, II, “a”, RIR/99)**¹⁶, afastada a alíquota de 15% (MPV 2.159-70/2001, e Lei 10.332/2001), não se podendo qualificar, para os fins do art. 98 do CTN e Decreto 85.985/81, as remessas como **“Rendimentos Não Expressamente Mencionados” (artigo 22)**.

lançamento deve ser cancelado porque será caso de subsunção ao artigo 7 do Tratado Brasil-Itália, o qual, ao seu turno, reza que: “[o]s lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado”. No caso a tributação daqueles rendimentos remetidos se dará exclusivamente na Itália. Aliás, é bem provável que o país estrangeiro realize essa tributação e o acordo bilateral pretende exatamente evitar a dupla tributação.

Naquele caso, a discussão acerca da aplicação do art. 12 (royalties), em razão do item 5 do Protocolo do acordo de bitributação entre Brasil e Itália aos serviços de turismo – ou de navegação marítima, como tentou requalificar a PGFN - foi trazida aos autos pela Fazenda Nacional e foi afastada pelos julgadores por implicar em “alterar toda a discussão que estava sendo explanada inauguralmente, o que está proibido pela ótica da boa-fé objetiva que vai exigir um dever de conduta adequado do ente fazendário para proteção da expectativa legítima”. Ou seja, a meu ver, a decisão não versou sobre o (não) enquadramento dos serviços técnicos no artigo 12 (royalties) – tese defendida pela Fazenda Nacional e que foi afastada por implicar em alteração do critério jurídico -, mas, sim, partiu da própria classificação da Autoridade Lançadora dos serviços de turismo como “serviços técnicos sem transferência de tecnologia”, para enquadrá-los no artigo 7 do acordo de bitributação entre Brasil e Itália.

Diante disso, entendo que não há similitude fática entre o **acórdão recorrido** e o **Acórdão paradigma nº 2202-009.639**, tendo em vista que (i) os serviços analisados são distintos – o **recorrido** tratou de cursos, congressos, seminários e assemelhados; enquanto o **paradigma** versou sobre turismo –; o enquadramento dos serviços pela Autoridade Fiscal nos tratados para evitar a bitributação igualmente foi distinto – no **recorrido** os serviços foram classificados como serviços técnicos, sujeitos ao mesmo tratamento dos royalties por força do protocolo do acordo de bitributação entre Brasil e África do Sul; enquanto no **paradigma** foram enquadrados como “rendimentos não expressamente mencionados, no artigo 22 do acordo de bitributação entre Brasil e Itália” –; e (iii) o enquadramento dos serviços técnicos no artigo 12 (royalties), que foi a tese adotada pela Autoridade Fiscal no **acórdão recorrido**, não foi debatida no **acórdão paradigma**.

Diante disso, não deve ser conhecido o recurso especial com relação ao **Acórdão paradigma nº 2202-009.639**.

O **Acórdão paradigma nº 2401-006.997**, por sua vez, tratou da tributação das remessas ao exterior a título de contraprestação por serviços de aquisição e processamento de dados sísmicos no Brasil, considerados pela Autoridade Fiscal como “serviços técnicos especializados”. De acordo com o Relator do voto vencedor, os serviços deveriam ser enquadrados no art. 7º do acordo de bitributação celebrado entre Brasil e França, tendo em vista que, naquele acordo, não há previsão no protocolo de equiparação dos serviços técnicos a royalties. Confira-se:

A interpretação adotada pela Relatora, ao meu ver, extrapola os termos da Convenção para evitar a Bitributação, celebrada entre Brasil e França, eis que a requalificação dos serviços técnicos para royalties, somente poderia acontecer se houvesse previsão expressa de que os serviços técnicos e de assistência técnica merecem igual tratamento. Não há essa previsão no protocolo da Convenção celebrada entre Brasil e França, não cabendo ao intérprete extrapolar os limites postos pela legislação. (...)]

Nesse sentido, o artigo 7º da Convenção para Evitar Bitributação celebrada entre Brasil e França é plenamente aplicável ao caso concreto, de modo que não deve haver a incidência de IRRF nos pagamentos feitos pela CGG do Brasil à empresa francesa.

Por fim, cumpre pontuar que CGG do Brasil Participações Ltda não se trata de um estabelecimento permanente da empresa francesa, sendo, ao contrário, pessoa jurídica constituída no Brasil, controlada pela empresa francesa, mas independente, não sendo uma filial ou sucursal da francesa. Ademais, a CGG do Brasil, como pessoa jurídica brasileira, é contribuinte dos tributos brasileiros (dentre os quais o IRPJ), estando sujeita ao recolhimento dos tributos sobre suas atividades, receitas e lucros etc.

Diante da inexistência de estabelecimento permanente da empresa francesa no Brasil, temos um caso de total aplicação do artigo 7º da Convenção, visto que

somente o Estado da Residência possui condições de saber, inclusive, se a atividade desempenhada gerará lucro ou não.

Dessa forma, entendo que não se aplica a tributação do IRRF sobre os pagamentos feitos pela CGG do Brasil para a empresa francesa, uma vez que deve ser aplicado o artigo 7º da Convenção celebrada entre Brasil e França para evitar a Bitributação da Renda, motivo pelo qual, entendo pelo não provimento do Recurso de Ofício.

Portanto, no **Acórdão paradigma nº 2401-006.997**, além dos serviços serem distintos daqueles analisados no acórdão recorrido – no **recorrido**, frise-se, se tratou de serviços de cursos, congressos, seminários e assemelhados; enquanto no **paradigma** o serviço em questão era de aquisição e processamento de dados sísmicos -, o texto do acordo para evitar a bitributação entre Brasil e França, versado no **paradigma**, também era distinto, não contendo a equiparação dos serviços técnicos a royalties em seu protocolo – como ocorre no acordo de bitributação entre Brasil e África do Sul, objeto do **recorrido** -, o que foi uma circunstância essencial para a decisão tomada no **acórdão paradigma**.

Assim, não deve ser conhecido o recurso especial.

II – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER do RECURSO ESPECIAL.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic