



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

Processo n° 16682.722932/2015-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.598 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
Recorrente REPSOL SINOPEC BRASIL S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

RECURSO VOLUNTÁRIO. DESISTÊNCIA PARCIAL. RENÚNCIA AO DIREITO. DELIMITAÇÃO DA LIDE.

Havendo desistência parcial do sujeito passivo, resta configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso voluntário na parte que se abdicou, inclusive nas matérias reflexas e àquela vinculadas, e a consequente delimitação da lide às demais matérias não atingidas pela desistência.

REMUNERAÇÃO A QUALQUER TÍTULO - REGIME FISCAL PRIVILEGIADO. INCIDÊNCIA DO IRRF EM REMUNERAÇÃO DE QUALQUER NATUREZA. ALÍQUOTA MAJORADA. INAPLICABILIDADE.

O artigo 8º. da Lei n. 9.779/99, que prevê a aplicação da alíquota de 25%, faz menção apenas aos países/dependências caracterizados no art. 24 da Lei n. 9.430/1996, e não ao regime fiscal privilegiado introduzido pelo art. 24-A do mesmo diploma legal.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

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 unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a aplicação da alíquota majorada de 25%

aos pagamentos efetuados à empresa estrangeira STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT, reconhecendo-se que, ao caso, aplica-se a alíquota o de 15%.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luís Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior e Mário Pereira de Pinho Filho.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (e-fls. 3631/3688) em face do Acórdão n. 07-38.926 - 3ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) - DRJ/FNS (e-fls. 3573/3625) - que julgou improcedente a impugnação de e-fls. 2503/2564 e manteve o crédito tributário consignado no lançamento - Auto de Infração - IRRF - no valor total de R\$ 178.473.158,19 - Período de Apuração (P.A): 01/01/2011 a 31/12/2011 (e-fls. 2416/2425) - constituído em 26/11/2015 (e-fls. 2494/2495), conforme discriminado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de e-fls. 2426/2493.

Irresignado com o lançamento consignado no Auto de Infração em tela, o sujeito passivo apresentou a impugnação de e-fls. 2503/2564, julgada improcedente pela DRJ/FNS, nos termos do Acórdão n. 07-38.926 (e-fls. 3573/3625), de cujo teor tomou ciência em **03/10/2016** (e-fls. 3628/3629), e, em **01/11/2016** (e-fl. 3630) apresentou o Recurso Voluntário de e-fls. 3631/3688, no qual esgrime, em linhas gerais, os mesmos argumentos apresentados na impugnação de e-fls. 2503/2564, a saber, preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento direito de defesa, e, no mérito, *i*) autonomia dos contratos e impossibilidade de desconsideração da estrutura contratual adotada; *ii*) reconhecimento do REPETRO como propósito negocial da bipartição dos contratos; *iii*) não caracterização de economia fiscal ilícita; *iv*) diferença entre afretamento de sonda de perfuração e prestação de serviços; *v*) não aplicação de alíquota majorada de IRRF para regime fiscal privilegiado (Hungria); e *vi*) impossibilidade de exigência de juros de mora sobre multa de ofício.

Todavia, a Recorrente formalizou desistência parcial deste processo, nos termos do requerimento de e-fls. 3943/3944, em face em relação aos débitos de IRRF referentes à parcela incidente sobre remessas efetuadas a título de "afretamento de embarcação", que compreende as matérias pertinentes à autonomia dos contratos e impossibilidade de desconsideração da estrutura contratual adotada; reconhecimento do REPETRO como propósito negocial da bipartição dos contratos; não caracterização de economia fiscal ilícita; e diferença entre afretamento de sonda de perfuração e prestação de serviços.

A Recorrente acostou aos autos parecer jurídico da lavra do eminente Professor Dr. Heleno Taveira Torres (e-fls. 3745/3852).

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 3882/3938).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator.

O Recurso Voluntário (e-fls. 3631/3688) é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235/72 e alterações posteriores. Portanto, dele CONHEÇO.

Inicialmente, o cerne da presente lide concentrava-se na incidência de imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre pagamentos efetuados em favor da empresa estrangeira STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT no ano-calendário 2011, discutindo-se, no direito de fundo, a autonomia dos contratos de afretamento e de prestação de serviços e suas consequências, inclusive para fins fiscais e de consideração dos negócios jurídicos pactuados.

Na primeira instância recursal, a DRJ/FNS, provocada pela impugnação de e-fls. 2503/2564, materializou seu entendimento nos termos do Acórdão n. 07-38.926 (e-fls. 3573/3625), assim sumariando:

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa quando o sujeito passivo demonstra na peça impugnatória que compreendeu plenamente a acusação fiscal.

CONTRATO DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMA E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - NATUREZA DO PAGAMENTO PARA FINS TRIBUTÁRIOS

Para fins tributários, é necessário verificar qual a natureza dos pagamentos, tendo em vista a realidade fática, e não a formalidade dos contratos. Dos fatos apontados nos autos, restou comprovado tratar-se de um único contrato de prestação de serviços, embora formalmente sejam firmados dois acordos, um de afretamento e outro de prestação de serviços.

TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO - INAPLICABILIDADE PARA PAGAMENTOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art. 685, inciso II, alínea "a", do Decreto nº 3.000, de 1999, bem como que nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Nessa perspectiva, a Recorrente guerreou inicialmente contra o inteiro teor da decisão *a quo*, nos termos do Recurso Voluntário (e-fls. 3631/3688), arguindo, inclusive, preliminar de nulidade com fulcro em cerceamento de defesa.

Ocorre que em 30/01/2018, a Recorrente formalizou desistência parcial da lide em relação aos débitos de IRRF referentes à parcela incidente sobre remessas efetuadas a título de "afretamento de embarcação" - que compreende as matérias pertinentes à autonomia dos contratos e impossibilidade de desconsideração da estrutura contratual adotada; reconhecimento do REPETRO como propósito negocial da bipartição dos contratos; não caracterização de economia fiscal ilícita; e diferença entre afretamento de sonda de perfuração e prestação de serviços -, conforme requerimento de e-fls. 3943/3944, delimitando o objeto do recurso voluntário em apreço aos débitos referentes à diferença de IRRF incidente sobre remessas efetuadas a título de "aluguel de equipamentos" - discriminados no tópico 8 do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de e-fls. 2426/2493 - que, assim, continuam a compor a presente lide, vez que, no entendimento da Recorrente, o IRRF à alíquota de 15% já foi devidamente recolhido sobre as remessas de aluguel e tais remessas não foram efetuadas para país sujeito à alíquota majorada de 25%, bem assim à impossibilidade de exigência de juros de mora sobre multa de ofício vinculada a esta infração específica.

Em decorrência da limitação da lide em apreço, conforme já relatado, verifica-se que as matérias remanescentes para apreciação dizem respeito tão-somente às questões de mérito, a saber: não aplicação de alíquota majorada de IRRF para regime fiscal privilegiado (Hungria) e impossibilidade de se exigir juros de mora sobre valores exigidos a título de multa de ofício vinculada a esta infração específica. A preliminar de decadência com fulcro em nulidade do lançamento por cerceamento direito de defesa, por óbvio, resta prejudicada.

Do méritoNão aplicação de alíquota majorada de IRRF para regime fiscal privilegiado (Hungria)

No tocante à não aplicação de alíquota majorada de IRRF para regime fiscal privilegiado, alega o Recorrente que teria havido “*um erro de enquadramento por parte da D. Autoridade Fiscal ao afirmar que a Hungria seria enquadrada como país de tributação favorecida, quando, na verdade, o artigo 2º, inciso VI, da Instrução Normativa RFB nº 1.037/2010 enquadrava o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de offshore KFT como regime fiscal privilegiado.*”

De fato, a autoridade fiscal equivocou-se ao informar que a Hungria era enquadrada, no ano-calendário 2011, como país de tributação favorecida, tendo em vista que até o advento da Instrução Normativa RFB n. 1.474/2014, o art. 2º., VI, da Instrução Normativa RFB n. 1.037/2010 encontrava-se em vigor com a seguinte redação:

Art. 2º **São regimes fiscais privilegiados:**

[...]

VI - com referência à legislação da Hungria, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de offshore KFT;

[...]

O dispositivo acima transcrito foi revogado, a partir de 20/06/2014, pela Instrução Normativa RFB n. 1.474, de 18 de junho de 2014. Todavia, considerando-se que a hipótese de incidência tributária em apreço materializou-se no ano-calendário 2011, época em que à legislação da Hungria aplicava-se o regime fiscal privilegiado às pessoas jurídicas constituídas sob a forma KFT (como é o caso da beneficiária das remessas), a revogação ora informada não alcança o lançamento em litígio, vez que este reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, forte no art. 144 do CTN.

Outrossim, é procedente a afirmação da Recorrente no sentido de que o conceito de regime fiscal privilegiado não se confunde com o de país com tributação favorecida, vez que este tem sua definição no art. 24 da Lei n. 9.430/96, enquanto que aquele abriga-se no art. 24-A da Lei n. 9.430/96 (incluído pela Lei n. 11.727, de 2008):

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

[...]

§ 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (grifei)

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento); (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Na mesma linha de raciocínio, a Recorrente protesta que o disposto no art. 8º. da Lei n. 9.779/99, base legal para cobrança da alíquota de 25% de IRRF, não se refere especificamente ao art. 24-A.

Conforme já noticiado, os regimes fiscais privilegiados restam caracterizados no art. 24-A da Lei n. 9.430/96 e elencados no 2º., VI, da Instrução Normativa RFB n. 1.037/2010, com a redação em vigor à época dos fatos geradores.

Pois bem.

O art. 150, I, da Constituição Federal, de 1988, estabelece vedação aos entes políticos, titulares da competência tributária, consistente em exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Nessa perspectiva, o art. 97 do CTN discrimina as matérias sujeitas à reserva legal, *verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

[...]

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

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. (grifei)

A despeito de apresentarem algumas características semelhantes, o conceito de país com tributação favorecida não se confunde com o de regime fiscal privilegiado. O primeiro está vinculado a um determinado país, ao passo que o segundo pode alcançar regiões de um país, pessoas, estruturas ou operações específicas ali praticadas, que não necessariamente implicariam na classificação de todo o território como "paraíso fiscal".

Nesse contexto, o art. 8º. da Lei n. 9.779/1999 - que prevê a aplicação da alíquota de 25% -, **faz menção apenas aos países/dependências caracterizados no art. 24 da Lei n. 9.430/1996, e não ao regime fiscal introduzido pelo art. 24-A do mesmo diploma legal:**

Lei n. 9.779/1999

Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento. (grifei)

É oportuno ressaltar, conforme bem destaca o Recorrente, que o art. 24-A não alterou o texto do art. 24 da Lei n. 9.430/1996, e sim estabeleceu regra nova, que passou a coexistir com a já existente, vez que faz remissão aos art. 18 a 22 (da mesma forma que o art. 24 também faz) sem sequer fazer qualquer referência ao art. 24, caracterizando, de forma cristalina, dois conceitos distintos.

Assim, em obediência aos princípios da legalidade e da segurança jurídica, a ausência de expressa previsão legal é suficiente para afastar a aplicação da alíquota majorada de 25% (vinte e cinco por cento) ao pagamento efetuado a beneficiário de regime fiscal privilegiado.

De se observar que o entendimento aqui esposado está alinhado à Solução de Consulta n. 217 - Cosit - de 09/05/2017, que consolida a posição do órgão responsável pela administração do tributo (RFB).

Destarte, neste ponto é procedente a alegação da Recorrente, impondo-se afastar a aplicação da alíquota majorada de 25% aos pagamentos efetuados à empresa estrangeira STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT domiciliada na Hungria, permanecendo, portanto, a alíquota padrão de 15%.

Impossibilidade de se exigir juros de mora sobre valores exigidos a título de multa de ofício

Quanto à irresignação do Recorrente quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, é oportuno ressaltar que, na sistemática do CTN, a obrigação tributária principal é de ínsita natureza pecuniária, sendo composta por tributo e multa, nos termos do seu art. 113 e §§. Os arts. 139 e 142 do *Codex* Tributário deixam claro que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, podendo ser assim, composto tanto por tributo quanto por multa. Destarte, o art. 161 do CTN, quando trata do crédito tributário, está tratando da obrigação principal revestida de exigibilidade, a qual, não paga no vencimento, está sujeita a juros de mora.

Portanto, a incidência dos juros em apreço sobre as multas que porventura componham o crédito tributário é preceito estabelecido no CTN. O legislador ordinário respeitou os parâmetros da lei complementar ao regrar no art. 61 da Lei n. 9.430/96 que os débitos *decorrentes* de tributos e contribuições sofrem incidência de juros de mora. A saber, o termo "*decorrente*" significa *consequente*, ou seja, além do tributo propriamente dito, os débitos que dele são resultantes, ainda que não necessariamente, tais como as multas de ofício proporcionais, também deverão ser acrescidos dos juros.

Em consonância com esse entendimento, vale lembrar que o §8º. do art. 84 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, reza que os juros de mora se aplicam aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, categoria na qual se incluem, logicamente, as multas de ofício, sejam proporcionais ou lançadas isoladamente.

A jurisprudência do STJ consolidou-se nesse sentido, conforme se depreende da leitura da ementa do acórdão do AgRg no REsp n. 1.335.688/PR (1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. (grifei)

2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012)

Na mesma perspectiva, a Súmula CARF n. 4, *verbis*:

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.

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

É nesse sentido a Súmula CARF n. 5, *verbis*:

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. (grifei)

Por sua vez, é remansosa a jurisprudência do CARF sobre a possibilidade da incidência de juros sobre multa de ofício, conforme o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), sumarizado nas ementas abaixo reproduzidas:

***Acórdão n. 9101-003.225 - 1ª Turma - Sessão de 09/11/2017
Data de Publicação: 17/01/2018***

[...]

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (grifei)

No mesmo sentido os Acórdãos n. 9101-003.198; n. 9101-003.182; n. 9101-003.183; n. 9101-003.181; n. 9101-003.180; n. 9101-003.179; n. 9101-003.178; n. 9101-003.177; n. 9101-003.176; e n. 9101-003.175, entre outros.

Por fim, consolidando o entendimento acima esposado, a Súmula CARF n. 108 arremata:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.
(grifei)

Destarte, não procedem as alegações da Recorrente neste ponto.

Ante o exposto, voto no sentido de **CONHECER PARCIALMENTE** do Recurso Voluntário (e-fls. 3631/3688), e, na parte conhecida, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para afastar a aplicação da alíquota majorada de 25% aos pagamentos efetuados à empresa estrangeira STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT domiciliada na Hungria, permanecendo, portanto, a alíquota padrão de 15%.

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima