



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16643.000116/2010-01  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-003.573 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de maio de 2019  
**Matéria** IRRF. Remessas ao exterior.  
**Recorrente** SAP BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Inexiste motivo para decretar a nulidade do lançamento quando não há atos, termos, despachos ou decisões proferidos por autoridades incompetentes, nem com preterição do direito de defesa (tanto é que a empresa produziu extensas peças processuais onde demonstra perfeita compreensão do feito fiscal).

EXIGIBILIDADE SUSPensa. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA.

O art. 63 da Lei nº 9.430/96, ao prever a hipótese da constituição de crédito tributário com exigibilidade suspensa para prevenir a decadência, derogou a interpretação literal do art. 62 do Decreto nº 70.235/72, segundo a qual a existência de alguma medida judicial que determine a suspensão da cobrança do tributo obstaculizaria a instauração de um procedimento de ofício.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005

DEPÓSITO INTEGRAL. RECURSO REPETITIVO. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no âmbito do REsp nº 1.140.956 - SP, processado na sistemática dos recursos repetitivos, decidiu que os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito tributário possuem o condão de impedir a lavratura do auto de infração sobre a mesma matéria.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

*Documento assinado digitalmente.*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo José Luz de Macedo (Suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente o conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto por SAP BRASIL LTDA contra acórdão que julgou improcedente a impugnação apresentada contra auto de infração lavrado pela Demac/SP.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Em decorrência da ação fiscal, foi lavrado auto de infração para exigir da interessada a IRRF – Remessas ao exterior, sobre fatos geradores ocorreram no ano de 2005, no valor de R\$ 918.978,53, acrescido de juros de mora.

### **DA AUTUAÇÃO**

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 216 a 223 e Termo de Verificação fiscal (fl. 207 a 215), foram feitos lançamentos fiscais relativos à falta/Insuficiência de pagamentos de IRRF, sendo apurados os fatos descritos a seguir.

### **FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IRRF - REMESSA DE VALORES PARA O EXTERIOR**

O contribuinte foi intimado a apresentar alguns esclarecimentos e documentos, bem como planilha demonstrativa contendo relação dos valores remetidos ao exterior.

A referida planilha deveria conter: data do pagamento, nome do beneficiário, nome dos pais, identificação da conta contábil, valor pago em moeda estrangeira, valor pago em reais, razão do pagamento, valor do IRRF e valor da CIDE. Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados.

A fiscalizada foi intimada a apresentar cópias de documentos relativos a ações judiciais demandadas.

Foram solicitadas cópias de contratos de serviços feitos durante os anos-calendário fiscalizado. A fiscalizada afirmou que os contratos anteriormente apresentados, embora sejam datados de 2009, estabelecem em sua cláusula 10 que as relações de prestação de serviços objeto de tais contratos tiveram início em 01/01/2005.

### **Do Mandado de Segurança nº 2001.61.00.024442-3 (Anexo II)**

Este Mandado de Segurança discute a exigibilidade do IRRF sobre os pagamentos feitos à SAP AG como contraprestação pela cessão de direitos de uso e comercialização de software, sem a transferência da correspondente tecnologia. Também questiona a incidência do IRRF sobre as remessas decorrentes dos contratos de prestação de serviços relacionados ao software licenciado ao mesmo e desenvolvido pela sociedade alemã SAP AG. Ocorre que este mandado refere-se a fatos ocorridos em períodos anteriores ao fiscalizado, sendo que a legislação pertinente sofreu profundas alterações.

Existem dois tipos de contratos firmados entre o contribuinte, e a SAP AG. O primeiro, refere-se ao Contrato de Distribuição de Software (o "Contrato de Distribuição") para a comercialização, distribuição e manutenção de determinado software da SAP AG para usuários finais no território brasileiro, onde não há transferência da tecnologia. O segundo tipo refere-se ao contrato de prestação de serviços de software ("Contrato de Prestação de Serviços de Software"), em vigor desde 1º de janeiro de 2003, no qual a SAP Brasil e a SAP AG concordam em prestar determinados serviços de uma parte A outra mediante solicitações.

Com base neste "Contrato de Prestação de Serviços de Software", foram firmados diversos contratos de serviço, entre a SAP Brasil e as demais subsidiárias da SAP, tendo em comum, a vigência a partir de 01 de janeiro de 2005, e o teor, que é basicamente o mesmo.

Da leitura do art. 3º dos contratos (fl. 56/154), a contratada concorda em fornecer serviços especializados, dentre os quais: RH e gerenciamento e suporte); de consultoria; marketing.

Por conta das remessas efetuadas para pagamento desses serviços o contribuinte efetuou depósitos judiciais do Imposto de Renda Retido na Fonte com alíquota de 25%, com base no art. 685, II, "a" do Decreto nº 3.000, de 1999.

A fiscalização entende que os serviços têm a natureza de "serviços técnicos especializados". Dessa forma, ao efetuar as remessas para pagamento dos serviços descritos, o contribuinte está sujeito a retenção do Imposto de Renda com alíquota de 15% e da CIDE com alíquota de 10%.

Apesar de a fiscalizada não demonstrar ter dúvidas em relação à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), pelo fato da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico — CIDE, instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, estar intrinsecamente ligada ao referido imposto na medida em que a alíquota do IRRF é reduzida para 15% (quinze por cento) quando ocorre pagamento da CIDE.

No tocante à incidência do IRRF, há que se observar o disposto no art. 3º da Medida Provisória nº 2.062-60, de 30 de novembro de 2000.

A partir de 1º de janeiro de 2002, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior a título de royalties ou pela remuneração de contratos que tenham por objeto: fornecimento de tecnologia; prestação de assistência técnica (serviços de assistência técnica e serviços técnicos especializados), serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhante; cessão e licença de uso de marcas; e cessão e licença de exploração de patentes, ficaram sujeitos ao pagamento da referida contribuição, calculada a alíquota de 10% (dez por cento), ainda que tais contratos não tenham sido averbados no INPI e registrados no BACEN.

Analisando as alterações introduzidas pela Lei nº 10.332, de 2001 (regulamentadas pelo Decreto nº 4.195, de 2002), verifica-se que a partir de 1º de janeiro de 2002 sobre a remuneração de quaisquer serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhante, prestados por residentes ou domiciliados no exterior, passou a incidir a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, ficando a alíquota do imposto de renda na fonte reduzida para 15% (quinze por cento) apenas para as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de "serviços de assistência administrativa e semelhante", já que a redução de alíquota para "serviços técnicos e de assistência técnica" está prevista no art. 30 da Medida Provisória nº 2.062-63, de 23 de fevereiro de 2001 (atualmente Medida Provisória nº 2.159-70, de 24.08.2001).

Na legislação tributária relativa a CIDE não há definição do que se entende por "serviços de consultoria". Mas a legislação relativa ao Imposto de Renda na Fonte (intrinsecamente vinculado a CIDE), ao tratar da sua retenção nos casos de prestação de serviços de natureza profissional (assessoria e consultoria técnica), por meio do Parecer Normativo CST nº 37 de 26 de junho de 1987 (publicado no DOU de 30.08.1987), define como serviços os que configuram alto grau de especialização, obtido através de estabelecimentos de nível superior e técnico, vinculados diretamente à capacidade intelectual do indivíduo, concluindo que os serviços de assessoria e consultoria técnica alcançados pela tributação restringem-se aqueles resultantes da engenhosidade humana, tais como: especificação técnica para fabricação de aparelhos e equipamentos em geral; assessoria administrativo-organizacional; consultoria jurídica etc. Pela descrição dos serviços a serem prestados pela empresa estrangeira, constantes dos itens 3 dos respectivos contratos, anexados por cópias As fls. 060/158, é de se concluir que se trata de uma consultoria e/ou assessoria administrativo-organizacional, ou seja, devem ser considerados "serviços de natureza profissional".

Para efeito de incidência da CIDE, os serviços acima mencionados devem ser enquadrados como "serviços técnicos especializados", sendo irrelevante a forma como são executados.

De acordo com os art. 16 e 17 da IN SRF 252/2002, a prestação de serviços em geral, cuja remuneração sujeita-se incidência do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de 25%, aquela cuja execução não depende de pessoas que detenham

conhecimentos técnicos especializados. Por outro lado, se a execução dos serviços depender de pessoas que detenham conhecimentos específicos, estar-se-ia diante da prestação de serviços técnicos especializados, em relação aos quais, pelo fato de a remuneração estar sujeita incidência da CIDE, a alíquota do Imposto de Renda na Fonte fica reduzida para 15%.

A fiscalizada efetuou depósitos judiciais referentes a CIDE no período fiscalizado (fl. 159 a 169), porém, sem informá-los em DCTF.

A base de cálculo da CIDE é o valor efetivamente pago, creditado, entregue, empregado ou remetido a residente ou domiciliado no exterior, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do Imposto de Renda Retido na Fonte, o que não ocorreu uma vez que a fiscalizada efetuou as retenções e remeteu o valor líquido, tendo a empresa estrangeira suportado o encargo do IRRF.

Os valores devidos relativos ao IRRF são os seguintes:

(...)

Os valores totalizam R\$ 918.978,53, sendo objeto de lançamento de ofício, com status de "exigibilidade suspensa", sem acréscimo de multa.

Inconformada com o lançamento do qual foi cientificada em 14/06/2010 (fl. 225) a interessada apresentou em 27/01/2009 a impugnação de fl. 228 a 253, na qual alega, em síntese que:

A Requerente tem por objeto social a prestação de serviços na área de informática, especialmente a distribuição e sublicenciamento de programas de computador (software).

O software é desenvolvido pela SAP Aktiengesellschaft System, Applications and Products in Data Processing ("SAP AG").

A aplicação do software e seu correto funcionamento dependem do acompanhamento da instalação e execução do programa e tais serviços são prestados à Requerente e aos usuários finais. A tecnologia não é transferida.

A Requerente celebrou contratos de prestação de serviços com a sociedade alemã SAP AG (doc. nº 4). O objeto dos contratos é a prestação de determinados serviços aos usuários finais do software e também aos próprios funcionários da Requerente, tais como os serviços de consultoria.

Os créditos tributários encontram-se com a exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, incisos II e IV, do Código Tributário Nacional ("CTN"), em razão do Mandado de Segurança nº 2001.61.00.024442-3 (doc nº 5) e da existência de depósitos judiciais efetuados em tais autos.

A Requerente impetrou o referido Mandado de Segurança em 26.9.2001, por meio do qual pleiteia, com fundamento no então vigente Tratado Brasil-Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Imposto sobre a Renda e o Capital ("Tratado"), a não incidência do IRRF sob as remessas feitas ao exterior à título de pagamento dos serviços prestados pela SAP AG. Neste sentido, vale ressaltar que o Governo da Alemanha denunciou o referido tratado que, por força de tal decisão, perdeu a eficácia a partir de 1.1.2006.

□ Em 13.12.2001, o MM. Juiz da 17ª Vara Federal da Seção Judiciária de São Paulo houve por bem deferir a liminar requerida, condicionando a suspensão da exigibilidade do tributo em tela realização de depósitos judiciais de IRRF.

□ Em função da extinção dos efeitos do Tratado, resta que a exigibilidade do IRRF encontra-se suspensa desde 1.1.1999, período inicial abrangido pelos depósitos judiciais efetuados pela Requerente, até 31.12.2005 (data da extinção do Tratado), sem a ocorrência de qualquer interrupção na referida suspensão (salvo o período compreendido entre maio de 2001 até abril de 2002, cujo crédito encontra-se extinto pelo pagamento, conforme reconhecido no Auto de Infração do qual decorre o processo administrativo nº 19515.000763/2006-82 — doc nº 50). No que interessa ao presente caso, vale ressaltar que os DARF dos depósitos judiciais relativos aos débitos de IRRF lançados no presente Auto (agosto a dezembro de 2005) correspondem aos doc nº 45 a 49, e indicam o depósito de 25% do valor das remessas efetuadas, por força da determinação contida na liminar referida no item acima.

□ A exigibilidade do aludido crédito tributário permanece suspensa nos termos do artigo 151, inciso IV do Código Tributário Nacional ("CTN"), em razão da liminar concedida e dos depósitos judiciais realizados nos autos do Mandado de Segurança nº 2001.61.00.024442-3, que atualmente aguarda julgamento pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, dos recursos interpostos pela Requerente e pela Fazenda Nacional contra a sentença que deu provimento parcial ao pleito da Requerente.

□ Ainda assim, a D. Fiscalização lavrou indevidamente o presente Auto de Infração de forma a constituir o pretenso crédito tributário e prevenir a decadência do direito de fazê-lo.

□ **Nulidade: ausência de descrição precisa.**

□ A D. Fiscalização menciona o Mandado de Segurança no 2001.61.00.024442-3, e indica na apuração da base de cálculo montantes correspondentes aos depósitos judiciais.

□ Curiosamente, logo após a menção ao Mandado de Segurança nº 2001.61.00.024442-3, a D. Fiscalização afirma que "este mandado refere-se a fatos ocorridos em períodos anteriores ao fiscalizado, sendo que a legislação pertinente sofreu profundas alterações desde então (...)". Com base nesta afirmação, a D. Fiscalização passa a tecer considerações sobre outros contratos de prestação de serviços que são diferentes dos contratos de prestação de serviços de software mencionados nos itens 5 e 6 acima, que originaram os pagamentos feitos ao exterior e os depósitos judiciais de IRRF cujos valores foram objeto de lançamento do Auto de Infração ora combatido com o status de "exigibilidade suspensa".

□ Notase facilmente que todo o restante do Termo de Verificação Fiscal contém argumentos a respeito da incidência da CIDE sobre os pagamentos decorrentes dos contratos indicados pela D. Fiscalização, inclusive afirmando que os serviços descritos em tais contratos "para efeito de incidenciada CIDE devem ser enquadrados como "serviços técnicos especializados".

□ Não há motivo (tampouco justificativa) para que o Termo de Verificação - Fiscal anexo ao Auto apresente argumentos para justificar a incidência da CIDE sobre contratos que sequer guardam relação com os débitos apurados no Auto. Há, portanto, falta de correspondência entre o lançamento efetuado e os motivos demonstrados pela D. Fiscalização

Por conta da referida falta de correspondência entre o lançamento efetuado e os motivos demonstrados pela D. Fiscalização, a Requerente se viu obrigada, a lançar mão de presunção que teve por base única e a comparação entre os valores constantes do item 5 do Termo de Verificação Fiscal e aqueles constantes das DARF relativas aos depósitos judiciais do IRRF ocorridos nos autos do Mandado de Segurança nº 2001.61.00.024442-3, em claro cerceamento do direito de defesa da Requerente.

A descrição insuficiente dos fatos objeto do Auto de Infração o; combatido deve ensejar a decretação de sua nulidade, o que desde já a Requerente requer.

**A suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a ofensa ao artigo 62 do decreto nº 70.235/72.**

A D. Fiscalização desrespeitou o artigo 62 do Decreto 70.235/72.

Vale conferir a interpretação dada pela própria SRF.

Assim, face o teor do artigo 62 do Decreto no 70.235/72, a D. Fiscalização Federal não poderia ter lavrado o Auto de Infração em referência. Assim sendo, tendo em vista a discrepância entre o procedimento adotado pela D. Fiscalização Federal e o disposto no artigo 62 do Decreto nº 70.235/72 o auto é improcedente, na medida em que os termos da medida liminar concedida pelo Poder Judiciário e os depósitos judiciais suspendem a exigibilidade tributária (artigo 151, II e IV do CTN).

**Ausência de infração.**

A Autoridade Administrativa apenas tem competência para lavrar o Auto de Infração quando verificar a infração. Assim, não pode, alguma, alterar a natureza do Auto de Infração, tão somente para prevenir a decadência. No caso em tela, não há que se falar em infração, pois, antes mesmo de qualquer ato procedimental do Fisco tendente à efetivação do lançamento, a Requerente antecipou-se e obteve perante o Poder Judiciário medidas liminares, seguidas da realização de depósitos judiciais no montante integral dos supostos créditos tributários que suspenderam sua exigibilidade, impedindo a lavratura de Auto de Infração.

Resta claro, que o Auto de Infração não merece prosperar, pois, como ato administrativo, deve ser utilizado conforme a estrita legalidade, tendo como condição de existência a infração e a penalidade, o que não ocorreu in casu.

**INEXIGIBILIDADE DO IRRF**

Esclarecimentos preliminares: tratados internacionais. Os Tratados Internacionais para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil seguem as regras estabelecidas pelo denominado Model Tax Convention on Income and on Capital ("Convenção Modelo") firmado pela Organisation For Economic Co-Operation and Development (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico — "OCDE"), do qual diversos países são signatários.

Contratos de prestação de serviços: A ausência de transferência de tecnologia e a materialidade.

Apesar de o Brasil não ser signatário do Model Tax Convention da OCDE, o modelo é usado como regra de interpretação, sempre seguida pelo Brasil, principalmente pelo fato de os signatários dos Tratados para evitar dupla

tributação com o nosso país serem normalmente signatários do Model TaxConvention da OCDE

**☐ Serviços prestados pela SAP AG: Ausência de transferência de Tecnologia.**

☐ O Tratado conceitua royalties no parágrafo 3º de seu artigo 12, nos seguintes termos:

(...)

☐ A interpretação do citado dispositivo permite afirmar que o pagamento de royalties pressupõe a transferência de tecnologia. Tal entendimento decorre da interpretação dada pela OCDE à Convenção Modelo para evitar a dupla tributação, que possui redação idêntica e presta o serviço de fonte de interpretação. É indispensável que haja transferência de conhecimento para que se submeta à exigência, pretérida. Confira-se os comentários do parágrafo 3º do artigo 12:

(...)

☐ Somente os serviços em que haja transferência de conhecimento estão adstritos ao tratamento dispensado aos royalties. A remuneração recebida pela SAP AG não pode ser configurada como pagamento de royalty, pois se trata de serviço puro.

☐ Não há que se argumentar que o Protocolo ao Tratado Brasil- Alemanha teria fixado em seu item 4 o critério de que os pagamentos decorrentes de qualquer prestação de serviços devem ser classificados como royalties inclusive aquele parágrafo sem transferência de tecnologia. Tal premissa não é verdadeira, pois contraria a própria interpretação da OCDE expressa na Convenção Modelo.

☐ O tratamento dos serviços denominados puros, sem transferência de tecnologia, é remetido ao artigo 7º do Tratado.

☐ A SAP AG presta serviços limitando-se tão somente ao treinamento para operar o programa de computador e consultoria aos sublicenciados.

☐ O contrato não está sujeito à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial ("INPI") (doe nº51) e nem no BACEN, razão pela qual é lícito concluir que a prestação de serviços objeto do contrato em análise não está sujeito ao tratamento específico conferido aos royalties.

**☐ Prestação de serviços sem transferência de tecnologia: Artigo 7º do Tratado.**

☐ O artigo 7º do Tratado prevê que os lucros de empresa signatária somente poderão ser tributados no seu país de origem (domicílio), salvo a existência de estabelecimento permanente nos países onde estiver a fonte pagadora. Ainda que haja estabelecimento permanente, seus lucros só serão tributáveis nesse local se a ele puderem ser atribuídos.

☐ O direito de tributar os lucros é de competência exclusiva do Estado de residência dos prestadores de serviços, salvo a existência de estabelecimento permanente. A Requerente, nos termos expressos do Tratado, não pode ser considerada estabelecimento permanente da SAP AG. Por esse motivo, o lucro auferido pela sociedade alemã -- em decorrência do contrato celebrado deverá ser tributado somente na Alemanha.

A SAP AG não possui estabelecimento permanente no Brasil e, ainda que o possuísse, os lucros em questão não seriam imputáveis a tal estabelecimento.

A aplicação do Artigo 7º do Tratado foi reconhecida em relação às remessas para pagamento dos serviços em questão, conforme se nota da análise na sentença parcialmente procedente proferida nos autos do Mandado de Segurança 2001.61.00.024442-3, ajuizado em nome da Requerente (doc 53).

Os valores pagos pela Requerente A SAP AG devem ser classificados como rendimentos da sociedade alemã.

**ADN 1/2000: Impossibilidade de enquadramento no artigo 21 do Tratado.**

A RFB editou o ADN 1/2000, que estabelece a tributação das remessas ao exterior a título de pagamento pela prestação de serviços sem transferência de tecnologia com base no princípio da fonte pagadora, ao contrário da residência.

O enquadramento de tais receitas como "rendimento não expressamente mencionado" fere o Tratado e a interpretação da Convenção Modelo da OCDE. Os rendimentos a que se refere o artigo 22 do Tratado são aqueles de pequena expressão, ao contrário do que ocorre em relação aos lucros, rendimentos, royalties, entre outros, que possuem disciplina específica no Tratado.

As remessas seriam tributadas na fonte pelo IRRF à alíquota de 25%, nos termos da alínea "a" do inciso II do artigo 685 do RIR/99, o que é ilegal, limitando a competência da lei interna, os tratados internacionais são aplicáveis nas hipóteses previstas no Tratado, sendo defeso às autoridades tributárias alterarem seu conteúdo ou alcance, garantindo eficácia ao artigo 98 do CTN. O ADN 1/2000 classificou os rendimentos advindos de pagamentos de serviços sem transferência de tecnologia como "rendimentos não expressamente mencionados", a que se refere o artigo 22 do Tratado.

**ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DOS JUROS DE MORA.**

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.

A Requerente nunca esteve em mora no cumprimento de suas obrigações fiscais, tendo em vista que, amparada por decisões judiciais e depósitos judiciais, não incorreu em atraso, impontualidade ou violação do dever de cumprir a obrigação no tempo devido.

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.

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 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.

□ **TAXA SELIC.**

□ Outra evidente ilegalidade cometida na cobrança de juros de mora no caso em tela e a utilização da taxa SELIC. Sob pena de violação ao artigo 150, inciso I do CTN, não pode ser aplicada a taxa SELIC na constituição do pretense crédito tributário, uma vez que a mesma (i) não foi criada por lei para fins tributários e (ii) não possui caráter moratório, sendo uma mera "taxa de referência" calculada e divulgada unilateralmente pelo BACEN, com base na variação do custo do dinheiro e na flutuação desse custo no mercado financeiro, sistemática que lhe confere nítida natureza remuneratória do capital alheio.

A DRJ/Rio de Janeiro I proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

DA NULIDADE. DESCABIMENTO

Descabe a decretação de nulidade quando não existirem atos insanáveis e quando a autoridade observa os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2005

MATÉRIA DISCUTIDA NA ESFERA JUDICIAL. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual - antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa renúncia à instância administrativa.

LANÇAMENTO POSTERIOR À AÇÃO JUDICIAL E ART. 62 DO DEC. 70.235/1972.

A suspensão prevista nos incisos II e IV do art. 151 do C.T.N. não ilide o direito de a Fazenda Pública constituir seus créditos, atividade mandatória, nos termos do art. 142 do mesmo código. Impede, sim, que fisco exerça qualquer ato que vise constranger o sujeito passivo ao pagamento.

AUTUAÇÃO APÓS A CONCESSÃO DE LIMINAR. POSSIBILIDADE.

A concessão de liminar em mandado de segurança apenas suspende a exigibilidade do crédito não impede o lançamento tributário com exigibilidade suspensa.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2005

**TAXA SELIC.**

A utilização da taxa SELIC decorre de expressa determinação legal. Não cabe à autoridade administrativa a análise de arguições de inconstitucionalidade, por fugir à sua competência

**DOS JUROS DE MORA. COBRANÇA**

O caput do art. 161 do CTN dispõe que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário onde, essencialmente, repete as alegações contidas na impugnação. De novidade, apenas noticiou que o Tribunal Regional Federal da 3ª Região confirmou o teor da sentença proferida no mandado de segurança e que, após tal decisão, a União Federal apresentou recursos especial e extraordinário ainda pendentes de julgamento.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade, portanto, nesses aspectos, dele tomo conhecimento.

**Aspectos Gerais**

Mediante consulta processual nos sistemas da justiça federal, constato que o Mandado de Segurança nº 2001.61.00.024442-3 ainda está pendente de julgamentos recursos interpostos perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

**Nulidade: ausência de descrição precisa**

A empresa alega descrição insuficiente dos fatos e que a autoridade fiscal teria estranhamente tratado da CIDE em seu Termo de Verificação quando este tributo sequer foi objeto do auto de infração.

A instância *a quo* se pronunciou no sentido de que a descrição dos fatos foi suficientemente precisa ao indicar o mandado de segurança impetrado e o assunto ali contido. A fiscalização apresentou planilha com descrição do IRRF que está sendo questionado judicialmente a partir dos valores das remessas dos recursos enviados para o exterior. O fato de o Termo de Verificação fazer menção à CIDE não prejudicou a formulação da impugnação. O intuito da fiscalização foi esclarecer a íntima ligação entre a CIDE e o IRRF estabelecida pela Lei nº 10.168/2000.

De fato, a descrição dos fatos, tal como elaborada pela autoridade fiscal, não prejudicou a defesa do contribuinte. Tanto é que sua impugnação e conseqüente recurso são claros no sentido de que houve plena compreensão de que o auto de infração tratou de mera constituição do crédito tributário que está sendo discutido na justiça e que sua exigibilidade está suspensa na conformidade do que prevê o art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

O art. 59 do Decreto nº 70.235/72 (que disciplina o Processo Administrativo Fiscal - PAF) é categórico ao descrever as hipóteses de nulidade do lançamento. Confira-se:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Portanto, como não houve atos, termos, despachos ou decisões proferidos por autoridades incompetentes, nem com preterição do direito de defesa (tanto é que a empresa produziu extensas peças processuais onde demonstra perfeita compreensão do feito fiscal), não vislumbro motivo para decretar a nulidade requerida.

### **Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a ofensa ao artigo 62 do Decreto nº 70.235/72**

A empresa alega que o art. 62 do Decreto nº 70.235/72 impediria a lavratura do auto de infração. Veja-se:

*Art. 62. Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente à matéria sobre que versar a ordem de suspensão.*

De fato, a interpretação literal do conteúdo do referido dispositivo poderia levar a conclusão de que a existência de alguma medida judicial que determine a suspensão da cobrança do tributo obstaculizaria a instauração de um procedimento de ofício.

Nada obstante, o art. 63 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, derogou aquela interpretação ao prever a hipótese da constituição de crédito tributário, com exigibilidade suspensa, para prevenir a decadência. Confira-se:

*Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela 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.*

Esse comando, realmente, não contempla a hipótese da suspensão da exigibilidade do crédito tributário quando há depósito no seu montante integral (inciso II do art. 151 da Lei nº 5.172/66 - CTN). Com efeito, pessoalmente, penso que a existência do depósito dispensa a formalidade do auto de infração (o crédito tributário teria sido constituído pelo próprio particular, assim como ocorre com as declarações que possuem o atributo legal de confissões de dívida, e não haveria necessidade de se prevenir a decadência).

Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no âmbito do REsp nº 1.140.956 - SP, processado na sistemática dos recursos repetitivos, decidiu que os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito tributário possuem o condão de impedir a lavratura do auto de infração sobre a mesma matéria. Veja-se a ementa do referido julgado:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO ANTIEXACIONAL ANTERIOR À EXECUÇÃO FISCAL. DEPÓSITO INTEGRAL DO DÉBITO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 151, II, DO CTN). ÓBICE À PROPOSITURA DA EXECUÇÃO FISCAL, QUE, ACASO AJUIZADA, DEVERÁ SER EXTINTA.*

*1. O depósito do montante integral do débito, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, suspende a exigibilidade do*

crédito tributário, impedindo o ajuizamento da execução fiscal por parte da Fazenda Pública.

*(Precedentes: REsp 885.246/ES, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 06/08/2010; REsp 1074506/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/09/2009; AgRg nos EDcl no REsp 1108852/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 10/09/2009; AgRg no REsp 774.180/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2009, DJe 29/06/2009; REsp 807.685/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/04/2006, DJ 08/05/2006; REsp 789.920/MA, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/02/2006, DJ 06/03/2006; REsp 601.432/CE, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/09/2005, DJ 28/11/2005; REsp 255.701/SP, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/04/2004, DJ 09/08/2004; REsp 174.000/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/05/2001, DJ 25/06/2001; REsp 62.767/PE, Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/04/1997, DJ 28/04/1997; REsp 4.089/SP, Rel. Ministro GERALDO SOBRAL, Rel. p/ Acórdão MIN. JOSÉ DE JESUS FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/02/1991, DJ 29/04/1991; AgRg no Ag 4.664/CE, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/08/1990, DJ 24/09/1990)*

2. É que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento, com a lavratura do auto de infração.

3. O processo de cobrança do crédito tributário encarta as seguintes etapas, visando ao efetivo recebimento do referido crédito:

a) a cobrança administrativa, que ocorrerá mediante a lavratura do auto de infração e aplicação de multa: exigibilidade-autuação;

b) a inscrição em dívida ativa: exigibilidade-inscrição;

c) a cobrança judicial, via execução fiscal: exigibilidade-execução.

4. Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o

ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.

5. A improcedência da ação antiexacional (precedida do depósito do montante integral) acarreta a conversão do depósito em renda em favor da Fazenda Pública, extinguindo o crédito tributário, consoante o comando do art. 156, VI, do CTN, na esteira dos ensinamentos de abalizada doutrina, verbis:

"Depois da constituição definitiva do crédito, o depósito, quer tenha sido prévio ou posterior, tem o mérito de impedir a propositura da ação de cobrança, vale dizer, da execução fiscal, porquanto fica suspensa a exigibilidade do crédito.

(...)

Ao promover a ação anulatória de lançamento, ou a declaratória de inexistência de relação tributária, ou mesmo o mandado de segurança, o autor fará a prova do depósito e pedirá ao Juiz que mande cientificar a Fazenda Pública, para os fins do art. 151, II, do Código Tributário Nacional. Se pretender a suspensão da exigibilidade antes da propositura da ação, poderá fazer o depósito e, em seguida, juntando o respectivo comprovante, pedir ao Juiz que mande notificar a Fazenda Pública. Terá então o prazo de 30 dias para promover a ação. Julgada a ação procedente, o depósito deve ser devolvido ao contribuinte, e se improcedente, convertido em renda da Fazenda Pública, desde que a sentença de mérito tenha transitado em julgado"

(MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ª ed., p. 205/206).

6. In casu, o Tribunal a quo, ao conceder a liminar pleiteada no bojo do presente agravo de instrumento, consignou a integralidade do depósito efetuado, às fls. 77/78:

"A verossimilhança do pedido é manifesta, pois houve o depósito dos valores reclamados em execução, o que acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de forma que concedo a liminar pleiteada para o fim de suspender a execução até o julgamento do mandado de segurança ou julgamento deste pela Turma Julgadora."

7. A ocorrência do depósito integral do montante devido restou ratificada no aresto recorrido, consoante dessume-se do seguinte excerto do voto condutor, in verbis:

"O depósito do valor do débito impede o ajuizamento de ação executiva até o trânsito em julgado da ação.

Consta que foi efetuado o depósito nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela agravante, o qual encontra-se em andamento, de forma que a exigibilidade do tributo permanece suspensa até solução definitiva.

Assim sendo, a Municipalidade não está autorizada a proceder à cobrança de tributo cuja legalidade está sendo discutida judicialmente."

8. *In casu*, o Município recorrente alegou violação do art. 151, II, do CTN, ao argumento de que o depósito efetuado não seria integral, posto não coincidir com o valor constante da CDA, por isso que inapto a garantir a execução, determinar sua suspensão ou extinção, tese insindicação pelo STJ, mercê de a questão remanescer quanto aos efeitos do depósito servirem à fixação da tese repetitiva.

9. *Destarte*, ante a ocorrência do depósito do montante integral do débito exequendo, no bojo de ação antiexacional proposta em momento anterior ao ajuizamento da execução, a extinção do executivo fiscal é medida que se impõe, porquanto suspensa a exigibilidade do referido crédito tributário.

10. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.*

Independentemente de qualquer juízo que se faça sobre o seu conteúdo, o fato é que este Colegiado deve observar os entendimentos proferidos pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos. É o que está determinado no artigo 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/15:

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

Ficam, portanto, prejudicadas as demais alegações contidas no recurso.

### **Conclusão**

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos efetuados.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Processo nº 16643.000116/2010-01  
Acórdão n.º **1302-003.573**

**S1-C3T2**  
Fl. 864

---