



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



**Processo nº** 16561.720065/2017-14  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** **1401-006.421 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 15 de março de 2023  
**Embargante** ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012, 2013

VOTO DE QUALIDADE. ARTIGO 112 DO CTN. AFASTAMENTO DE MULTA E JUROS. IMPOSSIBILIDADE.

Uma vez confirmada a incidência do IRRF sobre os pagamentos efetuados a pessoa jurídica domiciliada no exterior decorrentes de contratos de rateio de despesas (*cost sharing agreements*), não há que se falar em afastamento da multa de ofício no patamar de 75% e dos juros moratórios por força do disposto no artigo 112 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão e negar provimento ao recurso voluntário quanto ao afastamento da multa de ofício e dos juros sobre os créditos tributários de IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados a pessoa jurídica domiciliada no exterior decorrentes de contratos de rateio de despesas (*cost sharing agreements*).

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-006.421 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720065/2017-14

## Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pela contribuinte em epígrafe em face do Acórdão n.º 1401-004.049 exarado por esta Turma em 10 de dezembro de 2019, cuja ementa restou consignada nos seguintes termos:

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

Ano-calendário: 2012, 2013

IRRF. PAGAMENTOS AO EXTERIOR. CONTRATO DE RATEIO DE DESPESAS. INCIDÊNCIA.

Incide o Imposto de Renda Retido na Fonte na hipótese de pagamentos efetuados a pessoa jurídica domiciliada no exterior decorrentes de contratos de rateio de despesas (*cost sharing agreements*).

REMESSAS AO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO. SERVIÇOS DE VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE. INCIDÊNCIA. IRRF.

No caso de contrato de prestação de serviço de mera inserção, sem qualquer alteração pela prestadora, de filmes publicitários em grade de canais de detentora do direito de transmissão de canais de televisão, não se encontra caracterizada a prestação de serviço técnico ou de assistência administrativa e semelhantes, incidindo o IRRF com a alíquota de 25%, em harmonia com o art. 685, inc. II, alínea 'a', do Decreto 3.000/99.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2012, 2013 LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS SOBRE MULTA.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

SÚMULA CARF N.º 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues, que votavam por dar parcial provimento para tão somente afastar a cobrança do IRRF sobre as remessas efetuadas pelo sujeito passivo a título de compartilhamento de custos (*cost sharing*). Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso no tocante aos juros sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira.

Conforme se verifica na ementa *suso* transcrita, foi decidida por voto de qualidade a matéria relativa à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre os pagamentos efetuados a pessoa jurídica domiciliada no exterior decorrentes de contratos de rateio de despesas (*cost sharing agreements*).

Entretanto, a contribuinte, em sede de recurso voluntário, forte no disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, havia pugnado pelo afastamento de multa e juros, no caso de decisão desfavorável por voto de qualidade.

Assim, este Colegiado deveria ter-se pronunciado sobre tal alegação. Contudo, não o fez.

A contribuinte manejou tempestivamente os embargos de declaração alegando diversas matérias. Mas, no exame de admissibilidade, os embargos foram parcialmente admitidos apenas em relação à matéria mencionada. Transcrevo excerto do Despacho de Admissibilidade de Embargos:

OMISSÃO ALEGADA – APLICABILIDADE DO ART. 112 DO CTN – DECISÃO POR VOTO DE QUALIDADE – AFASTAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS DE MORA

Neste tópico, aduz a Embargante que o acórdão deveria ter se manifestado acerca de argumento subsidiário formulado no recurso voluntário, qual seja, o de que em caso de empate entre os Conselheiros e decisão por voto de qualidade mantendo a exigência principal, fossem ao menos afastados a multa de ofício e os juros de mora, em razão do art. 112 do CTN. Destacam-se os trechos pertinentes dos embargos:

“8. A **primeira omissão** contida no r. acórdão embargado diz respeito à ausência de qualquer manifestação pelo E. CARF quanto ao pedido indicado pela ora Embargante no item 77 de seu Recurso Voluntário:

“77. Subsidiariamente, **na eventualidade de esse caso acabar sendo decidido por Voto de Qualidade, levando assim a uma situação de nítida dúvida objetiva, restaria ainda mais nítida a aplicação do disposto no artigo 112 do CTN, pelo qual, ao menos, não se poderia exigir da Recorrente quaisquer valores a título de multa ou de juros, quaisquer que sejam.**” (não destacado no original)

9. Tendo a r. decisão embargada sido proferida pelo “Voto de Qualidade”, ao menos no que diz respeito à exigência do IRF sobre os reembolsos efetuados pela Embargante em razão dos contratos de compartilhamento de despesas (cost sharing), tem-se claro que referida questão deveria ter sido objeto de análise por essa D. Turma Julgadora.

10. De acordo com referido dispositivo, a lei que defina supostas infrações ou penalidades deve ser interpretada da maneira **mais favorável ao contribuinte** quando houver dúvidas, dentre outras hipóteses, a respeito da capitulação do fato ou de suas circunstâncias materiais.

11. No caso em análise, havendo um empate na Votação, em que metade dos I. Conselheiros considerou ilegítimo o lançamento sob a qualificação dos reembolsos de despesas como “reembolsos”, e não como “contraprestações de serviços”, tendo esse empate sido solucionado apenas por meio de um Voto adicional conferido em caráter exclusivo à D. Presidência da Turma, evidente que houve dúvidas a respeito da capitulação legal do fato e das circunstâncias materiais (reembolso vs. serviços), sendo exatamente o caso de aplicação dessa regra. Confira-se:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

12. A r. decisão embargada, contudo, não se reportou em nenhum momento a esse pedido que constava do Recurso Voluntário. Com a devida vênia, há clara omissão em relação a esse ponto, que deve ser endereçado por essa D. Turma.”

(grifos e destaques da Embargante)

Em seu recurso voluntário (efls. 2798 a 2825) a contribuinte de fato submeteu argumento/pedido subsidiário no sentido de que, caso mantida a exigência principal por voto de qualidade, não se exigisse multa de ofício nem juros de mora, em razão do art. 112 do CTN.

Este tópico situa-se no parágrafo 70 do recurso voluntário, sob o subtítulo “V. A IMPROCEDÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS - (a) O descabimento da multa de ofício”. *In verbis*:

“70. De toda forma, deve-se ainda que ressaltar que, na eventualidade de esse caso acabar sendo decidido por Voto de Qualidade, ter-se-ia ainda demonstrada de forma clara a existência de uma **dúvida objetiva** sobre o Direito aplicável aos Fatos aqui discutidos, caso em que o artigo 112 do CTN dispõe que não poderia haver imposição de quaisquer valores a título de multa e de juros.”

A tese foi replicada ao final do recurso voluntário, na parte denominada “Conclusão e Pedido” (transcrita no corpo dos embargos, vide *retro*).

Resta verificar se o acórdão embargado deixou de se pronunciar a respeito. Examinada a decisão, constata-se que o argumento não foi enfrentado no voto da Relatora nem tampouco no voto vencedor.

Trata-se de argumento/pedido autônomo, relevante no contexto da lide e que demanda prestação jurisdicional, visto que não prejudicado pelo entendimento já manifestado acerca de outros argumentos e teses da defesa.

Assim sendo, reconhece-se a omissão suscitada, quanto à aplicabilidade do art. 112 do CTN para afastamento dos juros de mora e da multa de ofício.

[...]

Pelo exposto, e com fulcro no art. 65, § 3º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), **ADMITO PARCIALMENTE** os embargos de declaração interpostos, reconhecendo apenas a omissão quanto a argumento/pedido subsidiário do recurso voluntário, a saber: afastamento dos juros de mora e da multa de ofício em razão do art. 112 do CTN, no caso de decisão desfavorável à contribuinte, por voto de qualidade.

Posteriormente, a contribuinte peticionou nos autos a título de complementação dos embargos e pugnou pela aplicação retroativa do disposto no artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, que acresceu à Lei nº 10.522/2002 o artigo 19-E com a seguinte disposição:

Art. 28. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E:

“Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.”

Todavia, a petição foi indeferida em despacho emitido pela Presidência da 1ª Seção de Julgamento.

Era o que havia a relatar.

## Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

Conforme visto, a questão controvertida cinge-se à omissão do acórdão embargado quanto ao pedido da contribuinte de afastamento da multa e dos juros em razão da matéria relativa ao IRRF sobre pagamentos ao exterior ter sido decidida por voto de qualidade.

À partida, vale destacar que, de fato, a decisão deste Colegiado incorreu na omissão alegada pela contribuinte, conforme bem apontado pelo Despacho de Admissibilidade.

Portanto, é mister apreciar a matéria. Passo a fazê-lo.

A meu juízo, a norma legal veiculada pelo artigo 112 do CTN, retro citado, é destinada ao intérprete do direito material. Assim, o aplicador do direito, ao apreciar a ocorrência do fato jurídico tributário, caso tenha dúvidas acerca da matéria fática ou de direito, deverá aplicar a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Entretanto, tenho que as disposições do artigo 112 do CTN são inaplicáveis na espécie. Duas são as razões.

Primeiro. No caso em tela, a Turma decidiu, por voto de qualidade, que o IRRF deveria incidir sobre os pagamentos efetuados a pessoa jurídica domiciliada no exterior decorrentes de contratos de rateio de despesas (*cost sharing agreements*).

Uma vez decidida a incidência do IRRF e considerando que o crédito tributário foi constituído de ofício, é devida a multa de ofício em seu patamar básico de 75%, conforme previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996. Trata-se de penalidade de cunho objetivo, ou seja, que não comporta exame do elemento subjetivo (dolo) ou gradação por parte da autoridade administrativa.

Portanto, no caso concreto, não há qualquer dúvida quanto à aplicação da multa de 75%, conforme efetuada pela autoridade fiscal. Como não há qualquer dúvida, não se configura a hipótese veiculada pelo artigo 112 do CTN e, desta forma, não há que se falar em

interpretação mais benéfica. Em outras palavras, uma vez definido que o IRRF era devido, não há dúvida quanto à incidência da multa de ofício de 75%.

O mesmo ocorre quanto aos juros. Uma vez que o imposto era devido e não foi declarado ou pago pela contribuinte, os juros moratórios são devidos. Essa matéria é pacificada no seio deste Conselho Administrativo por meio da Súmula CARF nº 04:

**Súmula CARF nº 4**

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

Em suma, uma vez que o imposto era devido, não há dúvidas quanto à incidência de juros calculados à Taxa Selic. Novamente, não há qualquer dúvida quanto à matéria ou interpretação mais benéfica a ser aplicada.

Segundo. Penso que a norma que prevê a solução da lide por meio de voto de qualidade era uma norma de cunho processual. Tem, portanto, uma natureza distinta da norma veiculada pelo artigo 112 do CTN.

Ora, é cediço que os julgadores que compõem instâncias colegiadas divergem quanto a matérias de fato e de direito. Não quer dizer, no entanto, que haja dúvida no que concerne às matérias. Divergência não equivale a dúvida.

O colegiado tem o condão de compor tais divergências. Mas, considerando a formação das Turmas do CARF em número par, a norma processual precisava dar uma solução para os impasses, ou seja, para os casos em que houvesse empate na divergência.

O voto de qualidade era, portanto, uma norma processual voltada para o bom andamento da lide, de forma que o processo pudesse chegar a bom termo e cumprir sua função de resolver a lide.

No caso em tela, os julgadores que entenderam que o IRRF não incidiria sobre os pagamentos sob exame, votaram pela exoneração do tributo. Da mesma forma, os julgadores que entenderam que o IRRF era devido, votaram pela manutenção do lançamento de ofício. Não há dúvidas, apenas divergência na interpretação do fato jurídico à luz da norma legal.

E, como dito, uma vez resolvida a questão principal de forma desfavorável à contribuinte, os juros e multa eram inexoravelmente devidos.

Por fim, é oportuno mencionar que este Conselho Administrativo já enfrentou a questão posta para exame em diversas oportunidades. Trago alguns julgados que reforçam a interpretação aqui esposada:

MULTA. DECISÃO POR VOTO DE QUALIDADE. ART. 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INAPLICABILIDADE.

O voto de qualidade, adotado no processo administrativo tributário, é critério de decisão para casos de empate na votação, não caracterizando dúvida acerca da existência ou da

qualificação do fato considerado no lançamento como infração. (Acórdão CARF n.º 1301-004.392, de 12/02/2020)

VOTO DE QUALIDADE. CANCELAMENTO DE MULTA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. Não existe previsão legal para cancelamento de multa de ofício em caso de voto de qualidade. (Acórdão CARF n.º 1402-003.339, de 14/08/2018)

PENALIDADES E INFRAÇÕES. ART. 112 DO CTN. TIPICIDADE.

Não se inclui nas hipóteses do art. 112 do CTN, para efeito da exclusão da multa de ofício, a divergência de entendimento sobre interpretação da legislação tributária. Acórdão CARF n.º 3302-002.169, de 26/06/2013)

### **Conclusão.**

Voto por acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão e negar provimento ao recurso voluntário quanto ao afastamento da multa de ofício e dos juros sobre os créditos tributários de IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados a pessoa jurídica domiciliada no exterior decorrentes de contratos de rateio de despesas (*cost sharing agreements*).

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira