



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16561.720010/2012-91
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2202-003.453 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2016
Matéria IRRF - remessas para o exterior
Recorrentes TIM CELULAR S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 1.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Súmula CARF nº 1).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE EM SEDE RECURSAL (ART. 17 DO DECRETO N.º 70.235/72).

Nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72 (PAF), consideram-se não impugnadas as questões não contestadas expressamente pelo impugnante.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

Para os tributos lançados por homologação, o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, caso tenha ocorrido o pagamento, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte. Aplicação do artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

MULTA DE OFÍCIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

A multa de ofício somente não é aplicada quando a suspensão do crédito tributário ocorrer antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA AGRAVADA. ATENDIMENTO INSUFICIENTE.

Na falta de atendimento ou atendimento insuficiente às intimações fiscais, ainda que desnecessário o efetivo prejuízo à fiscalização (materialidade), como decidido no Acórdão nº 9202-003.673, de 09/12/2015, é necessário que se demonstre que a recusa foi intencional, dolosa e com fim específico, para que se configure a aplicação do agravamento. A impossibilidade material do contribuinte em cumprir a intimação da fiscalização, na forma estabelecida por essa, para apresentar documentos não autoriza o agravamento da multa de ofício.

JUROS DE MORA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INEXISTÊNCIA DE DEPÓSITO NO MONTANTE INTEGRAL. SÚMULA CARF Nº 5.

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral (Súmula CARF nº 5).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, quanto ao Recurso de Ofício: por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Quanto ao Recurso Voluntário: por unanimidade de votos, não conhecer do recurso na parte relativa às remessas a título de prestação de serviços de telecomunicação internacional, por concomitância com ação judicial; na parte conhecida, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores de 04/01/2007, 18/01/2007 e 25/01/2007, e rejeitar as demais preliminares; no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para desagravar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, vencidos os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Relator) e Rosemary Figueiroa Augusto, que negaram provimento. Foi designado o Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada para redigir o voto vencedor na parte em que foi vencido o Relator.

Fez sustentação oral, pelo Contribuinte, o advogado Luiz Romano, OAB/DF nº 14.303

Assinado digitalmente

MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Presidente e Relator

Assinado digitalmente

MARCIO HENRIQUE SALES PARADA - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Márcio Henrique Sales Parada, Rosemary Figueiroa Augusto (Suplente convocada), Dílson Jatahy Fonseca Neto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Martin da Silva Gesto.

Relatório

Reproduzo o relatório do Acórdão nº 16-69.580, da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP) - DRJ/SP1 -, por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância.

Trata o presente processo de ação fiscal levada a efeito em relação à Contribuinte em epígrafe da qual resultou Lançamento, consubstanciado no “Auto de Infração” de fls. 9702/9717, do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF no que tange a imputados fatos geradores do ano-calendário de 2007.

O crédito tributário apresentado no Lançamento, composto pelo tributo, multa proporcional e juros de mora (calculados até 01/2012), perfaz o total equivalente a R\$ 70.004.211,78.

Pelo TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL de fls. 9692/9700 expõe a Autoridade Tributária, em síntese, no seguinte sentido:

1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A FISCALIZAÇÃO DE IRRF

Por determinação do Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 08.1.85.00-201000268-4, fiscalizamos a empresa supra identificada, no período de janeiro a dezembro de 2007, quanto ao IRRF e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE Remessas ao Exterior.

O presente Termo de Constatação refere-se apenas às situações observadas quanto à incidência e recolhimento do IRRF.

A empresa é prestadora de serviços de telefonia fixa, móvel e internet, e subsidiária do Grupo Telecom Itália.

O Termo de Início da Ação Fiscal foi lavrado em 13/01/2011 solicitando informações, em meio magnético, sobre as remessas efetuadas ao exterior, tais como datas, valores e recolhimento de tributos, beneficiários, número das invoices e dos contratos de câmbio, etc. Nesse Termo também foi solicitado que a empresa já mantivesse separada, na empresa, a documentação de suporte, tal como as Invoices, os Contratos de Câmbio e os Contratos Comerciais que deram origem às remessas.

Foi solicitada prorrogação de mais 20 dias, deferida por esta fiscalização, e em 01/03/2011 a empresa entregou um CD contendo respostas ao solicitado.

Verificamos que as remessas e respectivos valores de IRRF informados estavam aquém dos valores constantes nos dados de pagamentos (DARFs) da base de dados da Receita Federal. Foi lavrada nova Intimação n. 1, datada de 12/05/2011, solicitando à empresa que apresentasse nova planilha com as informações completas, contemplando TODAS as remessas ao exterior efetuadas no período, bem como solicitamos a apresentação dos documentos de suporte. Foi solicitado também que a empresa apresentasse informações sobre ações judiciais impetradas para discussão da matéria objeto da fiscalização.

Para atender à Intimação de 12/05/2011, que em resumo era equivalente ao próprio Termo de Início que não havia sido atendido a contento, ou seja, informações sobre os tributos incidentes sobre remessas ao exterior, a empresa foi solicitada diversas vezes a comparecer à DEMAC/SPO tendo em vista que as suas informações prestadas estavam sempre com erros ou com informações insuficientes. Dessa forma, a cada análise das informações esta fiscalização solicitava o comparecimento do representante legal da fiscalizada para tentar complementar as informações de maneira satisfatória, resultando nas seguintes reuniões com apresentações de informações/documentos pela empresa:

• 03/06/2011 :

1 "CD" com comprovantes de solicitação em juízo de Certidões de Objeto e Pé de ações judiciais; e

1 "CD" com alguns contratos de câmbio.

• 18/07/2011:

1 "CD" contendo as certidões judiciais de Objeto e Pé.

• 22/07/2011: 1 "CD" com contratos de câmbio;

1 "CD" com a Planilha das Remessas, atualizada com novas informações; 1 "CD" com uma amostragem de contratos comerciais e algumas invoices; 1 "CD" com outros contratos de câmbio; j 1 "CD" com alguns contratos comerciais traduzidos.

• 26/07/2011:

1 "CD" com a Planilha das Remessas, atualizada com novas informações; alguns contratos comerciais traduzidos.

• 03/08/2011:

1 "CD" com contratos de câmbio; contratos comerciais; invoices e nova Planilha de Remessas, tudo com atualização das informações.

• 17/08/2011

1 "CD" com contratos de câmbio; contratos comerciais; invoices, e as certidões de Objeto e Pé anteriormente apresentadas; e

1 "CD" com nova Planilha de Remessas, com outras atualizações das informações

• 30/08/2011:

1 "CD" com todas as informações acima atualizadas, ou seja, contratos de câmbio; contratos comerciais; invoices; as certidões de Objeto e Pé anteriormente apresentadas; e nova Planilha de Remessas ao exterior.

As últimas informações entregues em 30/08/2011, para atendimento da intimação lavrada em 12/05/2011, ainda estavam longe de terem atendido a solicitação fiscal, pois constatamos, dentre outros, os seguintes problemas:

*não foram informadas todas as Remessas feitas ao exterior;
na planilha das Remessas faltava a indicação do número de
vários contratos de câmbio; quanto aos contratos
comerciais poucos foram os apresentados, a maioria em*

inglês e pouquíssimos com tradução simples; as informações sobre inúmeros Contratos de Câmbio, constantes na planilha elaborada pela empresa, muitas vezes não correspondiam ao que realmente constava nos Contratos de Câmbio; faltavam as informações sobre os recolhimentos de CIDE.

Reiteramos as solicitações, formalizando a Intimação Fiscal de 30/09/2011, apontando as lacunas e os erros encontrados em todas as informações prestadas pela empresa e solicitando, novamente, correções de forma a obter informações precisas sobre as remessas efetuadas ao exterior no ano calendário de 2007, a documentação de suporte e informações sobre o IRRF e CIDE incidentes. Foram também solicitados os arquivos digitais previstos na IN SRF n. 86/2001.

Em 30/09/2011, apresenta "CDs" contendo:

- 2 CDs com informações relativas à IN 86/2001*
- 1 CD relativo às remessas com:*

Contratos de Câmbio

Invoices

Contratos Comerciais Traduzidos e em Inglês

Planilha Fisco Geral, contendo informações sobre as remessas ao exterior

Informações sobre os recolhimentos da CIDE

Darfs de recolhimento da CIDE

Novamente constatamos que as informações da empresa continham erros, imprecisões e falta de documentação e, em 17/11/2011, lavramos outra Intimação Fiscal solicitando ao contribuinte correções.

A empresa apresentou novas informações em 28/11/2011 e complementou essas informações em 06/12/2011, todavia, mesmo com as últimas informações complementares da empresa estávamos ainda longe de ter informações precisas e acesso a grande parte da documentação de suporte relativa às operações de remessa ao exterior no ano calendário de 2007, prejudicando muito o andamento da ação fiscal, tendo sido necessário, inclusive, ir às Instituições Financeiras para conseguir mais informações sobre as remessas.

Diante das informações incompletas apresentadas e com inúmeros erros, solicitamos ao Banco Central e a algumas Instituições Financeiras informações sobre remessas ao exterior realizadas pela TIM. Com este artifício conseguimos levantar mais alguns Contratos de Câmbio que não haviam sido informados pela empresa.

2. BASE DE CALCULO DO IRRF

Quanto à base de cálculo do IRRF cabe observar o que dispõe o art. 725 do RIR/99:

"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 nº 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º)."

É certo, que da combinação dos artigos 682, inciso I, e 717, ambos do RIR/99, depreende-se que nos casos ora examinados o fiscalizado, ao fazer os pagamentos a residentes ou domiciliados no exterior, revestia-se da condição de responsável tributário pela retenção e recolhimento do IRRF. A despeito de os residentes ou domiciliados no exterior serem os contribuintes do imposto, ao fiscalizado competia reter e recolher tal tributo por eles devido. É indubitável, portanto, que o IRRF é elemento componente das importâncias pagas pelo fiscalizado àqueles beneficiários no exterior. O que significa a necessidade de reajustamento da base de cálculo.

3. AÇÕES JUDICIAIS

Atendendo nossa intimação fiscal, a fiscalizada apresentou as seguintes medidas judiciais interpostas com questionamentos relativos ao IRRF e CIDE incidentes sobre remessas ao exterior:

a) MANDADO DE SEGURANÇA 2008.61.00.001303-1.

Conforme consta da Certidão de Objeto e Pé emitida em 15 de junho de 2011, a empresa solicitou concessão de liminar para determinar que as autoridades impetradas se abstenham de promover atos de cobrança em relação à CIDE-Royalties, nos termos do artigo 2º da Lei n. 10.168/2000, tendo sido indeferido o pedido nos seguintes termos:

JULGO IMPROCEDENTE este mandamus com resolução de mérito, nos termos do artigo 269, inciso I, do Código de Processo Civil...

b) MANDADO DE SEGURANÇA 00016371420114036100

Conforme se verifica na Certidão de Objeto e Pé emitida em 06 de junho de 2011, a empresa obteve provimento parcial do pedido de liminar, com a seguinte decisão do meritíssimo juiz de direito da 15ª Vara Federal, que decidiu o seguinte:

Assim, defiro parcialmente a medida liminar pleiteada determinando à ilustre autoridade impetrada que se abstenha de exigir o IRRF e a CIDE nas remessas de recursos feitas pela impetrante às empresas domiciliadas em país membro da Convenção da União Internacional das Telecomunicações (UTI), pela cessão de redes de telefonia que se utiliza fora do território nacional para a adequada prestação de serviços de telecomunicação internacional, suspendendo a respectiva exigibilidade até decisão ulterior deste Juízo, nos termos do artigo 151, IV, do CTN, não estendendo os efeitos da presente decisão, quanto ao pedido de afastamento do IRRF à Telecon Itália, eis que o mesmo já foi devidamente apreciado nos autos do mandado de segurança n. 2009.61.00.006526-6.

MANDADO DE SEGURANÇA 2009.61.00.006526-6

E o presente Mandado de Segurança, mencionado na decisão acima, obteve conforme se verifica na Certidão de Objeto e Pé emitida em 31 de maio de 2011, provimento do pedido de

liminar, com a seguinte decisão do meritíssimo juiz de direito da 15ª Vara Federal, que :

defere a medida liminar pleiteada determinando à ilustre autoridade impetrada que se abstenha de exigir o IRRF nas remessas de recursos feitas pela impetrante à Telecom Itália, em função da prestação de serviços de telecomunicações internacional, suspendendo a respectiva exigibilidade até decisão ulterior deste Juízo, nos termos do artigo 151, IV, do CTN.

Há que observar, principalmente em relação ao Mandado de Segurança n. 00016371420114036100, que concede a liminar que suspende a exigibilidade do IRRF nas remessas ao exterior a título de serviços de ROAMING, que o pedido formulado pela autora é atemporal, conforme transcrevemos a seguir:

Por todo o exposto, a impetrante vem requerer a V. Exa.:

(i) a concessão da medida liminar inaudita altera parte, por estarem consubstanciados no presente caso ambos os seus pressupostos autorizadores, para determinar, na forma do artigo do art. 151, IV, do CTN, a supostamente incidentes sobre remessas ao exterior realizadas pela Impetrante em pagamento a empresas domiciliadas em país membro da Convenção da União Internacional das Telecomunicação (UIT), pela cessão de redes de telefonia de que se utiliza fora do território nacional para a adequada prestação de serviços de telecomunicação, na medida em que tais operações gozam de isenção tributária, nos termos do artigo 45, item 6.1.3, do Tratado de Melbourne, devidamente incorporado ao ordenamento jurídico nacional (artigo 5, itens 215.1 e 216.2, da Constituição da UTI), afastando, assim, aplicação do disposto no artigo 685, inciso II, alínea "a", RIR/1999, no artigo 7º, da Lei nº9.779/1999, e no artigo 2º, § 2º, da Lei nº 10.168/2000, por manifesta violação ao disposto no artigo 84, inciso XIII, no artigo 49, inciso I, ambos da Constituição Federal, no artigo 1º, do Decreto Legislativo nº 67/1998, no artigo 1º, do decreto Presidencial nº 2.962/1999, no artigo 98, do Código Tributário Nacional, e artigo 27, e da Convenção de Viena (Decreto nº 7.030/2009), determinando-se, ainda, que a Autoridade Impetrada deixe de praticar qualquer ato no sentido de exigir da Impetrante o pagamento de tais créditos tributários.

Já o pedido final foi consignado da seguinte forma:

(iv) ao final, seja julgado inteiramente procedente o pedido da presente ação mandamental, concedendo-se a segurança em caráter definitivo para reconhecer o direito líquido e certo da Impetrante ao não recolhimento IRRF e da CIDE, em virtude da realização de qualquer remessa ao exterior a empresas domiciliadas em país membro da Convenção da União Internacional das Telecomunicações (UIT), que seja efetuada a título de pagamento pela cessão onerosa de meios de rede no tráfego sainte, haja vista que o Tratado

de Melbourne assegura isenção de tributos às operações desta natureza, de modo que qualquer exigência nesse sentido representa afronta ao artigo 84, inciso XIII, e ao artigo 49, inciso I, ambos da Constituição Federal, ao

artigo 1º, do Decreto Legislativo nº 67/1998, ao artigo 1º do Decreto Presidencial nº 2.962/1999, ao artigo 98, do Código Tributário Nacional, e ao artigo 27, da Convenção de Viena (Decreto nº 7.030/2009).

Nenhum dos dois pedidos estabelece cortes temporais, tampouco a decisão judicial, conforme verificamos acima.

Tratando-se de Mandado de Segurança Preventivo, o contribuinte objetiva prevenir determinados atos de autoridade que, na linha do tempo, se põem à frente da impetração. Pelo que se descreve na petição inicial, o sujeito passivo ocupa-se em acautelar a tributação sobre remessas de numerários que estão no porvir da impetração e não aquelas que já tinham se aperfeiçoado, mas que ainda dependiam de ulterior ato de lançamento, como é o caso do período fiscalizado do ano calendário de 2007.

Ao justificar a tempestividade do writ, esclarecendo o porquê do caráter preventivo da medida judicial, o contribuinte é claro ao situar o objeto da sua ação às "futuras remessas ao exterior".

Transcrevo:

O presente mandado de segurança é PREVENTIVO a iminente ato coator a ser praticado pela Autoridade Impetrada, no sentido de exigir da Impetrante o recolhimento de créditos tributários de IRRF e CIDE, supostamente incidentes sobre as futuras remessas ao exterior que a Impetrante realizará em contraprestação pela cessão de redes de telefonia de que se utiliza fora do território nacional, não tendo sequer se iniciado o prazo de 120 (cento e vinte) dias a que alude o art. 23, da Lei nº 12.016/2009, razão pela qual tal ação mandamental é manifestamente tempestiva.

Ao justificar o periculum in mora, a TIM Celular é ainda mais clara:

O periculum in mora também é evidente e está caracterizado pelo fato de que, **nos próximos dias do mês de dezembro, a Impetrante realizará remessas ao exterior** a título de contraprestação pela cessão onerosa de redes de empresas de telefonia no exterior, em especial as empresas antes referidas, conforme comprovam as anexas faturas.

*Os termos da petição inicial, portanto, bem informam que a ação mandamental está atrelada **às remessas** (e não aos lançamentos) posteriores à impetração.*

O artigo 293 do Código de Processo Civil (CPC) elucida que os "pedidos são interpretados restritivamente". No caso analisado, a interpretação restritiva se dá pela perspectiva do que foi narrado na petição inicial, sendo que, na causa de pedir, o contribuinte foi bastante explícito ao posicionar o dano jurídico à incidência de tributos nas remessas que seriam realizadas posteriormente à impetração.

Assim conclui-se que os fatos geradores anteriores à decisão judicial referentes a créditos tributários constituídos ou não, são alheios ao objeto do writ, não impede o lançamento dos períodos correspondentes às remessas ao exterior já realizadas, notadamente o período de 2007.

4. INFORMAÇÕES JUNTADAS AO E-PROCESSO

(...)

Tendo em vista a formalização de processo digital, os "papéis" e CDs abaixo relacionados, produzidos durante a fiscalização, foram digitalizados no formato PDF e anexados ao e-processo:

*todos os Termos Fiscais lavrados;
folha de rosto das informações apresentadas pela empresa;
ações judiciais;
a última Planilha Geral, contendo as informações sobre as remessas ao exterior, apresentada pela empresa em 30/08/2011;
todos os Contratos de Câmbio apresentados pela empresa;
todos os Contratos Comerciais apresentados pela empresa;
todas as invoices apresentadas pela empresa; Darfs de recolhimento da CIDE e IRRF;
pagamentos de tributos constantes no banco de dados "SINAL" da Receita Federal;
remessas ao exterior informadas pe o Banco Central e Instituições Financeiras.*

Os papéis originais, tais como Termos Fiscais lavrados, Informações da empresa, documentos enviados pelo Banco Central e Instituições Financeiras, bem como CDs originais produzidos pela fiscalização, empresa e Instituições Financeiras encontram-se arquivados nesta Delegacia Especial de Maiores Contribuintes - DEMAC/SPO.

Observe-se que as versões anteriores da Planilha Geral apresentada pela empresa em 30/08/2011 não foram anexadas ao e-processo uma vez que aquelas foram substituídas por esta última. No entanto, frisamos que todas as informações e CDs manuseados durante a fiscalização encontram-se arquivados nesta DEMAC/SPO.

5. APURAÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO

Para todas as remessas efetuadas ao exterior a empresa afirma em sua Planilha Geral ter feito o respectivo recolhimento do IRRF. Todavia, confrontados os valores apresentados na Planilha da empresa com os Darfs de recolhimento do Tributo e os valores de pagamento constante do banco de dados "SINAL", da Receita Federal, muitos desses alegados recolhimentos não puderam ser identificados. A própria representante da empresa em reunião com a auditora-fiscal disse que tinham dificuldade em fazer a apropriação dos recolhimentos com as remessas efetuadas, uma vez que tais recolhimentos muitas vezes ocorreram de forma consolidada, abrangendo diversas remessas.

Os cálculos do IRRF devido pela empresa e do IRRF a recolher, exigido no presente auto de infração, encontram-se nos demonstrativos a seguir, todos juntados ao e-processo em

formato PDF e também gravados em CD, no formato excel, e entregues à fiscalizada, neste ato.

1. DEMONSTRATIVO I - IRRF A RECOLHER - CONTRATOS DE CÂMBIO EM ANEXO.

Aqui foram relacionadas apenas as remessas para as quais verificou-se recolhimento a menor ou o recolhimento de IRRF não pode ser identificado nos DARFs ou no SINAL.

*O IRRF calculado pelo Fisco foi reajustado na forma da lei, usando a fórmula: $IRRF \text{ Calculado} = (\text{remessa em R\$} / 0,85) * 0,10$.*

Do IRRF calculado deduziu-se o valor pago e a diferença está sendo exigida neste auto de infração. Os valores a recolher foram diariamente somados, totalizando um valor final exigível em cada um dos dias em que ocorreram as remessas, tendo em vista que a exigência do tributo se faz na própria data da remessa.

2. DEMONSTRATIVO II - IRRF A RECOLHER - CONTRATOS DE CÂMBIO NÃO ANEXADOS E COM NUMERAÇÃO INEXATA.

Em sua última "Planilha Geral" entregue à fiscalização a TIM CELULAR relacionou diversas remessas efetuadas para as quais houve recolhimento do IRRF e alguns recolhimentos de CIDE.

Apesar dos insistentes e inúmeros pedidos do Fisco para que fossem apresentados tais contratos, conforme se verifica nas diversas reuniões acima elencadas objetivando o saneamento das informações da empresa, para várias remessas ao exterior constantes da Planilha não foram informados os números dos contratos de câmbio e para outras verificou-se que o número indicado pela empresa não correspondia ao Contrato de Câmbio anexado. No Demonstrativo II, a coluna com o número do Contrato de Câmbio reproduz o que consta na última Planilha Geral entregue pela empresa.

Destas remessas foram anexadas as respectivas invoices. Para tais remessas relacionadas neste Demonstrativo II, a TIM CELULAR recolheu o IRRF e em alguns casos a CIDE. Usando a mesma metodologia do Demonstrativo I acima para correção da base de cálculo do tributo, esta fiscalização apurou e exige neste auto de infração o IRRF que deixou de ser recolhido ou foi feito o recolhimento a menor. Os valores apurados a recolher também foram totalizados diariamente.

3. DEMONSTRATIVO III - CONSOLIDADO IRRF A RECOLHER

Neste Demonstrativo III foram somados, diariamente, os valores apurados de IRRF a recolher constatados nos Demonstrativos I e II, chegando-se ao valor final, exigido diariamente, neste auto de infração.

6. AGRAVAMENTO DA MULTA APLICADA

Conforme se pode observar em toda a exposição acima, a presente fiscalização foi gravemente prejudicada pela falta de informação ou informações inconsistentes fornecidas pela empresa, além de falta apresentação de documentação tais como

falta de apresentação de contratos de câmbio e falta de apresentação de contratos comerciais.

Para tamanha confusão com informações erradas ou documentos não entregues os funcionários da TIM que atenderam a fiscalização alegaram que as informações dependem de setores diversos da empresa e que isto causa dificuldades de uniformização e conferência final. Além do que algumas das informações vêm do estabelecimento sito no Rio de Janeiro. Quanto aos contratos comerciais, além de terem sido apresentados poucos do universo de empresas contratadas, fomos informados que não é política da empresa traduzi-los.

O procedimento da empresa de não atender de forma satisfatória à fiscalização, postergando, confundindo com Planilhas incorretas ou deixando de apresentar documentação não é procedimento inédito da TIM CELULAR.

O processo administrativo nº 18471.000778/2006-31, Acórdão nº 12-21.809 da 8ª Turma da DRJ/RJOI, Sessão de 14 de novembro de 2008; e os processos administrativos de n. 16643.000083/2010-91 e 16643.000085/2010-81, são antecedentes que revelam um procedimento reiterado de não atendimento ao Fisco a contento, de modo a não apresentar no prazo informações corretas e documentação de suporte exigida.

Isto posto, sobre os créditos tributários de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF - incidirá a multa de ofício agravada de 112,5%, em cumprimento ao disposto no § 2º do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

(...)

O Lançamento foi impugnado (fls. 9724/9757), discorrendo e alegando a Interessada, em síntese, no seguinte sentido:

(...)

II. O AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO CONTRA A IMPUGNANTE

4. A Impugnante é conhecida empresa prestadora de serviços de telecomunicação, que no regular desenvolvimento de suas atividades, celebra diversos contratos com pessoas residentes ou domiciliadas no exterior para a prestação dos mais variados tipos de serviços, efetuando diversas remessas de recursos ao exterior para o pagamento de valores devidos em função desses contratos.

5. Não obstante tenha procedido com estrita observância à legislação tributária em vigor, a Impugnante teve contra si lavrado o auto de infração em referência, por meio do qual a D. Fiscalização exige IRF sobre diversas remessas feitas ao exterior, ao longo do exercício de 2007, sobre pagamentos realizados com base nesses contratos, além de multa de ofício, majorada para 112,5% do valor do tributo, na forma do artigo 44, § 20, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

6. Nesse sentido, nas tabelas anexas à autuação fiscal, a D. Fiscalização identifica as remessas realizadas pela Impugnante sobre as quais o IRF não teria sido retido e recolhido e exige o tributo considerando a sua base de cálculo reajustada pelo fato de a fonte pagadora ter assumido o ônus do imposto, nos termos do artigo 725, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 ("RIR/1999").

7. Como se infere da tabela em questão, uma boa parte dessas remessas foi feita pela Impugnante para pagamentos efetuados a empresas residentes e domiciliadas no exterior em remuneração pelo uso de sua infraestrutura de rede, que permite a transmissão internacional dos sinais de telecomunicação originados por seus clientes no Brasil ("tráfego sainte") (doc. 4 anteriormente citado).

8. Os pagamentos efetuados a esse título estão registrados na contabilidade fiscal da Impugnante sob as rubricas "ROAMING INTERNACIONAL", "SERV. DIV-OUT-COMUNICAÇÕES" e "ALUGUEL DE LINKS", conforme reproduzido no quadro anexo à autuação, e correspondem à esmagadora maioria das operações sobre as quais se está exigindo o IRF no caso concreto.

9. Em outros casos, a autuação está exigindo IRF sobre pagamentos efetuados pela Impugnante a título de serviços técnicos profissionais, consultoria, licenciamento de software dentre outras remunerações identificadas sob as rubricas "SERV. DIV-EXP/IMP SV-SV - OUTROS SERV TEC-PROF", "SERV. TÉCNICOS", "SERV.DIV-EXP/IMP SV-SV - OUTROS SERV TEC-PROF. (TREINAMENTO)", "DIR.AUTORAIS S/PROG DE COMPUT (LICENÇA DE SOFTWARE)", "SERV.DrV-EXP/IMP SV-DIR. AUTORAIS S/PROG DE COMPUT", "LICENÇA DE SOFTWARE", "SOFTWARE", "ASSESSORIA JURÍDICA", "ALUGUEL DE LINKS", "SERV. SINALIZAÇÃO", etc.

10. No entanto, a Impugnante entende que a autuação em comento não merece prosperar, pelas razões abaixo indicadas, que serão melhor demonstradas adiante.

11. Em **primeiro lugar**, parte do crédito tributário exigido, relacionado a fatos geradores ocorridos até 31.1.2007, está fulminada pela decadência, nos termos do artigo 150, § 40 c/c 156, inciso V, do Código Tributário Nacional ("CTN").

12. Em **segundo lugar**, o IRF não pode ser exigido sobre as remessas efetuadas pela Impugnante a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior a título de cessão onerosa de meios de redes de telefonia de que a Impugnante se utiliza fora do território nacional para a adequada prestação de serviços de telecomunicação (pagamentos efetuados sob as rubricas "ROAMING INTERNACIONAL", "SERV. DIV-OUT-COMUNICAÇÕES" e "ALUGUEL DE LINKS" no quadro demonstrativo anexo ao auto de infração).

13. Por um lado, a D. Fiscalização está impedida, por determinação judicial, de exigir o IRF sobre essas remessas, consoante decisões judiciais proferidas nos autos dos Mandados de Segurança nºs 0001637-14.2011.4.036100 e 000652679 2009.4.03.6100, impetrados pela Impugnante.

14. Por outro lado, ainda que se considere que essas decisões judiciais não se aplicam às remessas em questão, deve ser reconhecido que esses pagamentos efetuados a título de contraprestação de serviços internacionais de telecomunicação estão isentos de tributos, por força das disposições do Regulamento das Telecomunicações Internacionais - "RTI" (aprovado pelo Tratado de Melbourne em 9.12.1988) e da Convenção e a Constituição da União Internacional das Telecomunicações - "UIT" (aprovadas pelo Tratado de Genebra em 22.12.1992).

15. Como se isso não bastasse, a D. Fiscalização indicou em duplicidade algumas das remessas para o exterior realizadas pela Impugnante, apontando tais remessas nas duas planilhas que acompanharam o auto de infração — "CONTRATO DE CÂMBIO APRESENTADO" e "C CÂMBIO NÃO APRESENTADO" (vide doc. 4 anteriormente mencionado), aumentando indevidamente o suposto valor devido a título de IRF.

16. Em **terceiro lugar**, ainda que pudesse desconsiderar todos os argumentos expostos anteriormente, o IRF exigido sobre grande parte das remessas mencionadas na autuação foi pago em tempo e modo próprios pela Impugnante, consoante será demonstrado adiante.

17. Em **quarto lugar**, ainda que se admitisse, apenas para fins de argumentação, a validade da cobrança dos tributos em questão, não poderia haver forma alguma a exigência de juros moratórios, no caso concreto, uma vez que a Impugnante está amparada por decisão judicial suspendendo a exigibilidade do crédito tributário em discussão.

18. Por fim, em **quinto e último lugar**, é completamente inaplicável a multa de ofício se o débito tributário está com a sua exigibilidade suspensa, tanto mais com a majoração do seu valor para 112,5%, se a Impugnante prestou todos os esclarecimentos solicitados pela D. Fiscalização e não há qualquer prova concreta e específica de que a Impugnante tenha deixado de cumprir esta obrigação, nem qualquer relação da multa com a matéria objeto da autuação.

III. A DECADÊNCIA

19. Inicialmente, a Impugnante destaca que a parte do crédito tributário, relativa aos fatos geradores ocorridos até o dia 31.1.2007 foi alcançada pelo manto da decadência, eis que transcorridos mais de cinco anos entre a ocorrência dos supostos fatos geradores em discussão e a lavratura do auto de infração, estando o tributo em questão sujeito ao lançamento por homologação, nos termos ao artigo 150, caput e parágrafo 40, do CTN.

20. Nesses casos, transcorrido o prazo decadencial, há homologação tácita do valor pago e o crédito tributário não pode ser mais exigido. Confirma-se a esse respeito a orientação recentemente consolidada na jurisprudência do Conselho

pacificação do tema no Poder Judiciário na sistemática dos recursos representativos da controvérsia:

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rei. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rei. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). Reprodução da ementa do leading case Recurso Especial nº 973.733 SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos). Recurso provido. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, reconhecendo que a decadência extinguiu o crédito tributário lançado. (Processo nº 15983.000209/2006-28, Segunda Turma, Primeira Câmara, Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Julgado em 12.05.2011, Rel. Giovanni Christian Nunes Campos)

21. Frise-se que, no caso concreto, houve diversos pagamentos do IRF apurado em relação ao mês de janeiro (doc. 5) ainda que em montante menor do que o considerado devido pela D. Fiscalização, não podendo ser invocado o artigo 173, I, do CTN, para fins da contagem do prazo decadencial, porque esse dispositivo só se aplica quando não houver pagamento do tributo.

22. Em suma, operou-se a decadência com relação aos valores exigidos por conta dos supostos fatos geradores ocorridos em janeiro de 2007 e, conseqüentemente, esses montantes devem ser excluídos da autuação.

IV. A NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR INOBSERVÂNCIA DE DETERMINAÇÃO JUDICIAL

23. *Uma grande parte do crédito tributário exigido por meio do auto de infração, nomeadamente o IRF cobrado sobre o valor das remessas ao exterior feitas a título de "ROAMING INTERNACIONAL", "SERV. DIV-OUT-COMUNICAÇÕES" e "ALUGUEL DE LINKS" (como indicado no auto de infração) está eivada de nulidade, uma vez que existe decisões judiciais determinando expressamente que a D. Fiscalização se abstenha de exigir o tributo sobre esses pagamentos.*

24. *Explica-se melhor. Como ressaltado anteriormente, no regular exercício de suas atividades, a Impugnante efetua pagamentos a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior em pagamento pela cessão de redes de telecomunicação de que se utiliza fora do território nacional para a adequada prestação de serviços de telecomunicação.*

25. *Por entender que essas remessas estão isentas de tributos por força das disposições dos tratados internacionais da RTI e da UIT, a Impugnante impetrou os Mandados de Segurança nºs 0001637-14.2011.4.036100 e 000652679.2009.4.03.6100 (docs. 6 e 7), com pedido de concessão de medida liminar, sendo o segundo deles relacionado apenas a um de seus maiores clientes (a Telecom Itália SPA). Confira-se, por exemplo, o pedido realizado nos autos do Mandado de Segurança nº 0001637-14.2011.4.036100:*

Por todo o exposto, a impetrante vem requerer a V.Exa.:

(i) a concessão da medida liminar inaudita altera parte, por estarem consubstanciados no presente caso ambos os seus pressupostos autorizadores, para determinar, na forma do artigo 151, IV, do CTN, a supostamente incidentes sobre remessas ao exterior realizadas pela Impetrante em pagamento a empresas domiciliadas em país membro da Convenção da União Internacional das Telecomunicações (UIT), pela cessão de redes de telefonia de que se utiliza fora do território nacional para a adequada prestação de serviços de telecomunicação, na medida em que tais operações gozam de isenção tributária, nos termos do artigo 45, item 6.1.3, do Tratado de Melbourne, devidamente incorporado ao ordenamento jurídico nacional (artigo 5, itens 215.1 e 216.2, da Constituição da UIT), afastando, assim, aplicação do disposto no artigo 685, inciso II, alínea "a", RIR/1999, no artigo 7º, da Lei nº 9.779/1999, e no artigo 20, § 2, da Lei nº 10.168/2000, por manifesta violação ao disposto no artigo 84, inciso XIII, no artigo 49, inciso I, ambos da Constituição Federal, no artigo 1º, do Decreto Legislativo nº 67/1998, no artigo 1º, do Decreto Presidencial nº 2.962/1999, no artigo 98, do Código Tributário Nacional, e artigo 27, e da Convenção de Viena (Decreto nº 7.030/2009), determinando-se, ainda, que a Autoridade Impetrada deixe de praticar qualquer ato no sentido de exigir da Impetrante o pagamento de tais créditos tributários.

26. *Ao final desse mesmo writ, a Impugnante expressamente requereu o*

(iv) ao final, seja julgado inteiramente procedente o pedido da presente ação mandamental, concedendo-se a segurança em caráter definitivo para reconhecer o direito líquido e certo da Impetrante ao não recolhimento do IRRF e da CIDE, em virtude da realização de qualquer remessa ao exterior a empresas domiciliadas em país membro da Convenção da União Internacional das Telecomunicações (UIT), que seja efetuada a título de pagamento pela cessão onerosa de meios de rede no tráfego saínte, haja vista que o Tratado de Melbourne assegura isenção de tributos às operações desta natureza, de modo que qualquer exigência nesse sentido representa afronta ao artigo 84, inciso XIII, e ao artigo 49, inciso I, ambos da Constituição Federal, ao artigo 1º, do Decreto Legislativo nº 67/1998, ao artigo 1º, do Decreto Presidencial nº 2.962/1999, ao artigo 98, do Código Tributário Nacional, e ao artigo 27, da Convenção de Viena (Decreto nº 7.030)

27. Por sua vez, nos autos do Mandado de Segurança nº 0006526-

79.2009.4.03.6100, a Impugnante requereu expressamente a concessão de

medida liminar, nos seguintes termos:

À vista do exposto e com fundamento no art. 70, II, da Lei nº 1.533/51, a Impetrante requer seja deferida medida liminar para o fim de determinar à autoridade impetrada que se abstenha de exigir o IRRF nas remessas de recursos feitas à Telecom Itália, em função da prestação de serviços de telecomunicação internacional, cuja exigibilidade se requer fique suspensa até o final julgamento do feito, nos termos do art. 151, IV, do CTN ou, quando menos, requer seja assegurado o direito de efetuar a retenção e/ou recolhimento do imposto sobre os valores efetivamente remetidos ao exterior, após realizadas as compensações.

28. Conforme expressamente reconhecido na autuação, as medidas liminares pleiteadas nos mandados de segurança acima referidos foram deferidas e a D. Fiscalização intimada para proceder da seguinte forma:

Mandado de Segurança nº 0001637-14.2011.4.03.6100:

Assim, defiro parcialmente a medida liminar pleiteada determinando à ilustre autoridade impetrada que se abstenha de exigir o IRRF e o CIDE nas remessas de recursos feitas pela impetrante às empresas domiciliadas em país membro da Convenção da União Internacional das Telecomunicações (UIT), pela cessão de redes de telefonia que se utiliza fora do território nacional para a adequada prestação de serviços de telecomunicação internacional, suspendendo a respectiva exigibilidade até decisão ulterior deste Juízo, nos termos do artigo 151, IV, do CTN, não estendendo os efeitos da presente decisão, quanto ao pedido de afastamento do IRRF à Telecom Itália, eis que o mesmo já foi devidamente apreciado nos autos do mandado de segurança n. 2009.61.00.006526-6.

Mandado de Segurança nº 0006526-79.2009.4.03.6100:

(...) defere a medida liminar pleiteada determinando à ilustre autoridade impetrada que se abstenha de exigir o IRRF nas

remessas de recursos feitas pela impetrante à Telecom Itália, em função da prestação de serviços de telecomunicações internacional, suspendendo a respectiva exigibilidade até decisão ulterior deste Juízo, nos termos do artigo 151, IV, do CTN.

29. *Recentemente, foram, inclusive, proferidas sentenças nos autos do referidos mandados de segurança, confirmando as liminares anteriormente deferidas (doc. 7 anteriormente mencionado).*

30. *Não obstante, a D. Fiscalização, entendendo que os mandados de segurança e os efeitos das decisões liminares neles proferidas alcançariam apenas e tão somente créditos tributários referentes a pretensos fatos geradores relativos a remessas posteriores à impetração dos mandados de segurança, lavraram a autuação em referência exigindo IRF sobre essas remessas feitas ao exterior no ano de 2007, para remunerar a cessão onerosa de meios de redes de que a Impugnante se utiliza para a adequada prestação de serviços de telecomunicação.*

31. *No auto de infração, a D. Fiscalização alega que a Impugnante teria requerido as liminares e a concessão da segurança para alcançar apenas as remessas futuras realizadas e que as decisões judiciais deveriam ser interpretadas nesses estritos termos.*

32. *Com todas as vérias, nada mais absurdo e desvinculado dos pedidos judiciais e das decisões proferidas. Por meio da simples análise dos pedidos e das decisões judiciais acima transcritos se constata claramente que não há qualquer corte temporal no alcance dessas decisões, o que significa que, na prática, esses pedidos e decisões alcançam toda e qualquer remessa relativa a essa matéria.*

33. *É bem verdade que a Impugnante impetrou mandados de segurança de natureza preventiva. No entanto, o que a Impugnante visava prevenir nesses casos eram justamente autuações como a ora em discussão, isto é, atos coatores futuros, posteriores à impetração dos mandados de segurança, como o ora praticado pela D. Fiscalização, violando o direito líquido e certo da Impugnante de não recolher tributos sobre as remessas em questão.*

34. *Ao mencionar nos autos dos mandados de segurança, na justificativa apresentada para o seu caráter preventivo, que faria remessas futuras ao exterior para pagamento desse tipo de remuneração, a Impugnante pretendeu apenas exemplificar que essa era uma prática rotineira em sua atividade, até mesmo para justificar a existência de *fumus bonis iuris* e *periculum in mora* para a concessão da medida liminar. Mas, de forma alguma, essa é uma limitação temporal que pode ser estendida ao pedido formulado pela Impugnante. O pedido se dirige a todos os atos coatores futuros e não apenas aos fatos geradores futuros.*

35. *E a Impugnante entende que não há como se interpretar os pedidos formulados nos mandados de segurança com esse corte temporal por uma simples e singela razão: essa especificação*

temporal não consta do pedido nem da decisão judicial. Ora, não há como se interpretar, quer extensiva, quer restritivamente, o que não existe.

36. Aliás, a se interpretar os pedidos restritivamente, como pretende a D. Fiscalização, o que justamente não se pode fazer é inserir neles informações ou limitações adicionais que neles não estão contidas originalmente.

37. Na verdade, o que deve pautar a conduta da D. Fiscalização são as ordens judiciais contidas na parte dispositiva das decisões e estas são muito claras ao determinar que a autoridade coatora se abstenha de exigir o IRF e a CIDE nas remessas de recursos feitas às empresas domiciliadas em Países membros da Convenção da União Internacional das Telecomunicações (UIT), pela cessão de redes de telefonia que se utiliza fora do território nacional para a adequada prestação de serviços de telecomunicação internacional, sem impor qualquer limite temporal.

38. Se as D. Autoridades Fazendárias entendem que essa ordem é mais ampla do que o pedido ou vai além do pedido - o que não é verdade porque há o deferimento da medida liminar nos exatos termos requeridos - então deveriam ter alegado a ocorrência de decisão extra ou ultra petita, nos termos dos artigos 128 e 460 do Código de Processo Civil, pelos meios processuais próprios, quais sejam, os recursos cabíveis nos processos judiciais em questão, o que não foi feito.

39. Assim, ao lavrar o presente Auto de Infração, a D. Fiscalização desrespeitou claramente o disposto no artigo 62 do Decreto n° 70.235/1972: (...)

40. A esse respeito, e de modo a dirimir quaisquer dúvidas em relação ao alcance da norma transcrita acima, vale conferir a interpretação dada pelo então denominado Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

EFEITOS DAS MEDIDAS JUDICIAIS - LANÇAMENTO PARA PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA - DECRETO N.º 70.235/1972 - Art. 62, caput - O contemplado no caput do art. 62 refere-se à situação em que o contribuinte se antecipa ao lançamento e ingressa com mandado de segurança, obtendo uma sentença liminar no sentido de obstar que se promova a ação de cobrança de um tributo que entenda indevida. Concedida a medida judicial, e até a resolução da questão, está vedada a instauração de procedimento fiscal quanto à matéria sobre que versar a ordem de suspensão.

41. Corroborando esse entendimento, confira-se ainda o entendimento da Primeira e Terceira Câmaras do E. Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual CARF), que reconhecem a nulidade do Auto de Infração lavrado durante a vigência de medida judicial a tratar da matéria:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

1. A empresa foi autuada em 21/12/90. Em 28/09/90 foi deferida liminar em mandado de segurança. O artigo 151, IV do CTN é taxativo quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Neste caso não poderia ser lavrado o Auto de Infração em data posterior à ordem judicial.

2. *Acatada preliminar suscitada pelo Procurador da Fazenda Nacional no sentido de ser declarada a nulidade do processo.*

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE. Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança do tributo, não será instaurado o processo fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente à matéria sobre que versar a da suspensão (artigo 62 do Decreto n. 70.235, de 06/03/72) - Auto de infração nulo. (Acórdão n.º 30327436, Recurso n.º 114742, TERCEIRA CÂMARA, Relatora DIONE MARIA ANDRADE DA FONSECA, em 24.9.92).

42. *Diante disso, é patente a discrepância entre o procedimento adotado pela D. Fiscalização Federal e o disposto no artigo 62 do Decreto n.º 70.235/1972, bem como é flagrante a nulidade do auto de infração lavrado, na medida em que a medida judicial concedida pelo Poder Judiciário suspende a exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, inciso V, do CTN), impedindo a lavratura de auto de infração.*

43. *Ora, a D. Autoridade Administrativa apenas tem competência para lavrar o Auto de Infração quando verificar a infração. Assim, não pode, em hipótese alguma, alterar a natureza do auto de infração (penalizar) tão somente para prevenir a decadência. Logo, na hipótese de ser concedida medida judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário previamente ao lançamento, certamente de "auto de infração" não deveria se tratar o ato emanado pela autoridade administrativa.*

V. A IMPROCEDÊNCIA DA COBRANÇA DE IRF

(a) *O Tratado de Melbourne e a Isenção de Tributos sobre as Remessas ao Exterior feitas para Remunerar a Cessão Onerosa de Meios de Rede de Telecomunicação*

44. *Na remota hipótese de Vossas Senhorias não acolherem a argumentação aduzida acima e entenderem que o crédito tributário exigido pelo auto de infração não é alcançado pelas decisões judiciais proferidas nos autos dos Mandados de Segurança n.ºs 0001637-14.2011.4.03.6100 e 0006526-79.2009.4.03.6100 e não é objeto daqueles processos, a consequência inexorável é admitir que a Impugnante possa discutir nestes autos as razões de direito lá aduzidas, demonstrando a não incidência do IRF no caso concreto, com o afastamento da Súmula CARF n.º 1 (Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial).*

45. *Diante desse cenário, a Impugnante passa a demonstrar os motivos pelos quais deve ser reconhecida a existência de tratado internacional válido e aplicável ao caso concreto, que concede isenção de tributos sobre as remessas em questão e deve*

prevalecer sobre as disposições da lei interna, de modo a afastar a incidência do IRF no caso concreto.

46. Nesse sentido, a Impugnante esclarece que o RTI, aprovado em 9.12.1988 pelo Tratado de Melbourne, estabelece os princípios gerais relacionados com a provisão e a operação dos serviços internacionais de telecomunicações oferecidos ao público, como também aos subjacentes meios de transporte das telecomunicações internacionais usados para prover estes serviços.

47. No que interessa ao presente caso, o RTI prevê, em seu artigo 6º, item 6.1.3, a não tributação das remessas efetuadas a título de pagamentos pela contraprestação de serviços internacionais de telecomunicações. Confirma-se:

(...) 6.1.3 - Sempre que a legislação nacional de um país prever a aplicação de um tributo sobre a tarifa de percepção, pelo provimento de serviços internacionais de telecomunicações, esse tributo somente se aplicará aos serviços internacionais de telecomunicações faturados a clientes desse país, a menos que seja acordado o contrário, para atender a circunstâncias especiais (...).

48. Como se pode verificar, a regra exonerativa do RTI busca desonerar os pagamentos efetuados pela Impugnante às operadoras estrangeiras detentoras dos meios de transmissão utilizados para a terminação dos serviços de telecomunicação iniciados no Brasil com destino ao exterior ("tráfego sainte").

49. Sem essa regra exonerativa no Brasil, a Impugnante estaria impossibilitada de disponibilizar aos seus usuários, a preço acessível, serviços internacionais de telecomunicações. Esse, aliás, foi um dos principais objetivos da regra exonerativa: disponibilidade para o público dos serviços internacionais de telecomunicações.

50. A regra exonerativa mencionada acima foi incorporada ao ordenamento nacional quando da celebração do Tratado de Genebra, em 22.12.1992, que instituiu a Constituição e a Convenção da UIT, com a finalidade de facilitar as relações pacíficas, a cooperação internacional entre os povos e o desenvolvimento econômico e social, por meio do bom funcionamento das telecomunicações.

51. Destaque-se, ainda, que o Tratado de Genebra foi devidamente incorporado ao ordenamento jurídico interno nos termos previstos na Constituição Federal de 1988 ("CF/1988"). Referido Tratado, como já mencionado anteriormente, foi celebrado e assinado pelo Brasil em 22.12.1992. Ato contínuo, após a devida análise e aprovação do Congresso Nacional, por intermédio do Decreto Legislativo nº 67/1998, o governo brasileiro houve por bem depositar o respectivo instrumento de ratificação em 19.10.1998.

52. Posteriormente, o Presidente da República, a fim de promulgar o Tratado de Genebra, publicar oficialmente o seu texto, além de torná-lo eficaz, incorporando-o ao ordenamento jurídico brasileiro interno, expediu o Decreto Executivo nº 2.962/1999. Dessa forma, o Tratado de Genebra, do qual é parte integrante o RTI (aprovado pelo Tratado de Melbourne),

obedeceu devidamente aos trâmites previstos nos artigos 49, inciso I, e 84, inciso VIII, ambos da CF/1988, sendo válido, portanto, em sua integralidade, dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

53. Com efeito, o Tratado de Genebra é complementado pelo RTI (Tratado de Melbourne), cuja observância e fiel cumprimento por todos os países signatários, dentre os quais, o Brasil, é indispensável. Confira-se a redação do artigo 4º do Tratado de Genebra:

(...)

Artigo 4

Instrumentos da União

1. Os instrumentos da União Internacional de Telecomunicações são:

- A presente Constituição da União Internacional de Telecomunicações*
- A Convenção da União Internacional de Telecomunicações, e*
- Os Regulamentos Administrativos.*

2. A presente Constituição, cujas disposições de complementam com as da Convenção, é o instrumento fundamental da União.

3. As disposições da presente Constituição e da Convenção se complementam, ademais, com as dos Regulamentos Administrativos seguintes, que regulam o uso das telecomunicações e terão caráter VINCULATIVO para todos os Membros:

- Regulamento das Telecomunicações Internacionais.*
- Regulamento de Radiocomunicações.*

4- No caso de divergência entre uma disposição da presente Constituição e uma disposição da Convenção ou dos Regulamentos Administrativos, prevalecerá a primeira. No caso de divergência entre uma disposição da Convenção e uma disposição de um Regulamento Administrativo, prevalecerá a Convenção (...)"

54. Além do caráter vinculativo mencionado acima, o artigo 54 do Tratado de Genebra também menciona que os Regulamentos Administrativos são de cumprimento obrigatório pelos países que ratificarem, aceitarem, aprovarem ou aderirem aos termos do Tratado de Genebra, in verbis:

(...)

Artigo 54

Regulamentos Administrativos

1. Os Regulamentos Administrativos mencionados no artigo 4 da presente Constituição são instrumentos internacionais OBRIGATORIOS e estarão sujeitos às disposições desta última e da Convenção.

2. *A ratificação, aceitação ou aprovação da presente Constituição e da Convenção ou a adesão às mesmas, em razão dos artigos 52 e 53 da presente Constituição, inclui também o CONSENTIMENTO DE OBRIGAR-SE PELOS REGULAMENTOS ADMINISTRATIVOS, adotados pelas Conferências Mundiais competentes antes da data da assinatura da presente Constituição e da Convenção. Tal consentimento se entende como sujeição a toda reserva manifestada no momento da assinatura dos citados Regulamentos ou a qualquer revisão posterior aos mesmos, sempre e quando ele se mantenha no momento de depositar o correspondente instrumento de ratificação, de aceitação, de aprovação ou de adesão*

(...).

55. *Diante do exposto, resta claro que não há como dissociar o RTI do Tratado de Genebra, na medida em que este último, ao instituir e aprovar a Constituição e a Convenção da UIT, houve por bem consolidar e incorporar em seu texto o RTI, com caráter vinculativo e obrigatório aos países signatários, absorvendo, portanto, a regra exonerativa do RTI que prevê a não tributação das remessas efetuadas a título de pagamento pela contraprestação de serviços internacionais de telecomunicações.*

56. *Em razão do princípio da boa-fé, balizador dos atos celebrados pelos Estados no campo do Direito Internacional, o Estado signatário de um tratado internacional não pode frustrar ou criar empecilhos à observância e aplicação desse tratado. Uma vez cumpridos os trâmites previstos na Constituição para a inserção da norma internacional no ordenamento jurídico interno — no caso do Brasil, com a assinatura, aprovação pelo Congresso Nacional, ratificação e promulgação pelo Presidente da República —, é vedado ao Estado criar quaisquer tipos de mecanismos que tenham por finalidade se eximir ao fiel cumprimento dessa norma.*

57. *Dessa forma, não podem os contribuintes que se enquadram nas hipóteses de isenção concedidas pelo RTI, por força do princípio constitucional da segurança das relações jurídicas (artigo 5^a, inciso XXXVI, da CF/88), serem prejudicados e sofrerem sanções pelas Autoridades Administrativas Federais pela fruição desse benefício fiscal.*

58. *Vale ressaltar que o artigo 98 do CTN dispõe que "os tratados e as convenções internacionais revogam, ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha".*

59. *Nessa esteira, a jurisprudência do CARF é remansosa no sentido de que as disposições de tratados internacionais em matéria tributária se sobrepõem às disposições da legislação interna, conforme decidido, dentre outros, no seguinte precedente:*

TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS - Não obstante o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, em se tratando de Direito Tributário a prevalência da norma internacional decorre de sua condição de lei especial em relação à norma interna.

Embora o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, o fato é que não se discutiu, naquela Corte, o art. 98 do CTN, que tem status de lei complementar, portanto de hierarquia superior à lei ordinária (O julgado que consagrou o entendimento de inexistência de hierarquia - RE 80.004/SE tratava da Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias).

Assim, ainda que se considere não ter, o tratado internacional, primazia hierárquica sobre a lei interna, em se tratando de norma tributária, essa primazia decorreria do art. 98 do CTN. Esse é o entendimento predominante na doutrina. E para aqueles que consideram que o art. 98 do CTN não pode estabelecer essa hierarquia, a questão vai se resolver pelo critério da especialidade, posto que o tratado, geralmente, é especial em relação à lei interna. (Acórdão nº 101-95.802, proferido nos autos do Processo Administrativo nº 16327.000112/2005-31, pela Colenda Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni.)

60. No mesmo sentido, vale mencionar que a Intelig Telecomunicações S.A., empresa do mesmo grupo econômico da Impugnante, obteve decisão favorável do Tribunal Regional Federal da Segunda Região afastando a incidência do IRF sobre as remessas efetuadas ao exterior para o pagamento de roaming internacional por força das regras previstas no Tratado de Melbourne, a qual foi mantida pelo E. Superior Tribunal de Justiça nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. CONVENÇÃO DA UNIÃO INTERNACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES (UIT) - REGULAMENTO DE MELBOURNE. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO DE RENDA. PROCESSO DE INCORPORAÇÃO AO DIREITO PÁTRIO. DECRETO LEGISLATIVO 67/1998. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALEGADA VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211 DO STJ. INCIDÊNCIA.

1. Cuida-se, originariamente, de mandado de segurança objetivando garantir alegado direito líquido e certo da empresa autora de realizar remessas ao exterior, como prestação por cessão de redes de telefonia de que se utiliza fora do território nacional, sem a incidência de IR retido na fonte, como exigido pelo art. 685, II, "a", do Decreto 3.000/99, com fulcro na Convenção da União Internacional de Telecomunicações - UIT (fl. 752).

2. O acórdão do TRF da 2ª Região, em síntese, decidiu: a) compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional, ao qual compete, exclusivamente, resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (CF/88, arts. 84, VIII, e 49,I);

b) a Constituição e a Convenção da União Internacional de Telecomunicações (UIT) foram incorporadas ao nosso ordenamento jurídico através do Decreto Legislativo nº 67, de 15.10.98, e do Decreto Presidencial nº 2.962, de 23.02.99; c) o Regulamento Administrativo de Melbourne, de 1988, é parte integrante da UIT, o qual prevê em seu art. 45, item 6.1.3, isenção tributária no caso de contraprestação pela cessão de redes de telefonia de que se utiliza fora do território nacional, para completar as ligações efetuadas do Brasil para o exterior, não se tratando de ajuste complementar; d) o CTN prevê a primazia dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação tributária interna, nos termos do seu art. 98.

3. Tem-se que a matéria dos artigos 97, II, VI e 176, do Código Tributário Nacional, não foi debatida no acórdão recorrido, mesmo com a oposição de embargos de declaração. Incidência da Súmula 211 do STJ.

4. No que se refere à alegada violação do art. 1º, parágrafo único, do Decreto Legislativo 67/1998, relativa ao procedimento de incorporação em nosso direito interno da Convenção da União Internacional das Telecomunicações (UIT) e do Regulamento Administrativo de Melbourne, registre-se que o acórdão proferido pelo TRF da 2ª Região solucionou a questão com fundamento eminentemente constitucional, nos termos da interpretação dos artigos 49, I, 84, VIII, da CF.

5. Frise-se que o recurso interposto pela Fazenda Nacional escora-se na alegação de que o Regulamento de Melbourne, parte integrante da Convenção da União Internacional de Telecomunicações - UIT, não teria força de lei porque não obedecido o procedimento constitucional previsto para sua incorporação no direito interno.

6. O fundamento constitucional assentado pelo acórdão recorrido, inclusive, corroborado pelas razões recursais desenvolvidas pela recorrente, afasta a possibilidade de revisão do julgado na via do recurso especial, por sua competência ser restrita à uniformização do direito infraconstitucional federal.

7. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1104543/RJ, Rei. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 04.05.2010, DJe 10.05.2010)

61. Diante desse quadro e considerando a superioridade dos tratados internacionais, é imperioso concluir que não há no Brasil a obrigatoriedade do recolhimento do IRF sobre as remessas efetuadas a título de contraprestação de serviços internacionais de telecomunicações, por força da regra exonerativa prevista no RTI (aprovado pelo Tratado de Melbourne), incorporado ao Tratado de Genebra que, por sua vez, foi devidamente inserido no ordenamento jurídico brasileiro interno.

(b) O Efetivo Recolhimento de IRF Não Reconhecido pela D. Fiscalização

62. Como ressaltado anteriormente, grande parte do crédito tributário exigido na presente autuação diz respeito aos valores de IRF reclamados sobre as remessas ao exterior feitas pela Impugnante para pagamento dos contratos de cessão onerosa de

meios de rede de telecomunicação registrados sob as rubricas "ROAMING INTERNACIONAL" e "SERV. DIV-OUT-COMUNICAÇÕES", sobre as quais o IRF não pode ser cobrado pelos motivos expostos acima.

63. Ocorre que o auto de infração também abrange remessas efetuadas pela impugnante ao exterior para pagamento de outros contratos, em relação às quais a Impugnante recolheu o IRF, como será demonstrado adiante, o que torna inviável a exigência do tributo por meio da autuação em referência. Ressalte-se que, em alguns casos, a Impugnante acabou efetuando o recolhimento do IRF até mesmo sobre as remessas feitas para pagamento de cessão onerosa de meios de rede de telecomunicações, motivo a mais para o cancelamento da cobrança pretendida pela D. Fiscalização.

64. No entanto, a D. Fiscalização desconsiderou os pagamentos efetuados pela Impugnante, sob o argumento de que a documentação apresentada no curso da fiscalização não estaria clara a esse respeito.

65. Como forma de demonstrar claramente a realização desses pagamentos, a Impugnante elaborou a anexa planilha (doc. 8), que vincula as remessas mencionadas nas planilhas anexas ao auto de infração aos respectivos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais ("DARFs"), que comprovam os pagamentos efetuados (doc. 9).

66. Apenas para facilitar o entendimento da sistemática da planilha ora apresentada, confira-se, por exemplo, o trecho abaixo da planilha, que corresponde às linhas 3 a 9 do documento anexo:

(...)

67. Pela simples comparação da tabela acima com a planilha elaborada pela D. fiscalização para embasar a autuação fiscal (doc. 4 anteriormente mencionado), notadamente as linhas 84 a 89 da "aba" "CONTRATO DE CÂMBIO APRESENTADO", verifica-se que ambas tratam das mesmas operações de remessa ao exterior, que resultariam em um suposto IRF devido no montante de R\$ 730,53, o qual a D. Fiscalização afirma não ter sido recolhido.

68. Nesse sentido, a Impugnante indicou, na última coluna de sua planilha, a exata localização do respectivo comprovante de pagamento nos documentos acostados a presente impugnação (doc. 9 anteriormente mencionado). No exemplo citado, o DARF que comprova o pagamento do IRF, inclusive em valor maior ao indicado pelo Fisco (R\$ 1.400,71), se encontra na página 11 do documento "PAGTO_IR_0481" (doc. 9 anteriormente mencionado).

69. O mesmo raciocínio se estende a todas as outras linhas relativas aos outros pagamentos realizados pela Impugnante, o que impõe que os respectivos valores sejam excluídos da autuação.

70. Vale mencionar que outros recolhimentos de IRF cobrados no auto de infração foram realizados, porém a Impugnante não teve condições de, no exíguo prazo para apresentação da presente defesa, localizar a totalidade desses pagamentos. Cumpre esclarecer que é de suma importância a determinação da conversão do julgamento em diligência, ocasião em que a Impugnante terá condições de demonstrar, de forma mais detida e com mais tempo, outros recolhimentos realizados.

(c) Os Valores Cobrados em Duplicidade no Auto de Infração

71. Como se não bastasse o fato de ter cobrado valores já quitados pela Impugnante, a D. Fiscalização ainda indicou em duplicidade algumas das remessas para o exterior realizadas pela Impugnante, apontando tais remessas nas duas planilhas que acompanharam o auto de infração lavrado — "CONTRATO DE CÂMBIO APRESENTADO" e "C CÂMBIO NÃO APRESENTADO" (vide doc. 4 anteriormente mencionado) —, o que aumentou indevidamente o suposto valor devido a título de IRF.

72. Confira-se, abaixo, quadro que resume as remessas que o auto de infração pretendeu tributar em duplicidade: (...)

73. Em primeiro lugar, observe-se o Contrato de Câmbio n° 07000373, referente a remessa destinada à TELECOM ITÁLIA SPA, no valor total de R\$ 1.391.293,42. Note-se que o referido contrato consta na linha 112 da "aba" "CONTRATO DE CÂMBIO APRESENTADO" da planilha elaborada pela D. Fiscalização (doc. 4 anteriormente mencionado).

74. Por sua vez, o mesmíssimo contrato aparece listado nas linhas de 4 a 8 da "aba" "C CÂMBIO NÃO APRESENTADO". Vale ressaltar que nessa "aba" o contrato está desmembrado em cinco linhas distintas, porém, a análise de suas informações, tais como "BENEFICIÁRIO/REMETENTE", "DOM. RECEBEDOR", "IRRF DEVIDO" e "IRRF VALOR A RECOLHER", faz com que facilmente se verifique a identidade entre elas, somando, ao final, os mesmos R\$ 1.391.293,42.

75. O mesmo ocorre com o Contrato de Câmbio n° 07005942, relacionado a remessa efetuada à empresa PANNON GSM, no valor total de R\$ 18.320,62. O referido contrato está listado na linha 513 da "aba" "CONTRATO DE CÂMBIO APRESENTADO" da planilha elaborada pela D. Fiscalização (doc. 4 anteriormente mencionado), bem como na linha 486 da "aba" "C CÂMBIO NÃO APRESENTADO".

76. Por fim, ressalte-se que o Contrato de Câmbio n° 07009939, que envolve remessa destinada à ER ITÁLIA S.R.L A SÓCIO ÚNICO, no valor total de R\$ 41.708,25, aparece listado na linha 844 da "aba" referente aos contratos de câmbio apresentados e na linha 9 da "aba" referente aos contratos de câmbio não apresentados da planilha anexa ao auto de infração (vide doc. 4 anteriormente mencionado).

77. Portanto, resta comprovada a incorreção da planilha elaborada pela D. Fiscalização, na qual constam operações apontadas em duplicidade, o que aumenta indevidamente o valor da autuação, devendo tal equívoco ser sanado por V.Sas.

78. Na remota hipótese de ser mantida a exigência contida no auto de infração em referência, o que se admite apenas para argumentar, a Impugnante esclarece ser totalmente infundada a exigência de juros de mora na hipótese destes autos.

79. O artigo 161 do CTN prevê o acréscimo de juros de mora aos créditos não integralmente pagos no vencimento. Os juros de mora são, portanto, um ônus ao contribuinte que, pelo retardamento culposo da obrigação tributária, possui débito exigível pela Fazenda Pública.

80. Observe-se que, no caso concreto, a Impugnante não está em mora no cumprimento de suas obrigações fiscais ora constituídas nestes autos, tendo em vista que encontra-se amparada por decisões judiciais que suspendem a exigibilidade do crédito tributário em discussão no auto de infração, tendo, inclusive, pago o IRF sobre diversas remessas indicadas na atuação.

81. Cumpre reiterar que o direito à suspensão da exigibilidade do crédito tributário através da concessão de liminar em mandado de segurança encontra-se expressamente previsto no artigo 151, inciso IV, do CTN. A virtude da suspensão da exigibilidade do crédito tributário consiste fundamentalmente na descaracterização da mora, por não haver qualquer omissão do contribuinte quanto ao pagamento do tributo. Ora, se a mora é uma consequência da exigibilidade, não pode logicamente haver mora em relação a pretensões inexigíveis.

82. Nesse sentido, inclusive, vale ser citado o entendimento manifestado pelo Egrégio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - INCABÍVEIS OS JUROS DE MORA EM FACE DE MEDIDA LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA - Se o sujeito passivo obteve a medida liminar em mandado de segurança, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, antes de qualquer procedimento de ofício do sujeito ativo, não se caracteriza a mora, não só porque afastada a culpa (elemento objetivo), que aliada ao retardamento (elemento objetivo), constitui a mora; mas também porque, momentaneamente inexistente a exigibilidade, inexistente a possibilidade de incorrer em mora. (...).

PIS. JUROS DE MORA. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa. Não há de ser aplicado juros de mora em relação a créditos tributários com a exigibilidade suspensa em virtude de depósito judicial do seu montante integral, cujo lançamento visa prevenir a decadência. (...)

83. Exatamente nesse sentido, cumpre mencionar que o artigo 161, §2º, do CTN, estabelece que o contribuinte que formular consulta aos órgãos da Receita Federal, antes do vencimento do tributo, poderá pagá-lo sem a incidência dos juros. Ora, se a própria legislação privilegia a boa-fé e a conduta do contribuinte que formular consulta dentro do prazo legal, e o desonerará do pagamento de juros, com muito mais razão não

incidem os juros de mora nos casos em que o contribuinte busca a tutela do Poder Judiciário, por entender como ilegal e inconstitucional determinada exigência fiscal.

84. *Nessa linha de raciocínio, a Requerente transcreve, a seguir, trechos do Voto proferido pelo Ministro Djaci Falcão, do Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.256-SP, de 30.8.1974:*

(...) se, no caso de consulta, formulada dentro do prazo legal, não se aplicam juros de mora, por força de lei, enquanto aguardando decisão de autoridade superior, o dispositivo em questão com muito maior razão deve ser aplicado ao caso em exame, onde houve recurso para órgão superior judicial, ou seja, para o Egrégio Tribunal Federal de Recursos. O Mandado de Segurança, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, na hipótese de concessão de liminar (inciso III do art. 151 do CTN), tem e deve ter muito mais amplitude e força do que uma simples consulta, daí a razão da aplicabilidade do que foi dito acima(...).

85. *Uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário, o prazo de vencimento da obrigação é postergado até o momento em que a dívida venha a ser novamente exigível. Assim, sendo certo que o crédito tributário constituído pelo presente auto de infração encontra-se com sua exigibilidade suspensa, e que só há que se falar em mora nas hipóteses em que há débito exigível, resta evidente que os juros de mora exigidos são totalmente infundados e devem ser cancelados.*

86. *Na pior das hipóteses, no que diz respeito às operações alcançadas pelos Mandados de Segurança nºs 0001637-14.2011.4.036100 e 000652679.2009.4.03.6100, deve ser excluída a fluência dos juros de mora a partir da data do deferimento das medidas liminares, em atenção ao artigo 60, § 2º, da Lei nº 9.430/1996.*

VII. A INAPLICABILIDADE DA MULTA E A ILEGALIDADE DE SEU AGRAVAMENTO

87. *A despeito de toda a argumentação acima, que demonstra claramente a insubsistência do presente auto de infração, a Impugnante entende que é absolutamente ilegal a exigência da multa de ofício no caso concreto, tanto mais sua aplicação agravada, de um modo geral, sobre todas as remessas ao exterior objeto da autuação.*

88. *Por um lado, a multa não pode ser aplicada sobre a parcela do crédito tributário que está com a sua exigibilidade suspensa por força das decisões judiciais proferidas nos mandados de segurança em questão, consoante entendimento consolidado na Súmula CARF nº 17: "Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos TV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo".*

89. *Por outro lado, ainda que se admitisse a aplicação da multa de ofício, esta jamais poderia ser agravada para 112,5%, nos termos da Lei nº 9.430/1996, artigo 44, § 2º, inciso I (com a redação dada pelas Medidas Provisórias nº 303/2006 e 351/2007 ou pela Lei nº 11.488/2007, a depender da época dos*

fatos ocorridos). Na prática, o auto de infração está aplicando a multa agravada sobre o valor de todas as operações realizadas pela Impugnante, sem demonstrar efetiva, pontual e concretamente que esclarecimento deixou de ser prestado.

90. Na verdade, a D. Fiscalização entende que a ação fiscal teria sido "gravemente prejudicada pela falta de informação ou informações inconsistentes fornecidas pela empresa, além de falta (sic) apresentação de documentação, tais como falta de apresentação de contratos de câmbio e falta de apresentação de contratos comerciais". Em linhas gerais, a autuação reputa que foram apresentados contratos comerciais em inglês e que a Impugnante não atendeu "deforma satisfatória à fiscalização". A autuação é concluída com a menção a outros processos indicando que a D. Fiscalização não teria atendido o "Fisco a contento".

91. Com todas as vênias, a Impugnante destaca, como se depreende das planilhas em questão, que a documentação solicitada pela D. Fiscalização envolve não apenas alguns poucos documentos, mas milhares de contratos de câmbio e comerciais e documentos de arrecadação de inúmeras remessas realizadas pela Impugnante ao longo de todo um exercício.

92. A Impugnante se empenhou em cooperar com a D. Fiscalização e não deixou pura e simplesmente de atender o Fisco ou de prestar esclarecimentos, quando intimada, conforme pode ser facilmente percebido pelos diversos protocolos de atendimento à fiscalização anexados à presente defesa (doc. 10). Como se vê, ao contrário do alegado pela D. Fiscalização, a Impugnante fez o possível para entregar toda a documentação solicitada no menor tempo possível.

93. Ora, não há como se sustentar que a ação fiscal foi prejudicada pela falta de informações se a autuação, integralmente baseada nas informações da Impugnante, resultou em planilhas que identificam uma a uma as remessas realizadas e exige integralmente IRF e CIDE sobre cada uma delas.

94. Se houve alguém prejudicado por eventuais desencontros nas informações prestadas foi a Impugnante, tendo em vista que diversos valores por ela pagos não foram reconhecidos pela D. Fiscalização e estão sendo exigidos por meio da autuação em questão.

95. De toda forma, o fato é que o agravamento da penalidade nos termos do artigo 44 § 2º, inciso I, da Lei Federal nº 9.430/1996 depende da demonstração clara e precisa de que houve uma intimação para prestar esclarecimentos e que esses esclarecimentos não foram prestados. É essa a infração capitulada no dispositivo legal para agravamento da multa.

96. A simples e genérica observação de que não foram prestados esclarecimentos "a contento" e de que as informações não foram "satisfatórias", como mencionado na autuação, data máxima venia, não tem o condão de caracterizar a infração em questão, consoante iterativa jurisprudência administrativa que se verifica, dentre outros, pelo precedente abaixo:

IRPJ e OUTROS - EX.: 1996

AGRAVAMENTO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO - Incabível o agravamento da multa de ofício de 75% para 112,5%, quando o contribuinte não exhibe à fiscalização os livros comerciais e fiscais que amparariam a tributação com base no lucro real e que foi motivo de arbitramento do lucro por parte da autoridade lançadora. O que justifica o agravamento da multa de ofício é o não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos, não a prestação de forma insatisfatória na apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais." (ACORDÃO 108-08.183, 1º Conselho de Contribuintes, 8a. Câmara, Relator: NELSON LÓSSO FILHO, DOU: 11.12.2006.)

97. Ademais, é necessário que se verifique uma relação de pertinência entre a informação que deixou de ser prestada, o prejuízo gerado ao Fisco e a base da multa agravada. Vale dizer, a penalidade agravada deve incidir apenas e tão somente sobre o valor do tributo que teve o seu lançamento prejudicado pela ausência do esclarecimento prestado, na linha da orientação jurisprudencial existente:

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.

A falta de atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, desde que a irregularidade apurada seja decorrente de matéria questionada na referida intimação, nos termos do artigo 44, parágrafo 20, da Lei nº 9.430, de 1996." (ACÓRDÃO 2201-00.573, CARF, 2a. Seção - 1ª Turma da 2ª Câmara, Processo nº 10830.006621/2004-10.)

98. No caso concreto, a Impugnante entende que não houve qualquer relação entre a pretensa falta de apresentação de esclarecimentos e o tributo reclamado.

99. Mas, na hipótese de se entender que o agravamento da multa é cabível, a Impugnante ressalta que, quando muito, esse agravamento deveria incidir apenas e tão somente sobre o valor do tributo exigido na planilha relativa aos contratos de câmbio que supostamente não foram apresentados pela Impugnante, mas nunca sobre o valor total do tributo exigido sobre todas as operações mencionadas na autuação em questão.

100. Por fim, a Impugnante entende que as circunstâncias que legitimam o agravamento da multa devem ser pontual e especificamente demonstradas em cada caso, não cabendo à D. Fiscalização valer-se de um inexistente quadro de bons ou maus antecedentes, tanto mais se não houve decisão final proferida em qualquer caso mantendo em última instância multa agravada contra a Impugnante.

VIII. CONCLUSÃO E O PEDIDO

101. Por todo o exposto, a Impugnante tem por demonstrado que não merece prosperar a autuação por meio do qual se exige IRF e multa de ofício agravada a 112,5% sobre remessas ao exterior efetuadas no exercício de 2007.

102. Em **primeiro lugar**, parte do crédito tributário exigido, relacionado a fatos geradores ocorridos até 31.1.2007, está fulminada pela decadência, nos termos do artigo 150, § 40 c/c 156, inciso V, do Código Tributário Nacional ("CTN").

103. Em **segundo lugar**, o IRF não pode ser exigido sobre as remessas efetuadas pela Impugnante a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior a título de cessão onerosa de meios de redes de telefonia de que a Impugnante se utiliza fora do território nacional para a adequada prestação de serviços de telecomunicação (pagamentos efetuados sob as rubricas "ROAMING INTERNACIONAL" e "SERV. DIV-OUT-COMUNICAÇÕES" no quadro demonstrativo anexo ao auto de infração).

104. Por um lado, a D. Fiscalização está impedida, por determinação judicial, de exigir o IRF sobre essas remessas, consoante decisões judiciais proferidas nos autos dos Mandados de Segurança n.ºs 0001637-14.2011.4.036100 e 000652679.2009.4.03.6100, impetrados pela Impugnante.

105. Por outro lado, ainda que se considere que essas decisões judiciais não se aplicam às remessas em questão, deve ser reconhecido que esses pagamentos efetuados a título de contraprestação de serviços internacionais de telecomunicação estão isentas de tributos, por força das disposições do Regulamento das Telecomunicações Internacionais - "RTI" (aprovado pelo Tratado de Melbourne em 9.12.1988) e da Convenção e a Constituição da União Internacional das Telecomunicações - "UIT" (aprovadas pelo Tratado de Genebra em 22.12.1992).

106. Como se isso não bastasse, a D. Fiscalização pretende tributar em duplicidade algumas das remessas para o exterior realizadas pela Impugnante, apontando tais remessas nas duas planilhas que acompanharam o auto de infração — "CONTRATO DE CÂMBIO APRESENTADO" e "C CÂMBIO NÃO APRESENTADO" (vide doc. 4 anteriormente mencionado) —, aumentando indevidamente o suposto valor devido a título de IRF.

107. Em **terceiro lugar**, ainda que pudesse desconsiderar todos os argumentos expostos anteriormente, a Impugnante comprovou, com base em farta documentação, que o IRF exigido sobre as remessas mencionadas na autuação foi pago em tempo e modo próprios.

108. Em **quarto lugar**, ainda que se admitisse a validade da cobrança dos tributos em questão, não poderia haver de forma alguma a exigência de juros moratórios, no caso concreto, uma vez que a Impugnante está amparada por decisão judicial suspendendo a exigibilidade do crédito tributário em discussão.

109. Por fim, em **quinto e último lugar**, é completamente inaplicável a multa de ofício se o débito tributário está com a sua exigibilidade suspensa, tanto mais com a majoração do seu valor para 112,5%, se a Impugnante prestou todos os esclarecimentos solicitados pela D. Fiscalização e não há

qualquer prova concreta e específica de que a Impugnante tenha deixado de cumprir esta obrigação, nem qualquer relação da multa com a matéria objeto da autuação.

110. Diante de todos esses argumentos, a Impugnante requer que seja anulado ou cancelado, no todo ou em parte, o crédito tributário exigido por meio do auto de infração em referência, inclusive com o cancelamento dos juros e da multa agravada aplicada.

111. Na oportunidade, a Impugnante desde já protesta pela produção de todas e quaisquer provas em direito admitidas, inclusive a realização das diligências e perícias necessárias para a comprovação dos fatos e direitos ora alegados, nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.232/1972, indicando como seu assistente técnico o Sr. Carlos Alberto Escudeiro Borba, inscrito no CRC/SP (...) e indicando o anexo rol de quesitos, protestando desde já também pela apresentação de quesitos suplementares e elucidativos.

Em fls. 9756/9757 segue o seguinte "ROL DE QUESITOS" apresentado pela Impugnante:

1. Queiram o Sr. Perito e assistente técnico esclarecer exatamente o que está sendo reclamado no auto de infração em referência, indicando a metodologia utilizada para o cálculo do IRF e da multa aplicada.

2. Queiram o Sr. Perito e assistente técnico descrever clara e detalhadamente a natureza das remessas ao exterior sobre as quais o tributo está sendo exigido.

3. Queiram o Sr. Perito e assistente técnico indicar se o período de janeiro de 2007 é objeto da autuação em questão e se houve o pagamento de IRF relativo a esse mês.

4. Queiram o Sr. Perito e assistente técnico indicar se há alguma limitação temporal expressa mencionada nas decisões judiciais proferidas nos Mandados de Segurança nºs 0001637-14.2011.4.036100 e 0006526-79.2009.4.03.6100 que impeça que elas se apliquem ao crédito tributário relativo ao exercício de 2007.

5. Queiram o Sr. Perito e assistente técnico analisar as planilhas e DARFs apresentados pela Impugnante, bem como eventuais documentos adicionais necessários, e verificar se houve o pagamento de valores de IRF sobre determinadas remessas ao exterior que estão sendo novamente exigidos por meio da autuação em questão.

6. Queiram o Sr. Perito e assistente técnico esclarecer o motivo pela qual a multa agravada foi aplicada, explicitando se foi apontado de forma clara, pontual e expressa alguma intimação para prestar esclarecimentos que deixou de ser atendida pela Impugnante.

7. Queiram o Sr. Perito e assistente técnico apontar sobre quais valores foi aplicada a multa agravada, indicando se existe clara relação de pertinência entre o esclarecimento alegadamente não prestado e o montante sobre o qual a multa incidiu.

8. Queiram o Sr. Perito e assistente técnico tecer qualquer comentário adicional que reputarem útil a respeito do assunto.

Pelos Despacho de fls. 10480/10481 os autos foram baixados para saneamento relativo à representação processual e, conforme segue, diligência:

(...)

Examinando o mesmo processo, nota-se, ainda, que a Impugnante alega pagamentos de IRRF e diz: “Como forma de demonstrar claramente a realização desses pagamentos, a Impugnante elaborou a planilha anexa (doc. 8), que vincula as remessas mencionadas nas planilhas anexas ao auto de infração aos respectivos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (“DARFs”), que comprovam os pagamentos efetuados” (fl. 9743).

Outrossim, a Impugnante alega que algumas remessas foram indicadas em duplicidade pela Fiscalização, conforme expõe em fl. 9746 e seguintes da peça impugnatória.

Paralelamente, observa-se que o Termo de Constatação Fiscal (fl. 9692 e seguintes) dá conta de três demonstrativos, sem indicar sua localização nos autos, a saber: “DEMONSTRATIVO I - IRRF A RECOLHER - CONTRATOS DE CÂMBIO EM ANEXO”, “DEMONSTRATIVO II - IRRF A RECOLHER - CONTRATOS DE CÂMBIO NÃO ANEXADOS E COM NUMERAÇÃO INEXATA” e “DEMONSTRATIVO III - CONSOLIDADO IRRF A RECOLHER”.

Assim, demanda-se que a Fiscalização certifique, conforme seja, a veracidade das vias/cópias de demonstrativos trazidas pela Impugnante (fl. 9810 e seguintes, fl. 9941 e seguintes e/ou eventuais outras), verifique os alegados pagamentos e duplicidades e proceda ao refazimento da apuração do IRRF, se couber.

Se requer, igualmente, que a Fiscalização segregue as remessas de recursos feitas pela Contribuinte à “Telecom Italia S.p.A” (conforme a inicial do Mandado de Segurança 2009.61.00.006526-6, fl. 9919), em função da prestação de serviços de telecomunicação internacional (“tráfego sainte”, conforme a mesma inicial, fl. 9919), apresentando-as em moldes similares aos demonstrativos aludidos no citado Termo de Constatação Fiscal.

(...)

Pelo TERMO DE CONCLUSÃO DE DILIGÊNCIA, de 27/10/2014 (fls. 10514/10516), a Autoridade Tributária faz exposição no seguinte sentido:

DA VERACIDADE DOS DEMONSTRATIVOS

Após comparação dos demonstrativos às fl. 9810 a 9845, com os constantes no dossiê arquivado nesta DEMAC, verificamos que realmente se trata dos demonstrativos entregues ao contribuinte no momento da ciência dos Autos.

Já a planilha apresentada às folhas fl. 9941 a 9944 é o demonstrativo apresentado na impugnação pela empresa dos alegados pagamentos e duplicidades de cobrança.

DOS PAGAMENTOS COMPROVADOS

A empresa apresenta às fls. 9941 a 9944 demonstrativos relativos às planilhas “COM CC APRESENTADO”, com base nestes demonstrativos é possível verificar que houve pagamento de IRRF de parte das remessas listadas. Assim, foi feita a revisão da planilha, “CONTRATO DE CÂMBIO APRESENTADO”, onde foram incluídos os valores pagos parcialmente, excluídas as remessas com comprovação total de pagamento e recalculado o valor a recolher.

Comparando-se dados de número de invoice ou contrato de câmbio, de valor em Moeda estrangeira e de data, verificamos também que houve duplicidade de cobrança na planilha “C CAMBIO NÃO APRESENTADO”. Desta forma, excluímos os valores que já estão sendo computados na planilha “COM CC APRESENTADO”.

DAS REMESSAS PARA A TELECOM ITALIA S.P.A

Conforme solicitado segregou-se as remessas efetuadas à Telecom Italia SPA nas planilhas “CONT CÂMBIO APRES-TelecomItalia” e “IRRF A REC RESUMO-TelecomItalia”.

Todas as planilhas fazem parte do arquivo ANEXO a este Termo – “PLANILHA APURAÇÃO IRRF - FINAL”.

CONCLUSÃO

Após a análise os demonstrativos, conforme solicitado, verificou-se a necessidade de recálculo dos valores da IRRF a recolher. O valor que antes era de R\$ 26.722.466,03, passa a ser R\$ 13.251.241,95, além de R\$ 478.618,98 referente à Telecom italia SPA, conforme planilha resumo “IRRF A RECOLHER RESUMO” do arquivo “PLANILHA APURAÇÃO IRRF - FINAL”.

Acerca do TERMO DE CONCLUSÃO DE DILIGÊNCIA é apresentada, em 25/11/2014, a Manifestação de fls. 10521/10523 no seguinte sentido:

1. Considerando que a diligência reconheceu os pagamentos efetuados e as cobranças em duplicidade, reduzindo substancialmente o valor da autuação, a Requerente requer desde já que haja a exclusão integral desse valor da autuação, com a respectiva redução proporcional da multa aplicada e dos juros de mora incidentes sobre essa parte do crédito exigido.
2. Com relação à outra parte do crédito tributário, que foi mantida pela diligência, a Requerente se reporta à sua impugnação apresentada, notadamente na parte em que trata do descabimento da multa aplicada na autuação, considerando que o crédito tributário estava com a exigibilidade suspensa, em virtude da decisão liminar proferida em mandado de segurança.
3. A esse respeito, cabe ressaltar que o Termo de Conclusão de Diligência de fls. expressamente reconhece que as remessas de recursos feitas pela Requerente à "Telecom Itália S.p.A", a título de roaming, ocorreram sob a égide da medida liminar existente nos autos Mandado de Segurança 2009.61.00.0065266.
4. Assim, se a própria diligência reconhece, de forma correta e pontual, os efeitos do mandado de segurança em questão, deve,

por coerência, reconhecer os efeitos das medidas liminares existentes nos Mandados de Segurança n.ºs 0001637-14.2011.4.03.6100 e 000652679.2009.4.03.6100 (2009.61.00.006526-6) para afastar a aplicação de penalidade no caso concreto, na esteira da Súmula 17 do CARF.

5. A Requerente esclarece que, no Processo Administrativo nº 19515.723063/2013-99, em que se discute a cobrança de CIDE incidente sobre as remessas realizadas para o exterior, a título de roaming internacional, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro reconheceu que a multa de ofício deveria ser afastada, por força da suspensão da exigibilidade do crédito por medida liminar nos mandados de segurança em referência. Confira-se (doc. 1):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Exercício: 2013

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. LANÇAMENTO REALIZADO NA VIGÊNCIA DE MEDIDA JUDICIAL. VIOLAÇÃO DA REGRA INSCRITA NO ART. 62 DO DECRETO Nº 70.235/1972. INOCORRÊNCIA.

LANÇAMENTO REALIZADO NA VIGÊNCIA DE MEDIDA JUDICIAL. MULTA DE OFÍCIO.

Não cabe imposição de multa de ofício quando a exigibilidade do crédito tributário estiver suspensa por medida judicial.

6. Por todo o exposto, a Requerente ratifica os termos da sua impugnação de fls., apresentada em 1.º.3.2012, e requer o cancelamento integral da autuação, notadamente da multa de ofício e dos juros de mora.

Em suplementação, é apresentada, em 02/12/2014, a Manifestação de fls. 10543/10546 no seguinte sentido:

1. Ao analisar, de forma ainda mais detida, a planilha final da diligência que lhe foi enviada, comparando os valores exigidos no auto de infração objeto do processo administrativo em referência com os pagamentos efetuados, a Requerente localizou outros comprovantes de recolhimento e equívocos na referida planilha, não apontados anteriormente.

2. Por isso, em homenagem ao princípio da verdade material, e considerando que o processo ainda se encontra em fase de diligência, a Requerente entende que esses fatos/documentos devem ser considerados.

3. Com relação aos pagamentos não considerados na diligência, a Requerente traz aos autos o DARF anexo (doc. 1), que corresponde ao recolhimento do IRRF, no valor de R\$ 369.803,62, relacionado às seguintes remessas ao exterior, indicadas na planilha da diligência (aba "Contrato de Câmbio Apresentado"): (...)

4. A Requerente destaca que, inclusive, fez a retenção do IRRF com base na alíquota de 25%, superior aos 15% do imposto exigido na autuação, consoante se verifica pela planilha

demonstrativa abaixo reproduzida, a qual demonstra a composição do DARF apresentado. Confira-se: (...)

5. Frise-se que esse é apenas um dos pagamentos realizados e ora localizado pela Requerente, razão pela qual se mostra justificável a concessão de um prazo mais dilatado para que a Requerente possa concluir essa análise/diligência, sem prejuízo à sua defesa. Afinal, trata-se de centenas de remessas efetuadas pela Requerente, há mais de sete anos.

6. Além disso, há um flagrante erro de cálculo aritmético na planilha de conclusão da diligência decorrente de um equívoco na multiplicação do valor da moeda estrangeira pela taxa de câmbio indicada na própria linha da planilha reproduzida abaixo: (...)

7. Conforme se extrai da tabela acima, ao se aplicar a cotação da moeda à época (R\$ 2,1289) para a conversão do valor apontado em moeda estrangeira de US\$ 312.800,00, obtém-se o valor total de R\$ 665.919,92, e não de R\$ 1.302.162,97, como equivocadamente apontado pelas Autoridades Fiscais na planilha em questão.

8 Por consequência, deve haver uma redução no valor do IRRF devido para R\$ 117.515,28, o que implica, na prática, em uma ausência de IRRF a recolher com relação a essa remessa, quando se desconta o valor já reconhecidamente pago pela Requerente.

9. Por todo o exposto e considerando a documentação e informações suplementares que estão sendo apresentadas, a Requerente requer que seja (i) considerado o pagamento de IRRF de R\$ 369.803,62, não contemplado na diligência, excluindo-se da autuação a exigência do IRRF correspondente a essas remessas ao exterior; (ii) retificada a planilha, reparando-se o erro de cálculo existente, com a consequente exclusão da exigência fiscal de R\$ 104.024,41 relativo à remessa ao exterior correspondente; e (iii) concedido um prazo adicional de trinta dias para conclusão da diligência, nos termos do artigo 16, § 4º, alíneas "a"; "b" e "c" do Decreto nº 70.235/1972.

Pelo TERMO DE CONCLUSÃO DE DILIGÊNCIA – 2, de 12/03/2015 (fls. 10561/10562), a Autoridade Tributária faz exposição no seguinte sentido:

DOS PAGAMENTOS COMPROVADOS

A empresa apresenta à fl. 10555, no arquivo “4 - DOC 1 - PLANILHA APURACAO IRRF – FINAL”, demonstrativos relativos às planilhas “COM CC APRESENTADO”.

Com base nestes demonstrativos é possível verificar que houve pagamentos adicionais de IRRF de parte das remessas listadas. Todos os pagamentos alegados foram confirmados nos sistemas da SRF. Assim, foi feita nova revisão da planilha, “CONTRATO DE CÂMBIO APRESENTADO”, onde foram incluídos os valores pagos parcialmente, excluídas as remessas com comprovação total de pagamento e recalculado o valor a recolher.

DAS REMESSAS PARA A TELECOM ITALIA S.P.A

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/07/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 08

/07/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 18/07/2016 por MARCO AURELIO DE

OLIVEIRA BARBOSA

Impresso em 19/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não houve alteração nas planilhas “CONT CÁMBIO APRES-TelecomItalia” e “IRRF A REC RESUMO-TelecomItalia”.

Todas as planilhas fazem parte do arquivo ANEXO a este Termo – “PLANILHA APURAÇÃO IRRF - FINAL - reanalise”.

CONCLUSÃO

Após a análise os demonstrativos, conforme solicitado, verificou-se a necessidade de recálculo dos valores da IRRF a recolher. O valor que antes era de R\$ 13.251.241,95, passa a ser R\$ 3.951.451,79, além de R\$ 478.618,98 referente à Telecom Italia SPA, conforme planilha resumo “IRRF A RECOLHER RESUMO” do arquivo “PLANILHA APURAÇÃO IRRF - FINAL - reanalise”.

(...)

Acerca do TERMO DE CONCLUSÃO DE DILIGÊNCIA – 2 é apresentada, em 14/04/2015, a Manifestação de fls. 10568/10569 no seguinte sentido:

1. A Requerente destaca que o valor de R\$ 478.618,98 de IRRF cobrado, relativo às remessas para a Telecom Itália S.p.A., indicado como devido na planilha do Fisco denominada “IRRF A RECOLHER RESUMO” no arquivo “PLANILHA APURAÇÃO IRRF - FINAL - reanalise”, já foi pago e também deve ser excluído da autuação.

2. Com efeito, o valor dessas remessas está identificado pela Requerente na planilha denominada “Análise IRRF 2007 – Fiscalização – 1º Semestre” (doc. 1) em que se demonstra, nas abas “Composição Abril 2007”, “Composição Maio 2007” e “Composição Junho 2007”, o valor do IRRF pago sobre as remessas efetuadas para a Telecom Italia S.p.A. destacadas em azul.

3. Note-se que o IRRF sobre essas remessas foi recolhido utilizando-se

uma alíquota de 25%, superior até à própria alíquota exigida pelas Autoridades Fiscais na autuação em comento.

4. Como os pagamentos do IRRF sobre essas remessas foram reunidos em um mesmo DARF por mês, a Requerente esclarece que as remessas de IRRF à Telecom Itália S.p.A., referentes a 25.4.2007, 21.5.2007 e 25.6.2007, estão incluídas, respectivamente, nos DARFs anexos “Comprovante DARF 3.137.616,05 de 27_04_2007” (doc. 2), “Comprovante DARF 364.806,15 de 23_05_2007” (doc. 3) e “Comprovante DARF 612.766,84 de 27_06_2007” (doc. 4).

5. Frise-se que essas planilhas e esses DARFs já foram apresentados nas manifestações anteriores da Requerente, mas, até o momento não foram considerados.

6. Considerando que o processo administrativo fiscal encontra-se lastreado no princípio da verdade material e que a diligência em questão demandou um exame minucioso e detalhado de documentos, a Requerente reitera os termos de sua impugnação e manifestações anteriores e respeitosamente requer que os

documentos em questão sejam acolhidos e considerados na diligência, com o cancelamento ou a redução da exigência fiscal em referência.

Pelo TERMO DE CONCLUSÃO DE DILIGÊNCIA – 3, de 29/04/2015 (fls. 10575/10576), a Autoridade Tributária faz exposição no seguinte sentido:

DOS PAGAMENTOS COMPROVADOS

Não houve nova alteração da planilha “CONTRATO DE CÂMBIO APRESENTADO”.

DAS REMESSAS PARA A TELECOM ITALIA S.P.A

A empresa reapresenta os DARFs e planilhas que comprovam que houve pagamento de IR referente às remessas efetuadas à Telecom Italia S.p.A (fls. 10570 a 10573). Foi feita a validação dos pagamentos no Sief e verificou-se que eles não foram utilizados para outros débitos.

Desta forma, as remessas de recursos feitas pela Contribuinte à “Telecom Italia S.p.A” inicialmente segregadas, conforme solicitado, foram excluídas por estarem integralmente pagas.

Todas as planilhas fazem parte do arquivo ANEXO a este Termo – “PLANILHA APURAÇÃO IRRF - FINAL – reanalise 2”.

CONCLUSÃO

Após a nova reanálise conforme solicitado, excluiu-se o valor das remessas referentes à Telecom Italia S.p.A. Mantém-se o valor de R\$ 3.951.451,79, conforme planilha resumo “IRRF A RECOLHER RESUMO” do arquivo “PLANILHA APURAÇÃO IRRF - FINAL – reanalise 2”.

Acerca do TERMO DE CONCLUSÃO DE DILIGÊNCIA – 3 é apresentada, em 28/05/2015, a Manifestação de fl. 10582 no seguinte sentido:

TIM CELULAR S.A., anteriormente qualificada, nos autos do processo administrativo em referência, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Senhoria, em atendimento à última diligência realizada, reiterar os termos de sua impugnação e manifestações anteriores, pugando pelo cancelamento integral da exigência fiscal em referência.

Auto de Embaraço, lavrado pela Fiscalização em 30 de setembro de 2011, às fl. 10340.

É o relatório. (destaques do original)

A Nona Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP) - DRJ/SP1 - não conheceu da matéria discutida judicialmente, indeferiu a pretensão de perícia e deu parcial provimento à impugnação, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 16-69.850, cuja ementa foi assim redigida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2007

NULIDADE.DESCABIMENTO.

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, tendo em conta o art. 59 do Decreto 70.235/72, contra o qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de idéias no sentido de procurar provar o seu direito.

DECADÊNCIA. DESCABIMENTO.

É regular a constituição de crédito tributário cientificada ao sujeito passivo dentro do prazo de cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN), no caso de tributo desprovido de qualquer pagamento.

AÇÃO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A lavratura do Auto de Infração no curso de ação judicial está autorizada pela norma contida no art. 62 do Decreto nº 70.235/72, tendo em vista que a previsão de impedimento nele contida recai sobre a executoriedade da obrigação tributária, como evidenciado no parágrafo único do dispositivo (“Se a medida referir-se à matéria objeto de processo fiscal, o curso deste não será suspenso exceto quanto aos atos executórios”).

PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.

Descabe à instância julgadora administrativa pronunciar-se sobre questão objeto de tutela judicial.

AUTO DE INFRAÇÃO.DETERMINAÇÃO E EXIGÊNCIA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

O Auto de Infração é instrumento competente para a determinação e exigência dos créditos tributários da União.

MULTA DE OFÍCIO.

Quanto o impugnante não dá notícias nos autos de suspensão da exigibilidade por ocasião do início da ação fiscal, descabe em sede de julgamento administrativo o afastamento da multa aplicada.

MULTA DE OFÍCIO.AGRAVAMENTO.

Sempre que o contribuinte deixar de atender, no prazo fixado, intimação para prestar esclarecimentos, ficará sujeito à aplicação de multa agravada.

ADAPTAÇÃO À COISA JULGADA.

Tendo o sujeito passivo apelado à Justiça, cabe à Unidade jurisdicionante do contribuinte adaptar o crédito tributário à coisa julgada, fazendo os ajustes administrativos necessários ao fiel cumprimento das decisões judiciais aplicáveis.

RESULTADO DE DILIGÊNCIA. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Diante do resultado de diligência empreendida pela Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que examinou a documentação do contribuinte, assentando a inexistência de parte do crédito tributário exigido no auto de infração, cabe exonerar as parcelas que se constataram indevidas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Tendo em vista a exoneração de valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), houve recurso de ofício ao CARF, conforme art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72, e art. 1º da Portaria MF nº 3, de 2008.

Cientificada da decisão em 23/07/2015, pela caixa postal do domicílio tributário eletrônico (fl. 10.655), a Contribuinte, por meio de procurador legalmente habilitado, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 10.658/10.722, em 24/08/2015 - segunda-feira -, no qual alega o seguinte, em suma:

DA DECADÊNCIA:

- O crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 31/01/2007 foram alcançados pela decadência, uma vez transcorridos cinco anos entre sua ocorrência e a lavratura do auto de infração, estando o tributo em questão sujeito ao lançamento por homologação, nos termos do artigo 150, *caput* e § 4º, do CTN;

- houve pagamentos de IRRF relativos aos fatos geradores ocorridos em 04/01/2007, 18/01/2007 e 25/01/2007 (doc. 6 da impugnação, anexa);

- ainda que não tivesse ocorrido pagamento em relação a esses fatos geradores específicos, o que se admite apenas para argumentar, houve pagamento do imposto de renda, e mais do que isso, de IRRF, no mês de janeiro de 2007;

- para se verificar a ocorrência da decadência, basta averiguar se houve algum pagamento do tributo no mês, e não em relação a cada fato gerador específico;

- como a ciência do auto de infração ocorreu em 31/01/2012, os valores referentes a fatos geradores anteriores a 31/01/2007 foram alcançados pela decadência.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR INOBSERVÂNCIA DE DECISÃO JUDICIAL

- O lançamento do IRRF sobre o valor das remessas ao exterior feitas a título de "ROAMIMG INTERNACIONAL", "SERV. DIV-OUT-COMUNICAÇÕES", e "ALUGUEL DE LINKS", está eivado de nulidade, pois há decisão judicial determinando expressamente que a Fiscalização se abstenha de exigir tributo sobre esses pagamentos;

- o lançamento foi feito sob a forma e com toda a fundamentação de um auto de infração, mas deveria ter sido feito sob a forma de nota de lançamento, em atendimento ao disposto no art. 62 do Decreto nº 70.235/72, ocasionando flagrante nulidade. Cita decisões do antigo Conselho de Contribuintes.

DA IMPROCEDÊNCIA DA COBRANÇA DE IRRF

1 - Impossibilidade de cobrança de IRRF sobre as remessas relacionadas à remuneração da prestação do serviço internacional de telecomunicação - a regra exonerativa do Tratado de Melbourne

- Na remota hipótese de não ser acolhida a tese da nulidade, a Recorrente reitera os motivos expostos no item V, (a), da Impugnação, que trata da aplicação do Tratado de Melbourne, para afastar a tributação do IRRF sobre remessas a título de serviço internacional de telecomunicação;

- essas remessas estão isentas de IRRF por força do art. 6º, item 6.1.3 e item 1.6 do Apêndice 1, todos do Regulamento das Telecomunicações Internacionais - "RTI" - aprovado pelo Tratado de Melbourne;

2 - Impossibilidade de cobrança de IRRF sobre as remessas relacionadas à remuneração da prestação do serviço internacional de telecomunicação - a regra do art. 7º dos Acordos Internacionais para Evitar a Dupla Tributação da Renda

- Ainda que o argumento acima não pudesse ser analisado, por estar sendo discutido no mandado de segurança ou por ser improcedente, o IRRF não poderia ser cobrado em virtude da existência de acordos internacionais para evitar a dupla tributação;

- esse argumento não foi objeto do mandado de segurança em questão e pode ser apreciado em sede de processo administrativo, não havendo concomitância nesse ponto;

- foram efetuadas remessas para os seguintes países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coréia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia e Ucrânia;

- como já decidiu o STJ, o art. 7º desses acordos internacionais para evitar a dupla tributação impede a cobrança do imposto de renda, inclusive do IRRF, no Brasil, sobre rendimentos pagos pela prestação de serviços, sem a transferência de tecnologia, por empresas não residentes no país e que não possuem aqui estabelecimento permanente;

- embora a Receita Federal, ao longo dos tempos, tenha sido contraditória no enquadramento da prestação de serviços por não residentes no artigo 7º desses acordos, recentemente a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional reconheceu expressamente que não deve ser exigido o IRRF sobre serviços prestados por não residentes, sem transferência de tecnologia;

- não restam dúvidas de que o serviço internacional de telecomunicação deve ser qualificado como um serviço puro, sem transferência de tecnologia, devendo ser enquadrado no art 7º dos acordos;

- deve ser rechaçada qualquer pretensão de qualificação do serviço de telecomunicação como *royalty* naqueles acordos internacionais que preveem um dispositivo específico sobre a tributação desses rendimentos.

3 - Ilegalidade da exigência de IRRF sobre as remessas ao exterior para o pagamento de serviços técnicos e de licença de software

- a maior parte dessas remessas foi excluída da autuação pelo acórdão recorrido, tendo em vista a identificação do pagamento de IRRF no curso da diligência. No entanto, foi mantida a exigência sobre algumas remessas para remunerar serviços técnicos profissionais e licença de software;

- quanto às remessas para remunerar serviços técnicos profissionais, trata-se de serviços prestados sem transferência de tecnologia e o art. 7º dos acordos internacionais impede a cobrança do IRRF sobre os rendimentos pagos por empresas residentes em países com os quais o Brasil possui esses acordos;

- com relação às licenças de software, a Solução de Consulta nº 406, de 25/11/2010, dispõe que não incide IRRF sobre os rendimentos pagos a esse título;

- embora a Recorrente esteja licenciada para utilizar esses *softwares*, a tecnologia é detida pelas empresas estrangeiras, que não a transferem, mas apenas autorizam seu uso para permitir o funcionamento dos aparelhos celulares no Brasil, como no caso do aparelho modelo *Blackberry*.

DA INEXIGIBILIDADE DE JUROS DE MORA

- a Recorrente não está em mora no cumprimento de suas obrigações fiscais, pois se encontra amparada por decisões judiciais que suspendem a exigibilidade de grande parte do crédito tributário em discussão;

- uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário, o prazo de vencimento da obrigação é postergado até que a dívida venha ser novamente exigível. Portanto, não há débito exigível e, em consequência, não há mora;

- na pior das hipóteses, em relação às operações alcançadas pelo Mandado de Segurança nº 0001637-14.2011.4.03.6100, devem ser excluídos os juros de mora a partir do deferimento da medida liminar;

- cita jurisprudência.

DA INAPLICABILIDADE DA MULTA E A ILEGALIDADE DE SEU AGRAVAMENTO

- a multa não pode ser aplicada sobre a parcela do crédito tributário que está com exigibilidade suspensa por força de decisão judicial proferida no referido mandado de segurança, conforme entendimento da Súmula CARF nº 17;

- o acórdão recorrido é contraditório, posto que reconheceu expressamente a suspensão do crédito tributário, mas manteve a multa aplicada;

- ainda que se admitisse a aplicação da multa de ofício, o que se faz apenas para argumentar, a penalidade jamais poderia ser agravada para 112,5%, pois a Fiscalização não demonstrou efetiva, pontual e concretamente que esclarecimento deixou de ser prestado;

- a Recorrente empenhou-se em cooperar com a Fiscalização, conforme os diversos protocolos de atendimento juntados aos autos (doc. 10 da Impugnação);

- não há como sustentar que a ação fiscal foi prejudicada pela falta de informações se a autuação foi integralmente baseada nas informações da Recorrente;

- na hipótese de se admitir o agravamento, esse deveria incidir apenas sobre o tributo exigido na planilha relativa aos contratos de câmbio que supostamente não foram apresentados pela Recorrente;

- Cita decisões do CARF.

Ao final, requer o provimento do recurso para se anular ou se reformar o acórdão recorrido na parte que manteve o auto de infração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Relator

Trata-se de lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF , pelo qual se exige o recolhimento de R\$ 26.722.466,06 de imposto, R\$ 30.062.774,35 a título de multa de ofício de 112,5%, e R\$ 13.218.971,37 de juros de mora, calculados até 01/2012, totalizando R\$ 70.004.211,78, decorrente da infração "Imposto de Renda na Fonte Sobre Royalties e Pagamentos de Assistência Técnica de Residentes ou Domiciliados no Exterior", conforme Auto de Infração de fls. 9.702 a 9.717 e Termo de Constatação Fiscal de fls. 9.692 a 9.700.

DO RECURSO DE OFÍCIO

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP) deu provimento parcial à impugnação, para exonerar R\$ 22.771.014,26 de imposto e R\$ 25.617.391,06 de multa de ofício. Tendo em vista que o total do crédito exonerado foi superior ao limite de alçada previsto na Portaria MF nº 03/2008, que é de um milhão de reais, o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

A decisão da DRJ foi pela procedência parcial da impugnação, com a exoneração de um imposto total de R\$ 22.771.014,26, conforme tabela de fls. 10.641/10.644, sob o argumento de que a diligência fiscal efetuada pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes em São Paulo - DEMAC/SPO - (relatório às fls. 10.575/10.576), concluiu pela procedência do lançamento somente em relação ao valor total de imposto de R\$ 3.951.451,79. A DRJ justifica a diferença de 1 centavo do valor do IRRF calculado na diligência, em função da forma como foram tratadas as casas decimais dos valores envolvidos.

Não merece reparo a decisão da DRJ nesse ponto.

Conforme os relatórios de diligência fiscal de fls. 10.514/10.516, 10.561/10.562 e 10.575/10.576, devem ser excluídos do lançamento fiscal todas as remessas para as quais foram constatados pagamentos ou duplicidade de lançamento, assim como devem

ser reduzidos os lançamentos onde houve pagamento parcial. Também merecem ser excluídas as remessas feitas à Telecom Italia S.p.A., por estarem integralmente pagas.

No Termo de Conclusão de Diligência - 3, de 29/04/2015 (fls. 10.575/10.576), a autoridade fiscal concluiu o seguinte:

[...]

DOS PAGAMENTOS COMPROVADOS

Não houve nova alteração da planilha “CONTRATO DE CÂMBIO APRESENTADO”.

DAS REMESSAS PARA A TELECOM ITALIA S.P.A

A empresa reapresenta os DARFs e planilhas que comprovam que houve pagamento de IR referente às remessas efetuadas à Telecom Italia S.p.A (fls. 10570 a 10573). Foi feita a validação dos pagamentos no Sief e verificou-se que eles não foram utilizados para outros débitos.

Desta forma, as remessas de recursos feitas pela Contribuinte à “Telecom Italia S.p.A” inicialmente segregadas, conforme solicitado, foram excluídas por estarem integralmente pagas.

Todas as planilhas fazem parte do arquivo ANEXO a este Termo – “PLANILHA APURAÇÃO IRRF - FINAL – reanalise 2”.

CONCLUSÃO

Após a nova reanálise conforme solicitado, excluiu-se o valor das remessas referentes à Telecom Italia S.p.A. Mantém-se o valor de R\$ 3.951.451,79, conforme planilha resumo “IRRF A RECOLHER RESUMO” do arquivo “PLANILHA APURAÇÃO IRRF - FINAL – reanalise 2”. (os destaques são do original)

[...]

A "PLANILHA APURAÇÃO IRRF - FINAL – reanalise 2", referida na conclusão da diligência, foi juntada pelo Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 10577 e discrimina todas as remessas que devem ser mantidas no lançamento, com o respectivo IRRF devido.

Dessa forma, de acordo com o relatório de diligência fiscal, está correta a decisão de primeira instância que exonerou um total de imposto de R\$ 22.771.014,26 e a correspondente multa de ofício de R\$ 25.617.391,06, conforme tabela constante do acórdão de impugnação (fls. 10.641/10.644), devendo ser negado o Recurso de Ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso foi interposto tempestivamente.

DOS LIMITES DA LIDE

A Contribuinte ajuizou Mandado de Segurança (0001637-14.2011.4.03.6100 - fls. 9.646/9.691), no qual requereu o seguinte (fls. 9.690/9.691):

(iv) ao final, seja julgado inteiramente procedente o pedido da presente ação mandamental, concedendo-se a segurança em caráter definitivo para reconhecer o direito líquido e certo da Impetrante ao não-recolhimento do IRRF e da CIDE, em virtude

da realização de qualquer remessa ao exterior a empresas domiciliadas em país membro da Convenção da União Internacional das Telecomunicações (UIT), que seja efetuada a título de pagamento pela cessão onerosa de meios de rede no tráfego sainte, haja vista que o Tratado de Melbourne assegura isenção de tributos às operações desta natureza, de modo que qualquer exigência nesse sentido representa afronta ao artigo 84, inciso XIII, e ao artigo 49, inciso I, ambos da Constituição Federal, ao artigo 1º, do Decreto Legislativo nº 67/1998, ao artigo 1º, do Decreto Presidencial nº 2.962/1999, ao artigo 98, do Código Tributário Nacional, e ao artigo 27, da Convenção de Viena (Decreto nº 7.030)

No âmbito dessa ação judicial, foi concedida medida liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário relativo ao IRRF sobre as remessas ao exterior, a título de prestação de serviços de telecomunicação internacional (tráfego sainte), conforme abaixo (fl. 9.646):

Assim, defiro parcialmente a medida liminar pleiteada determinando à ilustre autoridade impetrada que se abstenha de exigir o IRRF e o CIDE nas remessas de recursos feitas pela impetrante às empresas domiciliadas em país membro da Convenção da União Internacional das Telecomunicações (UIT), pela cessão de redes de telefonia que se utiliza fora do território nacional para a adequada prestação de serviços de telecomunicação internacional, suspendendo a respectiva exigibilidade até decisão ulterior deste Juízo, nos termos do artigo 151, IV, do CTN, não estendendo os efeitos da presente decisão, quanto ao pedido de afastamento do IRRF à Telecom Itália, eis que o mesmo já foi devidamente apreciado nos autos do mandado de segurança n. 2009.61.00.006526-6.

Conclui-se que a discussão sobre a tributação incidente sobre as remessas a título de pagamento pela cessão onerosa de meios de rede no tráfego sainte foi submetida à apreciação do Poder Judiciário. Portanto, esta instância administrativa está impedida de examiná-la, conforme entendimento deste Conselho consolidado na Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

A Contribuinte não pode discutir a mesma matéria em processo judicial e administrativo. Em havendo coincidência de objetos nos dois processos, é de se afastar a competência dos órgãos administrativos para se pronunciarem sobre a questão. Assim, a propositura de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois da autuação, com o mesmo objeto, importa renúncia às instâncias administrativas, ou seja, desistência de eventual recurso interposto.

Dessa forma, não deve ser conhecido o Recurso Voluntário nesse ponto.

Em relação às remessas efetuadas à Telecom Italia, não resta mais controvérsia, posto que a autoridade fiscal, em diligência, apurou pagamentos efetuados que desoneraram o IRRF lançado sobre referidas remessas, conforme já reconheceu a DRJ, nos seguintes termos:

Ademais, não remanesce neste autos questão controversa relativa à "Telecom Itália" na medida em que a Autoridade Fiscal, em diligência, apurou pagamentos efetuados que implicam em desoneração do IRRF lançado em relação às remessas efetuadas para essa sociedade ("as remessas de recursos feitas pela Contribuinte à "Telecom Italia S.p.A" inicialmente segregadas, conforme solicitado, foram excluídas por estarem integralmente pagas"; fl. 10575).

Quanto às demais remessas, não vinculadas a ligações internacionais (tráfego sainte), não consta que tenha ocorrido ajuizamento de nenhuma ação, porém a Contribuinte não impugnou a sua tributação em razão de sua natureza. Como já constatado pela decisão de primeira instância, a Impugnação tratou apenas da questão da duplicação de certas remessas pela Fiscalização e a ocorrência de pagamentos pela Contribuinte, o que já foi apreciado no Recurso de Ofício. A seguir transcrevo trecho do voto condutor da decisão da DRJ sobre essa questão:

Quanto a remessas não vinculadas a ligações internacionais, sem relação com a ação judicial (direito de imagem, "software", etc.), sua tributação em razão de sua natureza não é contestada na peça impugnatória.

O que a Impugnante alega é a duplicada consideração de certas remessas por parte da Autoridade Lançadora (duplicidade) e a realização de pagamentos pela Empresa.

A propósito, não se estabeleceu nestes autos ou no processo judicial, como consta, controvérsia acerca da natureza, limites e contornos dos valores registrados pela Empresa em "SERV. DIV-OUTCOMUNICAÇÕES", "ALUGUEL DE LINKS" ou em qualquer outra rubrica ou conta específica da contabilidade ou das anotações da Companhia, sendo certo que uma tutela judicial alcança apenas as verbas nela referidas, mas nada nos autos indica e assegura quais específicas rubricas ou contas estão ou estavam protegidas.

Assim, essa matéria encontra-se fora do litígio e não serão apreciadas as alegações da Contribuinte em relação à aplicação dos tratados internacionais e da Solução de Consulta nº 406/2010, posto que a Contribuinte não a contestou expressamente no momento oportuno, ou seja, quando da apresentação da sua Impugnação ao lançamento.

O artigo 17 do Decreto 70.235/72 (PAF) dispõe: "Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)".

Nesse entendimento estão os seguintes julgados deste Conselho:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física

IRPF Exercício: 2006, 2007

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Documento assinado digitalmente em 18/07/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA

Autenticado digitalmente em 08/07/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 08/07/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 18/07/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA

Impresso em 19/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, conforme artigo 17, do PAF (Acórdão 2801-003.924, Data de Publicação: 27/01/2015, Rel. Marcio Henrique Sales Parada).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE EM SEDE RECURSAL (ART. 17 DO DECRETO N.º 70.235/72).

Nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, consideram-se não impugnadas as questões não apontadas, expressamente, por ocasião da apresentação da impugnação. (Acórdão 2101-002.658, Data de Publicação: 15/12/2014, Rel. Alexandre Naoki Nishioka).

Assunto: CSSL

Exercício: 2003

MULTA ISOLADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, constituindo-se definitivamente o crédito tributário a ela referente. (Acórdão 9101-00.540, Data de publicação: 29/06/2010, Rel. Leonardo de Andrade Couto).

DA DECADÊNCIA

A Recorrente alega a decadência dos lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos até 31/01/2007, nos termos do art. 150, *caput* e § 4º, do CTN, pois a ciência do auto de infração se deu em 31/01/2012.

Sustenta a Contribuinte que os DARFs juntados com a impugnação comprovam o pagamento de débitos relativos a 04/01/2007, 18/01/2007 e 25/01/2007, e, ainda que não tivesse havido pagamento em relação a esses fatos geradores específicos, é fato incontroverso que houve pagamento de IRRF no mês de janeiro, tanto que diversos valores pagos foram excluídos do auto de infração na diligência efetuada.

Defende que, para verificação da decadência, basta averiguar se houve algum pagamento do tributo no mês e não em relação a cada fato gerador específico.

No tocante à contagem do prazo decadencial, em observância ao disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, deve-se adotar as conclusões exaradas no Recurso Especial nº 973.733 - SC, cuja ementa abaixo se transcreve:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

No que concerne ao IRRF, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador (art. 150, § 4º, CTN). Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, CTN).

Assim, para o deslinde da questão, torna-se necessário primeiramente decidir se ocorreu pagamento antecipado do tributo ou alguma das hipóteses de dolo, fraude ou simulação, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

No presente caso, não houve manifestação da autoridade lançadora sobre a existência de dolo, fraude ou simulação, o que permite concluir que não restou caracterizada a prática de tais condutas pela Contribuinte. Resta, então, para a análise da decadência, a verificação da ocorrência de pagamento antecipado do tributo. Somente então é que se pode

analisar qual a forma do cômputo do prazo decadencial: se com base no art. 150, § 4º, ou 173, I, do CTN.

O Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) enquadra-se no denominado lançamento por homologação. Porém, diferentemente do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, cujo fato gerador consiste em um conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados e cujo ciclo de formação se completa no período de um ano, chamado de fato gerador complexo anual, no caso do IRRF incidente sobre remessas efetuadas a beneficiários situados no exterior, o fato gerador é instantâneo, ocorrendo na data do pagamento, crédito, entrega ou remessa dos rendimentos ao beneficiário, conforme o caso.

Ressalte-se que nos casos de IRRF, o pagamento não deve ser observado de forma genérica, mas sim específica, ou seja, necessariamente deve se restringir à mesma espécie de retenção. No caso dos autos, trata-se de IRRF incidente sobre remessas efetuadas a beneficiários situados no exterior, sob diversos códigos de recolhimento.

A Recorrente alega a decadência em relação às seguintes remessas:

Data da remessa	Moeda	Histórico	Valor	Valor em R\$	IRRF devido
04/01/2007	USD	Software	2.045.000,00	4.372.210,00	771.556,47
18/01/2007	EUR	SERV.DIV-EXP/IMP SV-SV - OUTROS SERV TEC-PROF.	18.585,84	51.235,59	9.041,57
18/01/2007	USD	SERV.DIV-EXP/IMP SV-SV - OUTROS SERV TEC-PROF.	443.411,42	945.353,15	166.827,03
25/01/2007	USD	SERV TEC PROF	482.431,24	1.023.622,61	180.639,28
25/01/2007	USD	SERV.DIV-EXP/IMP SV-DIR.AUTORAIS S/PROG DE COMPUT (LICENÇA DE SOFTWARE)	1.022.500,00	2.169.540,50	382.860,09

Observação: Os dados da tabela acima foram obtidos da planilha elaborada pela Fiscalização (fl. 10.577).

Compulsando os autos, verifica-se que existem pagamentos no código DARF 0422 relativos aos fatos geradores ocorridos em 04/01/2007, 18/01/2007 e 25/01/2007 (fls. 9.597/9.598, 9.230/9.245 e 9.848/9.866).

Conforme se observa pelo sítio da Receita Federal do Brasil (<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIRF/Mafon2002/rendresexterior/RoyaltiesPagAssistTec.htm>), o código DARF 0422 corresponde a recolhimento de "Royalties e Pagamento de Assistência Técnica", mais especificamente relativo a:

importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de:

- *pagamento de royalties para exploração de patentes de invenção, modelos, desenhos industriais, uso de marcas ou propagandas;*
- *remuneração de serviços técnicos, de assistência técnica, de assistência administrativa e semelhantes;*
- *direitos autorais, inclusive no caso de aquisição de programas de computador (software), para distribuição e comercialização no Brasil ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única, exceto películas cinematográficas*

Desse modo, tendo em vista a existência de pagamentos relativos aos fatos geradores em discussão, deve-se aplicar, para a contagem do prazo decadencial, o previsto no § 4º do art. 150 do CTN, de acordo com o entendimento acima referido.

Como a ciência do auto de infração deu-se em 31/01/2012, os lançamentos fiscais referentes aos fatos geradores ocorridos em 04/01/2007, 18/01/2007 e 25/01/2007 foram alcançados pela decadência.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Alega a Recorrente que o lançamento do IRRF sobre o valor das remessas ao exterior feitas a título de "ROAMING INTERNACIONAL", "SERV. DIV-OUT-COMUNICAÇÕES", e "ALUGUEL DE LINKS", é nulo em virtude da existência de decisão judicial determinando expressamente que a Fiscalização se abstenha de exigir tributo sobre esses pagamentos.

Defende a Recorrente que o lançamento foi feito sob a forma e com toda a fundamentação de um auto de infração, mas deveria ter sido feito sob a forma de nota de lançamento, conforme art. 62 do Decreto nº 70.235/72, o que ocasionou sua nulidade.

Não assiste razão à Recorrente, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF), foram observados quando da sua lavratura.

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I – A qualificação do autuado;

II – O local, a data e a hora da lavratura;

III – A descrição do fato;

IV – A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias.”

Também não se identificou violação das disposições contidas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993.

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente, o sujeito passivo foi devidamente qualificado, foram mencionados os dispositivos legais infringidos e as penalidades aplicáveis, foram discriminados os valores da exigência fiscal, assim como o conteúdo da autuação está especificado no Termo de Verificação Fiscal. Em resumo, encontram-se satisfeitos todos os requisitos legais.

Observa-se que foi concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito de defesa. Ele apresentou Impugnação ao Auto de Infração, exercendo o seu direito ao contraditório, perfeitamente amparado pelo Decreto n.º 70.235/72 (PAF), tendo revelado conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas.

Quanto à alegação da nulidade em face da decisão judicial, é importante ressaltar que a existência de decisão liminar que suspende a exigibilidade do crédito tributário não impede a lavratura de auto de infração.

O artigo 63 da Lei nº 9.430/96 dispõe:

Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. (destaquei)

É perfeitamente possível a lavratura de auto de infração, inclusive para prevenir a decadência, quando estiver suspensa a exigibilidade do tributo, e somente não caberá a multa de ofício caso a suspensão ocorra antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

A Súmula CARF nº 17 assim dispõe:

Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. (destaquei)

No caso em exame, constata-se que a decisão liminar que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário (Mandado de Segurança nº 0001637-14.2011.4.03.6100) somente ocorreu após o início do procedimento fiscal.

Conforme Termo de Início da Ação Fiscal de fls. 3/4, o procedimento fiscal teve início em 13/01/2011, com ciência pessoal, enquanto o mandado de segurança foi protocolado apenas em 02/02/2011 (fl. 9.660). Assim resta evidente que não há nenhuma nulidade no auto de infração, inclusive em relação à multa de ofício aplicada, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

Sobre o argumento da Recorrente de que o lançamento deveria ter sido feito sob a forma de nota de lançamento, conforme art. 62 do Decreto nº 70.235/72, também não lhe assiste razão, uma vez que os instrumentos hábeis para a efetivação do lançamento de ofício são o auto de infração e a notificação de lançamento, de acordo com o estabelecido nos arts. 9º a 11 do Decreto nº 70.235/72.

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

[...]

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

[..]

Observa-se que a diferença entre o auto de infração e a notificação de lançamento é que aquele é lavrado por servidor competente no local da verificação da falta e essa é expedida pelo órgão que administra o tributo.

Dessa forma, não há nenhuma nulidade no auto de infração lavrado.

Insurge-se a Recorrente contra a exigência dos juros de mora, sob o argumento de que se encontra amparada por decisões judiciais que suspendem a exigibilidade de grande parte do crédito tributário em discussão e, assim, o prazo de vencimento da obrigação é postergado até que a dívida venha ser novamente exigível.

Não consta dos autos que tenha havido depósito judicial no montante integral, razão pela qual devem ser mantidos os juros de mora incidentes sobre o imposto lançado.

A exigência dos juros de mora é decorrente de expressa previsão legal, além do que tal acréscimo deve ser exigido independentemente do motivo da falta, nos termos do art. 161 do CTN, que só ressalva a hipótese de pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo para pagamento do crédito.

CTN - Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

É de se destacar que os juros de mora têm caráter compensatório e são exigidos pela não disponibilização do valor devido à Fazenda Pública. No presente caso, somente caberia a interrupção da fluência dos juros moratórios se tivesse sido efetuado o depósito integral do crédito tributário considerado devido.

A Súmula CARF nº 5 assim dispõe: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral".

Portanto, deve ser mantida a exigência dos juros de mora.

DA MULTA DE OFÍCIO

A Recorrente afirma que a multa não pode ser aplicada sobre a parcela do crédito tributário que está com exigibilidade suspensa por força de decisão judicial proferida no mandado de segurança, conforme entendimento da Súmula CARF nº 17.

No entanto, conforme a Súmula CARF nº 17, abaixo, somente quando a suspensão do crédito tributário ocorrer antes do início de qualquer procedimento de ofício é que não é aplicada a multa de ofício.

Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

Como já exposto acima, no item relativo à nulidade do auto de infração, o procedimento fiscal teve início em 13/01/2011 (fls. 3/4), enquanto o mandado de segurança somente foi protocolado em 02/02/2011 (fl. 9.660). Portanto, é perfeitamente cabível a aplicação da multa de ofício.

Quanto ao agravamento da multa, a Recorrente aduz que a penalidade jamais poderia ser agravada para 112,5%, pois a Fiscalização não demonstrou efetiva, pontual e concretamente que esclarecimento deixou de ser prestado.

Argumenta que não há como sustentar que a ação fiscal foi prejudicada pela falta de informações se a autuação foi integralmente baseada nas informações por ela prestadas.

Sustenta que, na hipótese de se admitir o agravamento, esse deveria incidir apenas sobre o tributo exigido na planilha relativa aos contratos de câmbio que supostamente não foram apresentados.

Verifica-se que a Fiscalização aplicou a penalidade em razão do não atendimento das intimações, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos. Assim justificou a autoridade fiscal, no Termo de Constatação Fiscal (fl. 9.692/9.700):

Conforme se pode observar em toda a exposição acima, a presente fiscalização foi gravemente prejudicada pela falta de informação ou informações inconsistentes fornecidas pela empresa, além de falta apresentação de documentação tais como falta de apresentação de contratos de câmbio e falta de apresentação de contratos comerciais.

Para tamanha confusão com informações erradas ou documentos não entregues os funcionários da TIM que atenderam a fiscalização alegaram que as informações dependem de setores diversos da empresa e que isto causa dificuldades de uniformização e conferência final. Além do que algumas das informações vêm do estabelecimento sito no Rio de Janeiro. Quanto aos contratos comerciais, além de terem sido apresentados poucos do universos de empresas contratadas, fomos informados que não é política da empresa traduzi-los.

O procedimento da empresa de não atender de forma satisfatória à fiscalização, postergando, confundindo com Planilhas incorretas ou deixando de apresentar documentação não é procedimento inédito da TIM CELULAR.

O processo administrativo nº 18471.000778/2006-31, Acórdão nº 12-21.809 da 8a. Turma da DRJ/RJOI, Sessão de 14 de novembro de 2008; e os processos administrativos de n. 16643.000083/2010-91 e 16643.000085/2010-81, são antecedentes que revelam um procedimento reiterado de não atendimento ao Fisco a contento, de modo a não apresentar no prazo informações corretas e documentação de suporte exigida.

Isto posto, sobre os créditos tributários de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF - incidirá a multa de ofício agravada de 112,5%, em cumprimento ao disposto no § 2º do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996: [...]

Vale ressaltar que durante a ação fiscal foi lavrado Auto de Embaraço à Fiscalização (fl. 10.340), pelo fato de a Contribuinte não ter atendido às intimações para prestar

esclarecimentos e apresentar documentos, tais como contratos de câmbio, contratos comerciais e *invoices* relativos às remessas para o exterior.

Entendo que a falta de atendimento de reiteradas solicitações e intimações da Fiscalização enseja o agravamento da penalidade aplicada, nos termos do art. 44, I, e § 2º, da Lei nº 9.430/96.

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;

[...]

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

A falta de atendimento às intimações para apresentação de documentos e esclarecimentos, por si só, já constitui descumprimento ao dispositivo legal, o qual não ressalva a necessidade de demonstração de prejuízo à autuação fiscal. Nesse sentido temos a recente decisão unânime da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

PAF - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NÃO ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. MULTA AGRAVADA.

O não atendimento às intimações da Fiscalização para prestar esclarecimentos enseja o agravamento da multa de ofício, independentemente da demonstração de prejuízo à formalização do lançamento.

Recurso Especial do Procurador provido. (Acórdão nº 9202-003.673, de 09/12/2015, Rel. Maria Helena Cotta Cardozo)

Ademais, obviamente houve prejuízo à ação fiscal, já que parte da documentação necessária à autuação teve de ser obtida mediante intimação a outros órgãos, como o Banco Central e algumas instituições financeiras, o que constitui ônus adicional ao trabalho fiscal, que não teria sido necessário caso a Contribuinte tivesse atendido às solicitações da autoridade tributária.

Reforçando a demonstração da conduta da Recorrente nos autos, socorro-me das conclusões da decisão de primeira instância, as quais também utilizo para embasar a manutenção da multa agravada, inclusive quanto ao argumento da Fiscalizada de que o

agravamento deveria incidir apenas sobre o tributo relativo aos contratos de câmbio que supostamente não foram apresentados. Assim, peço vênia para a sua transcrição:

Ocorre que a Contribuinte justamente deixou de atender plenamente à Fiscalização (inclusive foi lavrado Auto de Embaraço à Fiscalização; fl. 10340).

Assim é que, por exemplo, relata a Fiscalização que não foram informadas todas as Remessas feitas ao exterior, que na planilha das Remessas faltava a indicação do número de vários contratos de câmbio, que quanto aos contratos comerciais poucos foram os apresentados, a maioria em inglês e pouquíssimos com tradução simples, que as informações sobre inúmeros Contratos de Câmbio, constantes na planilha elaborada pela empresa, muitas vezes não correspondiam ao que realmente constava nos Contratos de Câmbio.

Nesse sentido, não merece acolhida a alegação da Impugnante de que a multa agravada foi aplicada sobre o valor de todas as operações realizadas, sem que se demonstrasse efetiva, pontual e concretamente que esclarecimento deixou de ser prestado, posto que o posicionamento da Autuada durante o procedimento fiscal pesou sobre a condução dos trabalhos de auditoria como um todo, acrescentando esforços que não precisariam ser realizados se a Contribuinte atendesse plenamente às requisições fiscais.

Dessa forma, constatando-se que a conduta da Contribuinte amolda-se à tipificação da penalidade agravada, deve ser mantido o agravamento feito pela autoridade fiscal.

Ante o exposto, voto no sentido de:

a) NEGAR provimento ao Recurso de Ofício;

b) Quanto ao Recurso Voluntário: NÃO CONHECER do recurso na parte relativa às remessas a título de prestação de serviços de telecomunicação internacional, por concomitância com ação judicial; na parte conhecida, ACOLHER a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores de 04/01/2007, 18/01/2007 e 25/01/2007; REJEITAR as demais preliminares e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Henrique Sales Parada, redator designado.

Peço licença para divergir do muito bem traçado voto do ilustre Conselheiro relator, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, pontualmente em relação à questão da multa agravada aplicada, elevada ao percentual de 112,5%.

Está clara nestes autos a extensa interlocução entre a fiscalização e a empresa. Inclusive, é de ser destacado que sem a participação da fiscalizada, pelo que está relatado, sequer se teria chegado ao lançamento, da forma como se chegou.

Não é possível deixar-se ao talante da Autoridade Fiscal o agravamento da multa com base na satisfação subjetiva da intimação, se está de acordo com suas expectativas ou não. Vejamos o que está transcrito no voto do Relator:

*Para tamanha confusão com informações erradas ou documentos não entregues **os funcionários da TIM que atenderam a fiscalização alegaram que as informações dependem de setores diversos da empresa e que isto causa dificuldades de uniformização e conferência final.** Além do que algumas das informações vêm do estabelecimento sito no Rio de Janeiro. Quanto aos contratos comerciais, além de terem sido apresentados poucos do universos de empresas contratadas, fomos informados que não é política da empresa traduzi-los. (destaquei)*

A empresa prestou, enfim, informações, mas essas informações eram confusas, insuficientes, havia contratos não escritos em língua portuguesa. Mas a empresa não é obrigada a celebrar seus contratos em língua nacional, pode realizar operações no exterior e contratar em língua inglesa. Ela deixou de apresentar intencionalmente ou ela realmente não tinha? A empresa criou confusão para a fiscalização ou ela própria estava desorganizada e, submetida a uma auditoria, evidenciou-se que sua documentação era deficiente e que a comunicação entre setores causava prejuízo à uniformização de informações? É de se levar em conta ainda o porte da empresa e sua capilaridade, que são notórios, no caso.

Apesar da jurisprudência da CSRF deste CARF, citada, que assenta que o agravamento da multa independe da demonstração de prejuízo à fiscalização, entendo ser necessário demonstrar que o não atendimento foi doloso, intencional, com objetivo de inviabilizar o trabalho, ainda que não se tenha obtido o resultado pretendido.

Transcrevo mais do voto do relator:

*Assim é que, por exemplo, relata a Fiscalização que **não foram informadas todas as Remessas feitas ao exterior, que na planilha das Remessas faltava a indicação do número** de vários contratos de câmbio, que quanto aos contratos comerciais poucos foram os apresentados, a maioria em inglês e pouquíssimos com tradução simples, **que as informações sobre inúmeros Contratos de Câmbio, constantes na planilha elaborada pela empresa, muitas vezes não correspondiam** ao que realmente constava nos Contratos de Câmbio. (destaquei)*

Vejamos que a empresa atendeu às intimações, preencheu planilhas e apresentou documentos. Estavam erradas, eram confusas, insuficientes? Mas, repito, todas essas deficiências apontadas pela fiscalização tinham a intenção de prejudicá-la ou confundi-la ou eram devidas a problemas de controle interno? Estavam disponíveis e não foram prestadas ou não foram prestadas corretamente porque havia desorganização ou mesmo inexistência da informação, compilada como queria a fiscalização?

Enfim, compilar os dados, evidenciar deficiências e apontar irregularidades é trabalho da auditoria fiscal, entretanto com o objetivo específico para o cumprimento das obrigações tributárias.

Apesar da recente orientação da 2ª Turma da CSRF, citada pelo nobre relator, era farta na jurisprudência deste CARF a necessidade de ser demonstrado o prejuízo à fiscalização, cite-se:

"Dispondo a fiscalização dos elementos necessários para apuração da matéria tributável, descabe o agravamento da multa por não atendimento à intimação para apresentação dessas informações. Recurso Voluntário Provido em Parte". Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 1a. Seção - 1a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 1301-00.270 em 29.01.2010.

AGRAVAMENTO - O agravamento da multa de ofício pelo atraso ou não atendimento de intimações e pedidos de esclarecimentos só tem aplicação quanto efetivamente demonstrada a recusa ou efetivo prejuízo ao procedimento fiscal. 1º CC. / 3a. Câmara / ACÓRDÃO 103-23.566 em 17.09.2008. Publicado no DOU: 20.01.2009.

Mas, mesmo assim, ainda que desnecessário o efetivo prejuízo (materialidade) entendo necessário que se demonstre que a recusa foi intencional, dolosa e com fim específico (formalidade), para fins de configuração da aplicação do agravamento. Aliás, conforme se encontra em:

IMPOSSIBILIDADE MATERIAL. AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO - A impossibilidade material do contribuinte em cumprir a intimação da fiscalização para apresentar documentos não autoriza o agravamento da multa de ofício. 1º CC. / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-96.675 em 17.04.2008. Publicado no DOU em: 06.11.2008.

MULTA AGRAVADA - Não deve ser aplicada a multa agravada de 112,5% se não fica demonstrada ação ou omissão do contribuinte com o objetivo de retardar ou impedir a atividade de fiscalização. CARF - 1a. Seção - 2a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 1302-00.302 em 21.05.2010. Publicado no DOU em: 24.01.2011.

Dessa feita, analisando os fatos e o caso aqui em debate, entendo faltar a demonstração do elemento subjetivo, intencional, do contribuinte em frustrar a fiscalização ao apresentar dados insuficientes ou planilhas com deficiências de informação, planilhas essas que foram elaboradas com o fim específico da fiscalização tributária.

Pelo exposto, VOTO por **dar provimento ao recurso, nessa parte**, para reduzir o percentual da multa de ofício aplicada para 75%, desagravando-a.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

Processo nº 16561.720010/2012-91
Acórdão n.º **2202-003.453**

S2-C2T2
Fl. 10.756

CÓPIA