



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18186.724428/2017-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.883 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2023
Recorrente CREDIT AGRICOLE CORPORATE INVESTMENT BANK
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 25/05/2012

PROCESSUAL. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. INOVAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO. SUPERAÇÃO

Constatada a inovação dos fundamentos de direito e de fato utilizados pelo acórdão recorrido em relação ao despacho decisório proferido pela Unidade de Origem, evidencia-se o desrespeito à garantia da ampla defesa, impondo-se o reconhecimento de sua nulidade, superável, todavia, a partir dos preceitos do artigo 59, § 3º, do Decreto 70.235/72.

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

Data do fato gerador: 25/05/2012

REMESSA PARA A FRANÇA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada na França, a título de contraprestação por serviço técnico ou de assistência técnica prestado, não se sujeitam à incidência do Imposto de Renda na fonte (IRRF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para deferir o Pedido de Restituição elaborado em formulário, referente ao direito creditório sobre pagamento indevido ou maior de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, nos termos do relatório e voto do relator, vencido o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo que votou por reconhecer a nulidade parcial da decisão de primeira instância, e determinar o retorno dos autos à Unidade da Receita Federal do Brasil de jurisdição da Recorrente para que, superado o óbice em relação à possibilidade de a Recorrente pleitear a restituição, prossiga-se na análise do direito creditório pleiteado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Pedido de Restituição ou Ressarcimento elaborado em formulário referente a suposto direito sobre pagamento indevido ou maior de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF.

Em seu Pedido, a Requerente informou, inicialmente, que era residente e domiciliada na França e que integrava um grupo de empresas que se dedicava às atividades de mercados de capitais e investimentos em diversas partes do mundo, bem assim que, na regular consecução de suas atividades, celebrou Contrato de Prestação de Serviços em geral cujos serviços não comportavam nenhum tipo de transferência de tecnologia, os quais tinham por objeto, dentre outros, assistência na análise de risco de crédito, avaliação e determinação de linhas e limites de créditos, estudos e análises financeiras acerca dos riscos dos países, administração em geral, assistência em marketing e assistências legais e tributárias.

Na mesma oportunidade, a Requerente aduziu, ainda, que a contratante, ao efetuar o pagamento no contexto do Contrato de Prestação de Serviços, promoveu a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre as remessas efetuadas ao exterior, sendo que, no seu entendimento, sobre as operações objeto da remessa ao exterior não incidia o IRRF, tendo em vista a sua qualificação inequívoca como “lucros empresariais”, de acordo com o artigo VII da Convenção firmada entre a República Federativa do Brasil e a República Francesa para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre o Rendimento, de 10 de setembro 1971, a qual havia sido aprovada pelo Decreto Legislativo nº 87, de 1971, e promulgada pelo Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972.

Ao analisar o Pedido de Restituição ou Ressarcimento, a Unidade de Origem proferiu o Despacho Decisório em que entendeu por não reconhecer o direito à restituição tal qual pleiteado, pois, de acordo com o artigo 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, a qual estava vigente à época da realização do Pedido, a prerrogativa de solicitar o ressarcimento era da empresa que recolhera o tributo, bem assim que, nos termos do artigo 8º da referida Instrução Normativa, o sujeito poderia pleitear a restituição na situação em que recolheu o valor indevido e devolveu ao beneficiário a quantia retida indevidamente, de modo que, por não tratar do sujeito passivo, a Requerente não poderia solicitar a restituição de crédito tributário recolhido por empresa diversa.

A Autoridade fiscal concluiu, pois, que não existia a prerrogativa legal para que pessoa diversa do sujeito passivo, com exceção das empresas filiais, incorporadas, fusionadas ou cindidas, solicitasse a restituição com fundamento na Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, bem como que o sistema eletrônico PER/DCOMP apenas aceitaria o preenchimento com os dados corretos constantes no DARF, o que não ocorrera no caso, já que a Interessada tentou preencher um número de CNPJ distinto daquele que constava no DARF, de modo que até mesmo o preenchimento do formulário estaria incorreto, porquanto, no campo “CNPJ do DARF”, deveria constar numeração diversa apenas nos casos de pagamento efetuado por estabelecimento filial, incorporado, fusionado ou cindido.

A Requerente foi devidamente intimada do resultado do Despacho Decisório e, na sequência, apresentou Manifestação de Inconformidade por meio da qual sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Da legitimidade para formulação do Pedido de Restituição e da sua impossibilidade de sua elaboração de Forma eletrônica

Que demonstrou a impossibilidade de realizar tal pedido por meio eletrônico, uma vez que o sistema não permitia o preenchimento das informações com os dados da própria Requerente, mas, sim, apenas com os dados constantes do DARF, relativos à empresa brasileira que efetuou a retenção, bem assim que a empresa brasileira não poderia realizar o pedido de restituição, já que não preencheu o requisito necessário de realização de estorno do montante retido a maior ao beneficiário devido, nos termos do artigo 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012;

Que, para que fosse possível à empresa brasileira realizar o pedido de restituição em nome próprio, deveria ter, primeiramente, devolvido, à Requerente, a quantia indevidamente recolhida a título de IRRF, o que não ocorreu, bem assim que, diante da dificuldade de realizar uma prova negativa do não recebimento dos montantes discutidos, declarava expressamente que não recebeu qualquer montante relativo à restituição de IRRF, de sorte que, no final, arcou, de fato, com o ônus financeiro do Imposto retido e, portanto, apresentava legitimidade para pleitear a restituição dos montantes recolhidos indevidamente;

Que, ao elaborar o Despacho Decisório, a Autoridade fiscal teria incorrido em 2 (dois) equívocos, quais sejam: (i) ao concluir que a Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012 permitiria a restituição apenas quando o sujeito passivo que efetuou o recolhimento do IRRF devolvesse tal montante ao beneficiário, de sorte que, acaso tal raciocínio estivesse correto, estar-se-ia aí admitindo o enriquecimento ilícito da União; e (ii) ao afirmar que, para a efetivação da restituição, seria necessária a apresentação de documentos contábeis retificadores, dentre outros documentos que só poderiam ser emitidos pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 8º da referida Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, sendo que, no caso, tal exigência quanto a retificação das declarações deveria ocorrer apenas nas situações em que o sujeito passivo que, a rigor, teria retido indevidamente o tributo, pleiteasse a restituição, de modo que, aí, sim, deveria comprovar a devolução do montante mediante documentação;

Que, tendo em vista que a retenção havia sido efetuado pela empresa, enquanto beneficiário dos serviços no Brasil, havia, na Guia de Recolhimento, o CNPJ da respectiva empresa brasileira, de modo que restava incontroverso que a impossibilidade de realizar o Pedido de Restituição eletrônico ocorria porque o Programa PER/DCOMP não permitia o preenchimento correto dos dados constantes no DARF que demonstrava o crédito da Requerente; e

Que, diante da ausência de estono do montante recolhido indevidamente pela empresa brasileira à Requerente, bem como pela impossibilidade de a empresa brasileira proceder ao Pedido de Restituição em nome próprio, restaria claro que a Requerente era parte legítima para apresentar o referido Pedido referente ao IRRF recolhido indevidamente, relativos às remessas realizadas no contexto do *Service Agreement*.

(ii) Da Portaria MF nº 287, de 23 de novembro de 1972

Que, nos termos da Cláusula V da Portaria MF nº 287, de 23 de novembro de 1972, que dispõe sobre os métodos de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação da Renda assinada pela República Federativa do Brasil com a República Francesa, seria possível afirmar que tanto o beneficiário do rendimento, no caso a Requerente, quanto a fonte brasileira que recolheu o imposto, poderiam requerer a sua restituição apresentando à Receita Federal documento que comprovasse se tratar do real beneficiário do aludido rendimento, o qual deveria ser emitido pela Autoridade Francesa, de modo que quaisquer das duas partes envolvidas na negociação que comprovasse se tratar de beneficiária dos valores poderia solicitar a restituição, sendo que, no caso, a Requerente comprovou que era a beneficiária dos rendimentos com base nos documentos juntados aos autos.

(iii) Da aplicação do artigo VII do Tratado celebrado entre Brasil e França para evitar a Dupla Tributação

Que, ao proferir o Despacho Decisório, a Autoridade considerou a Requerente parte ilegítima para realizar o Pedido de Restituição do tributo retido quando da realização das remessas dos valores ao exterior, sendo que, na ocasião, a Autoridade não adentrou nas razões acerca da impossibilidade de retenção do Imposto nas operações destacadas, de modo que, na realidade, o valor havia sido recolhido indevidamente a título de IRRF, já que a retenção na fonte do IR era indevida, visto que tais rendimentos se enquadravam como “Lucros da empresa”, cuja modalidade de rendimento estava previsto no Artigo VII do Tratado firmado entre o Brasil e a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, de 10 de setembro de 1971, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 87, de 1971, e promulgado pelo Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972; e

Que, tendo em vista que a Requerente não tem estabelecimento permanente no Brasil, as remessas e pagamentos ao exterior relativos à prestação de serviços não estavam sujeitos à incidência do IRRF por se tratar de “lucros empresariais”, nos termos do Artigo VII do Tratado Brasil-França.

(iv) Do entendimento manifestado pela Receita Federal do Brasil no Ato Declaratório Interpretativo nº 05/2014 – Revogação do Ato Declaratório nº 01/2000

Que, por meio do Ato Declaratório COSIT nº 01, de 05 de janeiro de 2000, a Receita Federal manifestou seu entendimento no sentido de que, em relação aos contratos de prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia, deveria ser exigido o IRRF por aplicação do artigo 685, inciso II, alínea “a” do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), cujos rendimentos deveriam ser enquadrados enquanto “Rendimentos não Expressamente Mencionados”, nos termos do artigo 21 do Modelo OCDE, ainda que a Convenção não contemplasse tal artigo;

Que o entendimento manifestado no Ato Declaratório Normativo nº 01/2000 foi considerado ilegal pelo Superior Tribunal de Justiça que, ao analisar o Recurso Especial nº 1.161.467/RS, concluiu que os tratados celebrados para evitar a Dupla Tributação deveriam prevalecer sobre a norma interna e que, no caso, dever-se-ia aplicar o Artigo VII dos Tratados, de modo que seria inexigível a retenção na fonte nos casos de prestação de serviços por empresas estrangeiras que não tivessem estabelecimento permanente no país e que estavam situadas em países que tivessem celebrado Tratados para evitar a Dupla Tributação; e

Que, a partir do Parecer PGFN/CAT nº 2.363/2013, a Receita Federal do Brasil editou o Ato Declaratório interpretativo nº 05, publicado em 05/07/2014, e revogou o Ato Declaratório Normativo nº 01/2002, de modo que, na nova interpretação quanto à incidência do IRRF sobre a remuneração de serviços técnicos pagos a beneficiário situado em jurisdição que seja contemplada em Tratado para Evitar a Dupla Tributação, a Receita concluiu que as remessas e pagamentos ao exterior não deveriam ser enquadradas como “Rendimentos Não Mencionados Expressamente” (Artigo XXI) e, portanto, deveriam ser enquadradas, em regra geral, enquanto “Lucro de Empresas” (Artigo VII).

(v) Da Ausência de Previsão, no Tratado Brasil-França, da aplicação dos Artigos XII (“Royalties”) e XIV (“Profissões Independentes”) – Inequivoca incidência do Artigo VII

Que, conforme se observava do Tratado Brasil-França e do seu respectivo protocolo, não havia qualquer equiparação de serviços técnicos e de assistência técnica com ou sem transferência de tecnologia enquanto “royalties”, de sorte que, no Tratado Brasil-França e no Protocolo, não havia qualquer autorização para tributação, no Brasil, nos casos de serviços técnicos de caráter profissional realizados por pessoas jurídicas, nos termos do Artigo XIV; e

Que, tendo em vista que não havia equiparação no Artigo XII nem a qualificação no Artigo XIV, o Ato Declaratório Interpretativo nº 05/2014 acabou reconhecendo a aplicação do Artigo VII, de modo que apenas a jurisdição no exterior era competente para tributar aquela renda, sem contar, ainda, que esse entendimento foi objeto da Solução de Consulta COSIT nº 153, de 17 de junho de 2015, por meio da qual a Receita Federal concluiu que os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica

domiciliada na França, a título de contraprestação por serviço técnico ou de assistência técnica prestado, não se sujeitavam à incidência do IRRF.

(vi) Dos Efeitos do Ato Declaratório

Que os atos declaratórios interpretativos enquadrar-se-iam na categoria das normas complementares, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional, vinculando, pois, a atuação dos agentes fiscais, sem contar, ainda, que, tratando-se de normas interpretativas, aplicar-se-iam, também, de forma retroativa, nos termos do artigo 106 do CTN; e

Que, no caso, o Ato Declaratório Interpretativo nº 05/2014 e o entendimento exarado na Solução de Consulta COSIT nº 153, de 17 de julho de 2015, deveriam ser aplicados, inclusive, às remessas e pagamentos ao exterior realizados antes da sua publicação.

Com base em tais alegações, a Requerente pugnou pela sua legitimidade para pleitear a restituição do imposto retido e, conseqüentemente, a restituição da importância recolhida indevidamente quando do pagamento de IRRF sobre as remessas dos valores relativos ao pagamento pelos serviços prestados, os quais não comportavam nenhum tipo de transferência de tecnologia.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância para que a Manifestação de Inconformidade apresentada fosse apreciada. E, aí, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil proferiu Acórdão por meio do qual entendeu por julgar a Manifestação improcedente, já que a Turma dispôs, inicialmente, que, ainda que a Solução de Consulta COSIT nº 22, de 6 de novembro de 2012, que reprisa o artigo 165 do CTN e que, por analogia com o artigo 166 do CTN, admitira que o contribuinte ou o responsável postulassem a restituição do indébito nas hipóteses em que há a comprovação de que assumiram o encargo financeiro, os procedimentos para se pleitear a restituição de retenção indevida estavam disciplinados no artigo 8º da Instrução Normativa nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, e, portanto, diferentemente do que a Interessado levava a crer, o estorno contábil deveria ser promovido tanto pela fonte pagadora, quanto pelo beneficiário do rendimento, sendo que, no caso, não havia, nos autos, registros contábeis referentes à operação e ao seu estorno, de modo que a condição estatuída no artigo 8º, § 1º, inciso I da referida IN não foi observada.

Na oportunidade, a Turma aduziu, também, que a fonte pagadora apresentou DCTFs e confessou o débito de IRRF, sendo que, não tendo sido apresentada nova DCTF retificadora, o DARF-crédito permaneceria alocado a débito confessado, o que impediria o reconhecimento da restituição, de modo que apenas a fonte pagadora deveria ter promovido a retificação da DCTF, mas, no caso, não o fez e não providenciou a devolução do IRRF ao beneficiário, daí que apenas a Requerente considerou que o recolhimento do IRRF foi indevido, já que, em momento algum, a fonte pagadora reconheceu que reteve IR indevidamente e que os rendimentos correspondentes constituíam aos “lucros das empresas” já tributados.

Ao final, a DRJ dispôs que, embora a Unidade de Origem não tivesse apreciado o mérito da questão em relação à qual a discussão não foi inaugurada, nada impediria que a Turma analisasse as alegações formuladas pela Requerente no sentido de que a retenção de IR era indevida porque os rendimentos se enquadravam como “Lucros da empresa”, de acordo com o Artigo VII da Convenção firmada entre o Brasil e a França para evitar a Dupla Tributação, e, no

caso, tecesse os comentários de que, ainda que a DCTF tivesse sido retificada e ainda que houvesse provas nos autos de que os registros contábeis foram estornados, não havia nada que identificasse e comprovasse que os serviços foram efetivamente prestados, de modo que o contrato e o DARF, por si sós, não permitiriam concluir que os rendimentos sobre os quais o IRRF incidiu já havia sido tributado na França, daí por que, ante a ausência de provas da liquidez e certeza do direito alegado, a restituição deveria ser indeferida.

Na sequência, a Requerente foi intimada do resultado do Acórdão proferido pela DRJ e entendeu por apresentar Recurso Voluntário em que sustenta, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Da delimitação da controvérsia

Que, quando da análise do pedido formulado, a Autoridade fiscal entendeu que a ora Recorrente não tinha legitimidade para requerer a devolução do valor retido indevidamente, muito embora tenha suportado o ônus financeiro de tal tributo, sendo que, posteriormente, ao apresentar sua Manifestação de Inconformidade, a DRF reconheceu a legitimidade da Recorrente e, superando este ponto, entendeu que seria necessário o preenchimento dos requisitos dispostos na Instrução Normativa nº 1.300/2012.

(ii) Dos requisitos necessários à restituição do valor retido indevidamente

Que, à luz do artigo 8º, § 1º e seus incisos da Instrução Normativa nº 1.300/2012, vigente na época dos fatos, a DRJ entendeu pela necessidade de preenchimento dos requisitos ali dispostos para fins de devolução daquilo que foi indevidamente retido e, na oportunidade, concluiu que o estorno contábil deveria ser promovido tanto pela fonte pagadora, quanto pelo beneficiário do rendimento e que, portanto, não teria cabimento supor que o beneficiário estaria dispensado de tal prova ou que a prova fosse devida apenas pela fonte pagadora, bem assim que a fonte pagadora havia confessado o débito de IRRF ao qual o DARF-crédito permanecia alocado, de sorte que, não tendo sido apresentada DCTF retificadora, o DARF-crédito permaneceria alocado a débito confessado, o que impediria o reconhecimento da restituição;

Que a interpretação dada à referida legislação pela DRJ não se mostra razoável e é contraditória, haja vista que condicionar o direito da ora Recorrente à adoção de providências por parte de um terceiro, além de não se mostrar razoável, implica em reconhecimento por parte do próprio ente público de seu enriquecimento ilícito, sem contar, ainda, que, embora a DRJ tenha admitido a legitimidade da Recorrente para pleitear a restituição do imposto devido, acabou exigindo, ao mesmo tempo, que a fonte pagadora tivesse devolvido o IRRF à Recorrente, nos termos do artigo 8º, *caput* da IN nº 1.300/2012, sendo que, acaso a fonte pagadora tivesse providenciado a respectiva devolução do IRRF, não haveria se falar em direito à restituição por parte da Recorrente;

Que, no caso, não houve a devolução do montante retido e recolhido indevidamente pela fonte pagadora, de modo que, não tendo sido realizada

a devolução do IRRF, a ora Recorrente, enquanto beneficiária, é parte legítima para pleitear a restituição de tal valor perante a Receita Federal, de sorte que a própria Solução de Consulta nº 22/2013 invocada pela DRJ para fundamentar a legitimidade da Recorrente quanto ao Pedido de Restituição explora questão análoga;

Que o alcance do artigo 8º da IN nº 1.300/2012 é claro, já que deve ser aplicado apenas quando a fonte pagadora promover a devolução direta do tributo indevidamente retido ao beneficiário, sendo que esta disposição não possui aplicabilidade no caso em apreço, uma vez que, conforme restou comprovado a partir da Declaração da fonte pagadora, os valores indevidamente retidos não foram objeto de devolução por parte da empresa brasileira, de modo que, a despeito de se cogitar que as exigências quanto ao estorno contábil e quanto a retificação da DCTF fossem aplicáveis ao caso concreto, a DRJ, ainda assim não poderia deixar de reconhecer o direito creditório da Recorrente; e

Que, por fim, deve ser reconhecido o direito à restituição do IRRF indevidamente retido.

(iii) Da indevida retenção do Imposto de Renda sobre as remessas ao Exterior

Que, ao proferir o Despacho Decisório, a Autoridade fiscal não se pronunciou sobre a impossibilidade de retenção do Imposto de Renda nas operações destacadas, sendo que, ao analisar a Manifestação de Inconformidade, a DRJ, a pretexto de que estaria tecendo “considerações” sobre o tema, acabou realizando uma análise do mérito do caso concreto, o que acabou por suprimir a análise da instância anterior, de modo que, assim como fez a DRJ, a Recorrente também julga necessário tecer breves considerações a respeito do tema.

(iv) Da aplicação do artigo VII do Tratado celebrado entre Brasil e França para evitar a Dupla Tributação

Que o valor a título de IRRF foi recolhido indevidamente, já que a retenção na fonte do IR efetuada era indevida, visto que tais rendimentos se enquadravam como “Lucros da empresa”, cuja modalidade de rendimento estava previsto no Artigo VII do Tratado firmado entre o Brasil e a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, de 10 de setembro de 1971, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 87, de 1971, e promulgado pelo Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972; e

Que, tendo em vista que a Requerente não tem estabelecimento permanente no Brasil, as remessas e pagamentos ao exterior relativos à prestação de serviços não estavam sujeitos à incidência do IRRF por se tratar de “lucros empresariais”, nos termos do Artigo VII do Tratado Brasil-França.

(v) Do entendimento manifestado pela Receita Federal do Brasil no Ato Declaratório Interpretativo nº 05/2014 – Revogação do Ato Declaratório nº 01/2000

Que, por meio do Ato Declaratório COSIT nº 01, de 05 de janeiro de 2000, a Receita Federal manifestou seu entendimento no sentido de que, em relação aos contratos de prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia, deveria ser exigido o IRRF por aplicação do artigo 685, inciso II, alínea “a” do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), cujos rendimentos deveriam ser enquadrados enquanto “Rendimentos não Expressamente Mencionados”, nos termos do artigo 21 do Modelo OCDE, ainda que a Convenção não contemplasse tal artigo;

Que o entendimento manifestado no Ato Declaratório Normativo nº 01/2000 foi considerado ilegal pelo Superior Tribunal de Justiça que, ao analisar o Recurso Especial nº 1.161.467/RS, concluiu que os tratados celebrados para evitar a Dupla Tributação deveriam prevalecer sobre a norma interna e que, no caso, dever-se-ia aplicar o Artigo VII dos Tratados, de modo que seria inexigível a retenção na fonte nos casos de prestação de serviços por empresas estrangeiras que não tivessem estabelecimento permanente no país e que estavam situadas em países que tivessem celebrado Tratados para evitar a Dupla Tributação; e

Que, a partir do Parecer PGFN/CAT nº 2.363/2013, a Receita Federal do Brasil editou o Ato Declaratório interpretativo nº 05, publicado em 05/07/2014, e revogou o Ato Declaratório Normativo nº 01/2002, de modo que, na nova interpretação quanto à incidência do IRRF sobre a remuneração de serviços técnicos pagos a beneficiário situado em jurisdição que seja contemplada em Tratado para Evitar a Dupla Tributação, a Receita concluiu que as remessas e pagamentos ao exterior não deveriam ser enquadradas como “Rendimentos Não Mencionados Expressamente” (Artigo XXI) e, portanto, deveriam ser enquadradas, em regra geral, enquanto “Lucro de Empresas” (Artigo VII).

(vi) Da Ausência de Previsão, no Tratado Brasil-França, da aplicação dos Artigos XII (“Royalties”) e XIV (“Profissões Independentes”) – Inequivoca incidência do Artigo VII

Que, conforme se observava do Tratado Brasil-França e do seu respectivo protocolo, não havia qualquer equiparação de serviços técnicos e de assistência técnica com ou sem transferência de tecnologia enquanto “royalties”, de sorte que, no Tratado Brasil-França e no Protocolo, não havia qualquer autorização para tributação, no Brasil, nos casos de serviços técnicos de caráter profissional realizados por pessoas jurídicas, nos termos do Artigo XIV;

Que, tendo em vista que não havia equiparação no Artigo XII nem a qualificação no Artigo XIV, o Ato Declaratório Interpretativo nº 05/2014 acabou reconhecendo a aplicação do Artigo VII, de modo que apenas a jurisdição no exterior era competente para tributar aquela renda, sem

contar, ainda, que esse entendimento foi objeto da Solução de Consulta COSIT nº 153, de 17 de junho de 2015, por meio da qual a Receita Federal concluiu que os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada na França, a título de contraprestação por serviço técnico ou de assistência técnica prestado, não se sujeitariam à incidência do IRRF; e

Que, portanto, a própria COSIT, por meio da edição da referida Solução de Consulta nº 153/2015 e, também, da Solução de Consulta nº 501/2017, as quais, a rigor, encontram-se amparadas no ADI RFB nº 5/2014, fixou o entendimento de que as remessas de valores por contraprestação de serviços técnicos ou de assistência técnica, por fonte situada no Brasil a pessoa domiciliada na França, não se sujeita à incidência do IRRF, sendo que, em se tratando de entendimento fixado pela COSIT, a sua observância é obrigatório, nos termos do que dispõem o artigo 9º da Instrução Normativa nº 1.396/2013, vigente na data dos fatos, e o artigo 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021.

(vii) Dos Efeitos do Ato Declaratório

Que os atos declaratórios interpretativos enquadrar-se-iam na categoria das normas complementares, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional, vinculando, pois, a atuação dos agentes fiscais, sem contar, ainda, que, tratando-se de normas interpretativas, aplicar-se-iam, também, de forma retroativa, nos termos do artigo 106 do CTN; e

Que, no caso, o Ato Declaratório Interpretativo nº 05/2014 e o entendimento exarado na Solução de Consulta COSIT nº 153, de 17 de julho de 2015, deveriam ser aplicados, inclusive, às remessas e pagamentos ao exterior realizados antes da sua publicação.

Com base em tais alegações, a Recorrente pede e espera que o seu Recurso Voluntário seja conhecido e provido para que o Acórdão recorrido seja reformado, deferindo-se, ao final, o pedido de restituição tal qual formulado.

Ato contínuo, os autos foram encaminhados para este E. CARF para análise e julgamento do presente Recurso Voluntário e, através de sorteio, foram distribuídos a este Relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

De início, devo analisar se o presente Recurso Voluntário preenche os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos para concluir se, de fato, pode ser conhecido e, de fato, examinado em suas alegações preliminares e meritórias.

A começar pela análise do requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de plano, a intimação acerca do resultado do julgamento do Acórdão nº 107-014.380 foi realizada no dia 12/05/2022 (quinta-feira), conforme se verifica do AR juntado às fls. 126, de sorte que que o prazo de 30 dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 começou a fluir no dia 13/05/2022 (sexta-feira) e findar-se-ia no dia 11/06/2022 (sábado), tendo sido postergado, pois, para o próximo dia útil, qual seja, 13/06/2022 (segunda-feira). A rigor, registre-se que o Recurso Voluntário foi protocolado no dia 09/06/2022 (quinta-feira), conforme se verifica do Despacho de Encaminhamento de fls. 279.

Considerando, pois, que o Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, passo a apreciá-lo e examinar as alegações que restaram formuladas pela Recorrente.

2. Da nulidade do Acórdão nº 107-014-380, proferido pela 3ª Turma da DRJ07, em decorrência da inovação quanto aos fundamentos de fato e de direito

Inicialmente, cumpre registrar que, ao proferir o Acórdão nº 107-014.380 (fls. 102/124), a 3ª Turma da DRJ07 acabou inovando em relação aos fundamentos de fato e de direito que haviam sido adotados pela Autoridade fiscal quando da elaboração do Despacho Decisório DERAT-SP/DIORT/GABIN (fls. 28/33), de 05 de outubro de 2018.

Isto porque, quando da elaboração do referido Despacho Decisório, a DERAT/SP firmou sua conclusão pela ilegitimidade da Interessada *Credit Agricole Corporate Investment Bank* em solicitar a restituição, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“Análise

Em consonância com o Art. 3º da Instrução Normativa RFB 1.300/2012 (em vigor na data de petição), a prerrogativa de solicitar o ressarcimento é da empresa que recolheu o tributo.

[...]

Com base no Art. 8º da referida Instrução Normativa, o interessado conclui que possui a prerrogativa de solicitar a restituição. Porém, o que se pode concluir deste artigo é que o **sujeito passivo** poderá pleitear a restituição na situação em que recolheu o valor indevido e devolveu ao beneficiário a quantia retida indevidamente, com os comprovantes elencados no § 1º. Ou seja, o interessado CREDIT AGRICOLE CORPORATE INVESTMENT BANK, por não ser o sujeito passivo não pode solicitar restituição de crédito tributário recolhido por empresa diversa. Até pelo fato de que, para efetivação da restituição, nos termos do Art.8º, é necessária a apresentação de documentos contábeis retificadores, entre outros documentos que só poderiam ser emitidos pelo sujeito passivo (grifos originais).

[...]

Não existe prerrogativa legal para que pessoa diversa do sujeito passivo (excetuando empresas filiais, incorporadas, fusionadas ou cindidas), solicite restituição nos termos

da Instrução Normativa RFB 1.300/2012. Com base nisso, o sistema eletrônico Per/Dcomp só aceita o preenchimento com os dados corretos constantes no DARF, o que não ocorreu, pois o interessado tenta preencher um CNPJ distinto do que consta no DARF. Mesmo o preenchimento do formulário está incorreto, pois no campo “CNPJ do DARF (*)” deve constar numeração diversa somente nos casos de pagamento efetuado por estabelecimento filial, incorporada, fusionada ou cindida, conforme explicado no próprio formulário.”

De fato, note-se que, ao proferir o Acórdão nº 107-014.380, a DRJ07 havia disposto, inicialmente, que, por analogia com o artigo 166 do Código Tributário Nacional, a Administração admitiu, também, que o responsável (aquele que, sem ser o contribuinte, é, por lei, obrigado a promover o recolhimento) postule a restituição do indébito, porém, para isso, teria que provar que assumiu o ônus financeiro correspondente (ou seja, que recolheu o tributo retido e que, entretanto, promoveu a restituição deste ao beneficiário do rendimento). Em outros termos, ambos, fonte pagadora e o beneficiário do rendimento, teriam legitimidade para pedir a restituição de imposto retido indevidamente. Contudo, a condição para que a fonte pudesse efetivar o pedido era a de que tanto a fonte pagadora quanto o beneficiário do rendimento tivessem estornado os lançamentos contábeis relativos à retenção indevida ou a maior. Veja-se:

“49 Diante disso, ambos, fonte pagadora e o beneficiário do rendimento, têm legitimidade para pedir a restituição de imposto retido indevidamente. Contudo, a citada IN SRF nº 1.300, de 2012, então vigente, dispõe sobre as provas com que o processo de devolução do imposto retido indevidamente deverá ser instruído (nosso item 47), segunda questão a ser, aqui, analisada.

50 A primeira prova exigida para a restituição do IRRF à fonte pagadora é a de que tanto a fonte pagadora quanto o beneficiário do rendimento tenham estornado os lançamentos contábeis relativos à retenção indevida ou a maior:

[...]

51 Ressalte-se que, diferentemente do que crê o interessado (alínea “c”, de nosso item 20), o estorno contábil deve ser promovido tanto pela fonte pagadora, quanto pelo beneficiário do rendimento, não tendo cabimento supor que este último estaria dispensado de tal prova, ou que esta fosse devida apenas pela fonte pagadora.

52 No entanto, não há nos autos registros contábeis referentes à operação ou a seu estorno, o que autoriza concluir que a dita condição normativa não foi observada, o que impede o reconhecimento da restituição, ainda que afastada a questão da legitimidade.

53 A segunda prova exigida (nosso item 47) é a relativa às retificações das declarações apresentadas a esta RFB – pelo beneficiário do rendimento e/ou pela fonte pagadora, ressalte-se -, declarações concernentes ao rendimento/recolhimento de IRRF pleiteado como indevido.

54 De início, anote-se que à Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF a lei conferiu natureza de confissão de dívida, conforme se extrai do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 2015, desta RFB:

[...]

55 Relativamente ao mês de maio de 2012, a fonte pagadora transmitiu 3 (três) DCTFs. A última retificadora data de 21.01.2013, sendo, portanto, anterior ao Pedido de Restituição, que foi veiculado em 26.05.2017 (nosso item 1):

[...]

56 Em todas as 3 (três) sobreditas DCTFs, a fonte pagadora - coligada do interessado, ressalte-se - confessou débito de IRRF, código 0473, no valor de R\$ 648.982,42:

[...]

57 E, não tendo sido apresentada nova DCTF Retificadora, o *darf-crédito* cuja restituição é pretendida permanece alocado a débito confessado, de onde se conclui que a segunda condição normativa também não foi observada, o que, ainda que afastada a questão da legitimidade, impede o reconhecimento da restituição.

[...]

58 O Parecer Normativo Cosit nº 02, de 28 de agosto de 2015 – ato normativo com efeito vinculante no âmbito desta RFB –, dispõe que a retificação da DCTF é imprescindível (a menos que se prove que a não retificação decorreu de alguma restrição normativa, o que não é o caso) para a comprovação da existência de pagamento indevido ou a maior:

[...]

59 Na forma da sobredita norma vinculante, sem a retificação da DCTF, não há que se falar em pagamento indevido ou a maior, portanto.

60 É verdade que, neste caso, apenas a fonte pagadora (coligada do interessado, repita-se) poderia promover a retificação da DCTF. Contudo, não o fez, e nem providenciou a devolução do IRRF ao beneficiário, IRRF que, aliás, conforme declaração da fonte pagadora, prestada em 13.11.2018, soma R\$ 6.060.912,48 (e-fls.90):

[...]

61 As sobreditas condutas – não retificação da DCTF e não devolução do IRRF ao interessado – sinalizam que apenas para o interessado o recolhimento foi indevido, porque, afinal, a fonte pagadora (coligada do interessado) em momento algum reconheceu que reteve IR indevidamente, ou seja, em momento algum considerou que os rendimentos correspondentes constituíam “lucros das empresas”, já tributados na França.

62 Ante o exposto, não obstante a legislação prever que a restituição de imposto retido na fonte pode ser pleiteada tanto pela fonte pagadora, quanto pelo beneficiário do rendimento (o que contraria parte do Despacho Decisório recorrido), os requisitos da norma tributária interna não foram atendidos (o que se amolda à conclusão do Despacho Decisório recorrido), razão por que o Pedido de Restituição deve permanecer sem deferimento.”

Pelo que se observa dos trechos acima reproduzidos, a Autoridade julgadora de piso acabou superando a questão preliminar da ilegitimidade da Interessada e, aí, ao adentrar na análise das razões de mérito da discussão, firmou o entendimento que não havia, nos autos, registros contábeis referentes à operação ou ao seu estorno, o que autorizava concluir que a dita condição normativa não foi observada, o que impediria o reconhecimento da restituição, ainda que a questão da legitimidade tivesse sido afastada.

A segunda prova exigida, segundo a DRJ07, seria relativa às retificações das declarações apresentadas à RFB – leia-se, pelo beneficiário do rendimento e/ou pela fonte pagadora – concernentes ao rendimento/recolhimento de IRRF pleiteado como indevido. E, nesse ponto, acrescentou que *“não tendo sido apresentada nova DCTF Retificadora, o *darf-crédito* cuja restituição é pretendida permanece alocado a débito confessado, de onde se conclui que a segunda condição normativa também não foi observada, o que, ainda que afastada a questão da legitimidade, impede o reconhecimento da restituição”*.

Daí que a Autoridade julgadora de piso acabou dispondo, em tom de conclusão, que *“as sobreditas condutas – não retificação da DCTF e não devolução do IRRF ao interessado – sinalizam que apenas para o interessado o recolhimento foi indevido, porque, afinal, a fonte pagadora (coligada do interessado) em momento algum reconheceu que reteve IR*

indevidamente, ou seja, em momento algum considerou que os rendimentos correspondentes constituíam “lucros das empresas”, já tributados na França”.

Por fim, sustentou-se que, ainda que a DCTF tivesse sido retificada e ainda que houvesse provas nos autos de que os registros contábeis foram estornados, não havia nada que identificasse e comprovasse que os serviços foram efetivamente prestados, de modo que o contrato e o DARF, por si sós, não permitiriam concluir que os rendimentos sobre os quais o IRRF incidiu já havia sido tributado na França, daí por que, ante a ausência de provas da liquidez e certeza do direito alegado, a restituição deveria ser indeferida. É ver-se:

“63 Não superadas as sobreditas questões preliminares, a Derat-SP não apreciou o mérito da questão, em relação ao qual, portanto, esta instância de julgamento não foi inaugurada (art.74, § 9º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996). Não obstante isso, nada impede que, em relação ao mérito, se teçam, aqui, as considerações a seguir.

64 O interessado afirma que a retenção de IR é indevida porque os rendimentos a ela correspondentes se enquadram como “lucros das empresas”, modalidade prevista no artigo VII da Convenção entre Brasil e França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre Rendimento.

65 De fato, Brasil e França assinaram Convenção para Evitar a Dupla Tributação da Renda (Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972).

66 O Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, dispõe que o tratamento tributário relativo a pagamentos, efetuado por fonte pagadora situada no Brasil, pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, à pessoa jurídica residente no exterior, será aquele previsto no Acordo ou Convenção para Evitar a Dupla Tributação:

[...]

67 E, segundo o art. VII da citada Convenção, os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados neste Estado (no caso, a França), ressalvada a existência de estabelecimento permanente (no caso, no Brasil):

[...]

68 O contrato de prestação de serviços, que o interessado junta aos autos, foi firmado em 24.03.2011 (o aditamento, às e-fls.85/86, consta como tendo sido celebrado em 30.12.2013) entre o interessado, CACIBE France, e a sua coligada, CACIBE Brasil (a fonte pagadora). Ele dispõe que o interessado prestará a esta última serviços gerais (Cláusula 1) e serviços específicos (Cláusula 2), sendo que estes últimos estão descritos como “qualquer assistência e/ou serviços não descritos acima, que venham a ser solicitados pela CACIB Brasil e que a CACIB France seja capaz de prestar” (e-fls. 75/88):

[...]

69 Assim, ainda que a DCTF tivesse sido retificada, e ainda que houvesse provas nos autos de que os registros contábeis foram estornados, não há nos autos nada que identifique os serviços que foram efetivamente prestados (fatura, nota fiscal), prova imprescindível para a verificação de que estes últimos se amoldam ao referido Tratado Brasil-França.

70 Ainda mais que o sobredito contrato de prestação de serviços, firmado em 13.06.2017, contém cláusula retroagindo os seus efeitos a 1º de maio de 2004 (e-fls.81):

[...]

71 O fato é que, ainda que afastadas as questões anteriores ao mérito, o contrato e o darf, por si sós, não permitem concluir que os rendimentos sobre os quais o IRRF incidiu já foram tributados na França, domicílio do interessado (interessado do qual a fonte pagadora é coligada, repita-se).

72 O art. 170 do CTN, dispõe que “a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional”.

73 O reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional pressupõe a averiguação da liquidez e certeza, cujos ônus recaem sobre aquele que se afirma titular do direito.

74 Por isso, cabe ao interessado, sob pena de preclusão, instruir a Manifestação de Inconformidade com documentos que respaldem suas afirmações (Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972):

[,,]

75 Assim, sem provas que revistam de liquidez e certeza o direito alegado, a restituição deve ser indeferida, razão por que voto para que a Manifestação de Inconformidade seja julgada improcedente.” (grifei).

Veja-se que a DRJ/07 aduziu expressamente que a DERAT/SP não superou as questões preliminares e não havia analisado o mérito da questão, de modo que, quanto ao mérito, a instância revisora não foi inaugurada nos termos do artigo 74, § 9º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Entretanto, registre-se que a DRJ acabou superando esse óbice e, assim, ao adentrar na análise meritória da discussão sob as perspectivas formal e material, fixou o entendimento de que o contrato e o DARF, por si sós, não permitiriam atestar que os rendimentos sobre os quais o IRRF havia incidido já havia sido tributado na França, de modo que, no caso, a Interessada acabou não apresentando as provas necessárias que justificassem a restituição, de acordo com o artigo 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012.

A interessada, por sua vez, acabou levantando essa questão ao dispor que, na realidade, a DR07 acabou por suprimir a análise da instância anterior, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“IV.2 – Da indevida Retenção do Imposto de Renda sobre as Remessas ao Exterior

34. Em que pese o despacho decisório sequer ter se pronunciado a respeito da impossibilidade de retenção do Imposto de Renda nas operações destacadas, fato este, inclusive, reconhecido pela própria DRJ07, a r. Decisão ora recorrida entendeu por bem tecer “considerações” sobre o tema.

35. Nota-se que tais considerações, na realidade, caracterizaram uma análise do mérito do caso em concreto, o que acabou por suprimir a análise da instância anterior.

[...].”

Pois bem. Verifique-se, de plano, que a DRJ inovou em relação aos fundamentos pelo indeferimento que foram levantados pela Autoridade fiscal quando da emissão do Despacho Decisório DERAT-SP/DIORT/GABIN, de 05 de outubro de 2018, culminando, nesta esteira, em inegável nulidade por desrespeito à garantia da ampla defesa, principalmente pelo fato de exigir da Interessada a apresentação de documentos que, até aquele momento, nunca lhe foram solicitados.

Nesse ponto, registre-se que o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72 prescreve que as decisões proferidas com preterição ao direito de defesa serão consideradas nulas. Confira-se:

“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**Art. 59.** São nulos:

[...]

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

O que nos interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem sempre ser proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de serem consideradas nulas.

Nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka¹,

“[A nulidade no processo administrativo fiscal] Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.”

É nesse mesmo sentido Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López² se manifestam:

“O inciso II cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos essenciais enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte.”

A rigor, saliente-se que a única maneira de superar a referida nulidade seria se, ao final, este Colegiado entendesse pelo provimento do Recurso Voluntário, conforme estipula o artigo 59, § 3º do referido Decreto nº 70.235/72, que preceitua o seguinte:

“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**Art. 59.** São nulos:

[...]

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

¹ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

² NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

§ 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).” (grifei).

Nesse contexto, confira-se que esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara tem sustentado o entendimento de que, nas hipóteses em que a Autoridade julgadora revisora inova quanto aos fundamentos de fato e de direito em relação aos quais restaram perfilhados pela Unidade de Origem quando da elaboração do Despacho Decisório, o desrespeito à garantia da ampla defesa restará evidente e, aí, a nulidade deve ser reconhecida, a não ser que seja superada nos termos do referido artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72. É ver-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - (IRPJ)

Ano-calendário: 2011

PROCESSUAL - NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO – INOVAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO E DE FATO - SUPERAÇÃO

Constatada a inovação dos fundamentos de direito e de fato utilizados pelo acórdão recorrido em relação ao despacho decisório proferido pela Unidade de Origem, evidencia-se o desrespeito à garantia da ampla defesa, impondo-se o reconhecimento de sua nulidade, superável, todavia, a partir dos preceitos do art. 59, § 3º, do Decreto 70.235/72.

(Processo nº 10880.924303/2018-42. Acórdão nº 1302-004.167. Conselheiro Relator Gustavo Guimarães da Fonseca. Sessão de 13/11/2019)”.

De toda sorte, se, por acaso, este Colegiado entender pelo provimento do Recurso Voluntário, supera-se a referida nulidade e passa-se, então, a analisar as razões meritórias que foram formuladas pela Recorrente em sede recursal, nos termos do artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72.

3. Da análise das alegações recursais formuladas pela *Credit Agricole Corporate Investment Bank*

No caso concreto, verifica-se que a DRJ07 entendeu que o Pedido de Restituição não poderia ser deferido em razão do não preenchimento dos requisitos previstos no artigo 8º da Instrução Normativa RFB nº 1300/2012 que, a propósito, e por analogia, traduziriam a necessidade de respeito ao artigo 166 do Código Tributário Nacional. Ocorre que o referido artigo 166 do CTN não se aplicaria ao caso concreto, haja vista que o que se discute e o que estamos por tratar, aqui, e de forma clara, é de Pedido de Restituição que tem por objeto Imposto direto pago indevidamente.

Confira-se, por oportuno, o que dispõem o artigo 8º da referida IN RFB nº 1.300/2012 e o próprio artigo 166 do Código Tributário Nacional:

“Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, de 20 de novembro de 2012

Seção II - Da Restituição da Retenção Indevida ou a Maior

Art. 8ºO sujeito passivo que promoveu retenção indevida ou a maior de tributo administrado pela RFB no pagamento ou crédito a pessoa física ou jurídica, efetuou o recolhimento do valor retido e devolveu ao beneficiário a quantia retida indevidamente ou a maior, poderá pleitear sua restituição na forma do § 1º ou do § 2º do art. 3º, ressalvadas as retenções das contribuições previdenciárias de que trata o art. 18.

§ 1º A devolução a que se refere o caput deverá ser acompanhada:

I - do estorno, pela fonte pagadora e pelo beneficiário do pagamento ou crédito, dos lançamentos contábeis relativos à retenção indevida ou a maior;

II - da retificação, pela fonte pagadora, das declarações já apresentadas à RFB e dos demonstrativos já entregues à pessoa física ou jurídica que sofreu a retenção, nos quais referida retenção tenha sido informada;

III - da retificação, pelo beneficiário do pagamento ou crédito, das declarações já apresentadas à RFB nas quais a referida retenção tenha sido informada ou utilizada na dedução de tributo.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Seção III - Pagamento Indevido

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Neste ponto, confira-se que, quando do julgamento do EREsp nº 1.318.163/PR, o Superior Tribunal de Justiça – STJ firmou o entendimento no sentido de que o artigo 166 do Código Tributário Nacional não se aplica aos tributos chamados diretos, mormente nas discussões que envolvam o IRRF. É ver-se:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COTEJO REALIZADO. SIMILITUDE FÁTICA COMPROVADA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ART. 45, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. ILEGITIMIDADE ATIVA DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN.

1. A divergência traçada nestes autos envolve questão relacionada à legitimidade do sujeito passivo de obrigação tributária acessória (na hipótese, pessoa jurídica de direito privado) para requerer a restituição de indébito tributário resultante de pagamento de imposto de renda retido e recolhido a maior quando em cumprimento do art. 45, parágrafo único, do CTN.

2. O acórdão embargado decidiu que: "A repetição de indébito tributário pode ser postulada pelo sujeito passivo que pagou, ou seja, que arcou efetivamente com ônus financeiro da exação.

Inteligência dos arts. 121 e 165 do CTN"; "A empresa que é a fonte pagadora não tem legitimidade ativa para postular repetição de indébito de imposto de renda que foi retido quando do pagamento para a empresa contribuinte. Isso porque a obrigação legal imposta pelo art. 45, parágrafo único, do CTN é a de proceder a retenção e o repasse ao fisco do imposto de renda devido pelo contribuinte"; "Não há propriamente pagamento por parte da responsável tributária, uma vez que o ônus econômico da exação é assumido direta e exclusivamente pelo contribuinte que realizou o fato gerador correspondente, cabendo a esse, tão somente, o direito à restituição"; e "Conforme

assentado pelo acórdão recorrido, a alegada autorização outorgada pela contribuinte substituída, quando muito, possibilitaria a recorrente ingressar com a demanda em nome da contribuinte substituída, na qualidade de mandatária, mas não em nome próprio (art. 6º do CPC)".

3. Já nos acórdãos indicados como paradigmas, entendeu-se, respectivamente, que: "É pacífica a jurisprudência do STJ quanto à legitimidade da empresa, na condição de responsável pelo recolhimento do tributo, para propor ação visando a repetição do indébito"; "O art. 35 da lei 7.713/1988 atribui a empresa a retenção do tributo em análise, fato que a transforma em responsável pelo pagamento do imposto, conforme dicção do par. único do art. 45, combinado com o art. 121, II, ambos do CTN, dessa forma, a recorrente possui legitimidade para impetrar mandado de segurança"; e "Como o sujeito passivo pode ser responsável ou contribuinte, concluiu-se que está o sujeito passivo legitimado para o indébito".

4. A divergência, portanto, é evidente e deve ser resolvida adotando-se o entendimento firmado no acórdão embargado no sentido de que o sujeito responsável pela obrigação de fazer consistente na retenção e recolhimento do imposto de renda não tem legitimidade ad causam para pleitear a restituição de valores eventualmente pagos a maior por ocasião do cumprimento de referida incumbência normativa.

5. Registre-se que a hipótese dos autos - que trata de obrigação tributária acessória, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN - em nada se confunde com aquela disciplinada no art. 128, também do CTN.

Existe diferença entre a sujeição passiva de uma obrigação tributária acessória - cujo objeto corresponde a um fazer ou não fazer no interesse da arrecadação - e a sujeição passiva de uma obrigação tributária principal - cujo objeto corresponde ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

6. É certo que, em atenção ao art. 128 do CTN, a responsabilidade pelo pagamento do tributo pode ser atribuída a um sujeito que deixa de cumprir com sua obrigação tributária acessória, no caso, o encargo de reter e recolher ao fisco a importância devida por alguém que se encontra no polo passivo de uma obrigação principal. E realmente é o que se tem no comando constante do art. 45, parágrafo único, do CTN.

7. A leitura que se faz desse parágrafo único é a seguinte: (i) Com suporte no art. 133, § 2º, do CTN, determinado sujeito pode ser incumbido, pela legislação tributária, de reter e recolher um tributo, mesmo não fazendo parte da relação jurídico-tributária principal na qualidade de contribuinte ou responsável; (ii) Com suporte no art. 128 do CTN, determinado sujeito de obrigação tributária acessória (fonte pagadora da renda ou proventos tributáveis) pode ser incluído numa relação jurídico-tributária principal como responsável pelo pagamento do tributo, caso o recolhimento e a retenção que lhe cabiam não tenham sido efetivados.

8. Registre-se que a hipótese dos autos amolda-se apenas à primeira situação, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária acessória cujo objeto consistiu na retenção e recolhimento do imposto de renda não faz parte da obrigação tributária principal consistente no dever de pagar referido imposto, já que esse foi devidamente recolhido, inclusive a maior.

9. A legitimidade processual ad causam para restituição de indébito tributário deve levar em consideração, em circunstâncias como a que se analisa, os sujeitos da relação jurídico-material tributária principal, cujo objeto corresponde ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária dela decorrente, o que não é o caso dos autos.

10. É certo que alguns precedentes desta Corte Superior têm reconhecido a legitimidade do sujeito passivo da obrigação tributária acessória - cujo objeto consiste na retenção e recolhimento de impostos e contribuições - especificamente no campo dos chamados 'tributos indiretos', e mais especificamente ainda: somente quando houver comprovação de que não houve repercussão do ônus financeiro a terceira pessoa, comumente intitulada de sujeito passivo de fato, nos termos do art. 166 do CTN ("Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo

encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la"): AgRg no REsp 1.573.939/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 14/3/2016; (AgRg no AREsp 624.100/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 15/2/2016).

11. Destaque-se, no entanto, que o imposto de renda não se inclui dentre aqueles que se enquadram como "tributos indiretos" a exigir qualquer análise quanto ao art. 166 do CTN, sendo desnecessário tecer mais comentários a respeito de referidos precedentes.

12. Por fim, o fato de haver ou não autorização pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária concedida à ora embargante, quando muito, possibilitaria que ela ingressasse com a demanda em nome da contribuinte substituída na qualidade de mandatária, mas não em nome próprio, pois, como se disse, a hipótese dos autos não diz respeito a tributo indireto a exigir a aplicação do art. 166 do CTN.

13. Embargos de divergência a que se negam provimento.

(REsp nº 1.318.163/PR, relator Ministro Og Fernandes, Primeira Seção, julgado em 14/6/2017, DJe de 15/12/2017)."

Observe-se, ainda, que o entendimento exarado no referido precedente confirma que a legitimidade para realizar o Pedido de Restituição é do beneficiário do pagamento e que, portanto, em casos tais, as considerações acerca da aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional não são pertinentes.

A título de informação, note-se que o entendimento que restou perfilhado no EREsp nº 1.318.163/PR no sentido de que o artigo 166 do CTN é inaplicável nos casos em que se discute a restituição do IRRF já foi adotado por esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara quando do julgamento do Acórdão nº 1302-004.820, de sorte que, na ocasião, o colegiado entendeu que o contribuinte que praticou o fato gerador do IRRF tem direito à repetição do indébito nas hipóteses em que comprova o recolhimento indevido, não se aplicado, no caso, o artigo 166 do CTN, que, a rigor, apenas se aplicaria em relação aos tributos que comportam, por sua natureza, a transferência do encargo a terceiros. *In verbis*:

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

Data do fato gerador: 03/08/2005, 04/08/2005, 28/09/2005, 19/10/2005, 20/10/2005, 12/12/2005, 05/01/2006, 31/01/2006, 01/02/2006, 20/02/2006, 20/04/2006, 12/06/2006, 19/07/2006, 04/08/2006, 15/09/2006, 09/10/2006, 18/10/2006, 27/10/2006, 02/02/2007, 07/02/2007, 23/12/2008

IRRF REMESSA AO EXTERIOR. ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INAPLICABILIDADE

Não há que se falar em incidência de IRRF nos casos de remessa ao exterior de valores para aquisição de softwares para revenda. Sendo comprovado o recolhimento indevido, tem direito à repetição do indébito o contribuinte que praticou o fato gerador do tributo, sendo, nestes casos, inaplicável o preceito do artigo 166 do Código Tributário Nacional, que se aplica, tão-somente, nos tributos que comportem, por sua natureza, a transferência do encargo a terceiros.

(Processo nº 11065.721575/2014-35. Acórdão nº 1302-004.820. Conselheiro Relator Flávio Machado Vilhena Dias. Sessão de 16/10/2020)."

Com base em tais fundamentos, pode-se afirmar que, à luz do artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72, a nulidade que restou apontada no tópico anterior comporta superação para que sejam afastados os requisitos postos pelo artigo 8º da Instrução Normativa RFB nº

1300/2012 que, frise-se, indicam, por analogia, pela aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Dito isto, veja-se que, a despeito de ter sido iniciado o contencioso administrativo quanto ao mérito da demanda apenas quando a DRJ07 efetuou a análise da Manifestação de Inconformidade apresentada pela Interessada, tem-se que, no mérito, a Recorrente tem, realmente, razão.

Pois bem. Como se verifica no caso em apreço, o crédito pleiteado no Pedido de Restituição ou Ressarcimento elaborado em formulário (fls. 03/17) refere-se a pagamento indevido de IRRF (código de receita nº 0473 - Rendas e Proventos de Qualquer Natureza, Rendimento de Residentes Domiciliados no Exterior), no montante de R\$ 648.982,42, o qual diz respeito ao período de apuração de 25/05/2012, conforme se verifica do Comprovante de Arrecadação de fls. 26.

Em sede de Manifestação de Inconformidade, a ora Recorrente entendeu por colacionar aos autos o Contrato de Prestação de Serviços denominado *Amendment to The Service Agreement* o qual foi assinado em 24/03/2011 (fls. 78/79), ou seja, em data anterior ao período, de modo que a existência de eventual aditamento indicando a extensão dos efeitos do contrato ao período de 2004 é indiferente para a solução do caso concreto. Aliás, percebe-se, ainda, que a ora Recorrente também acabou juntado aos autos a Tradução nº 17-680 em que se observa, claramente, a delimitação dos serviços que foram efetivamente prestados (fls. 80/82). É ver-se:

“Tradução nº 0178-680

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

[...]

FICA ACORDADO O QUE SE SEGUE

CLÁUSULA 1. SERVIÇOS GERAIS

A CACIB France deverá prestar à CACIB Brasil os serviços doravante descritos

- (a) Assistência em avaliação de riscos de crédito, avaliação e determinação de linhas de crédito e seus limites disponíveis a cliente, incluindo riscos para bancos. Estudos e análises financeiras realizadas pela CACIB France a respeito dos riscos para o país, do mercado geográfico da CACIB Brasil e de qualquer possível cliente ou contraparte deverão ser disponibilizados à CACIB Brasil.
- (b) Assistência em marketing, incluindo
 - assistência na prospecção e contato com novos clientes;
 - implementação de novos produtos; e
 - serviços publicitários para a CACIB Brasil de acordo com a lei brasileira aplicável e de uma forma que não caracterize uma oferta pública no Brasil.
- (c) Assistência e aconselhamento em questões de banco comercial, operações de câmbio, produtos de tesouraria e financiamento de projeto
- (d) Assistência administrativa, incluindo
 - recrutamento, contratação e gerenciamento de funcionários expatriados;
 - treinamento pessoal;

- padronização de regras contábeis internas e sua implementação;
 - estabelecimento de procedimentos de auditoria interna;
 - determinação, avaliação e monitoramento de programas orçamentais; e
 - a assistência em E.D.P. e telecomunicações.
- (e) aconselhamento jurídico e fiscal em relação a questões internacionais e gerenciamento de participações societárias e subsidiárias;
- (f) assistência e representação junto a autoridades e órgãos regulares nacionais e internacionais;
- (g) auditoria interna para a CACBI Brasil;
- (h) assistência no gerenciamento e operações bancárias, especialmente em controle, gerenciamento de imóveis e processos de compensação;
- (i) projeto, implementação e acompanhamento de programas orçamentais e de contabilidade de custo;
- (j) fornecimento de documentação.

Para a realização dos serviços mencionados acima, a CACIB France poderá atuar direta e pessoalmente ou solicitar que qualquer uma de suas subsidiárias especializadas o faça.

CLÁUSULA 2. SERVIÇOS ESPECÍFICOS

De acordo com a lei brasileira aplicável, a CACIB France prestará qualquer assistência e/ou serviços não descritos acima que venham a ser solicitados pela CACIB Brasil e que a CACIB France seja capaz de prestar.

[...]

CLÁUSULA 5. DATA DE ENTRADA EM VIGOR – RESCISÃO

O presente Contrato será válido a contar de sua assinatura por ambas as partes contratantes, com efeito retroativo a partir de 1º de maio de 2004, podendo ser rescindido por qualquer uma das partes mediante comunicado com dois meses de antecedência.”

Note-se que, de acordo com o que a ora Recorrente defende, o Tratado para Evitar a Dupla Tributação firmado entre o Brasil e a França (“Tratado Brasil-França”), assinado em 10 de setembro de 1971, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 87, de 1971, e promulgado pelo Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972, não possui cláusula de equiparação de serviços técnicos à *royalties*. Significa dizer, portanto, que a remessa para pagamento de prestação de serviços deve ser qualificada no âmbito do Artigo VII, já que tais serviços se enquadram como “Lucros das empresas” não se sujeitando, portanto, à tributação pelo IRRF. Veja-se:

“ARTIGO VII

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente.

2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente os lucros que este obteria se constituísse uma empresa distinta e separada que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente.
3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a realização dos fins perseguidos por esse estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os gastos gerais de administração igualmente realizados.
4. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento permanente pelo simples fato de esse estabelecimento permanente comprar mercadorias para a empresa.
5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.” (grifei).

Conforme se observa do Tratado Brasil-França e do seu respectivo Protocolo, diferentemente da grande maioria dos Tratados celebrados pelo Brasil, não há qualquer equiparação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, como *royalty*.

Do mesmo modo, e também diferentemente da grande maioria dos Tratados celebrados pelo Brasil, no Tratado Brasil-França e no respectivo Protocolo não há autorização para tributação no Brasil nos casos de serviços técnicos de caráter profissional realizada por pessoas jurídicas (sociedades), para aplicação do Artigo XIV. Assim, não havendo a equiparação no Artigo XII nem a qualificação no Artigo XIV, o Ato Declaratório Interpretativo reconhece a aplicação do Artigo VII, concluindo-se que somente a jurisdição no exterior é competente para tributar esta renda.

Portanto, considerando que a Recorrente é residente na França e não tem estabelecimento permanente no Brasil, as remessas e pagamentos ao exterior relativos à prestação de serviços não estão sujeitas à incidência de IRRF, tendo em vista a sua qualificação inequívoca como “lucros empresariais”, prevista no Artigo VII do Tratado Brasil-França.

A rigor, é de se reconhecer que, quando da publicação da Solução de Consulta COSIT nº 501/2017, a própria Receita Federal do Brasil fixou o entendimento de que os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada na França, a título de contraprestação por serviço técnico ou de assistência técnica prestado, não se sujeitam à incidência do Imposto de Renda na fonte (IRRF). *In verbis*:

“Solução de Consulta COSIT nº 501, de 17 de outubro de 2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

EMENTA: REMESSA PARA A FRANÇA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada na França, a título de contraprestação por serviço técnico ou de assistência técnica prestado, não se sujeitam à incidência do Imposto de Renda na fonte (IRRF).

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SC COSIT Nº 153, DE 17 DE JUNHO DE 2015.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), art. 98; Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, art. 2º; Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972 (Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, concluída entre o Brasil e a França), arts. VII, XII e XIV; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 685 e 708; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, art. 17; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

EMENTA: CONSULTA PARCIALMENTE INEFICAZ.

É ineficaz a consulta, não produzindo efeitos, quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, XI." (grifei).

A título de esclarecimentos adicionais, é de se notar que, quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.161.467/RS, a 2ª Turma do STJ acabou considerando ilegal o entendimento fixado no ADN nº 01/2000, de sorte que, na ocasião, concluiu que os tratados celebrados para evitar a bitributação devem prevalecer sobre a norma interna e que deve ser aplicado o Artigo VII dos Tratados, sendo inexigível a retenção na fonte nos casos de prestação de serviços por empresas estrangeiras que não tenham estabelecimento permanente no país, situadas em países que tenham celebrado Tratado para evitar a Dupla Tributação. É ver-se:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado", deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de "lucro da empresa estrangeira", previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência.

Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil - o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte -, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, verbis: "Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado".

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada - e portanto, definitiva - do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

6. Portanto, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado não como "lucro real", mas como "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido.

(REsp n. 1.161.467/RS, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 17/5/2012, DJe de 1/6/2012).” (grifei).

Acrescente-se, ainda, que esse tema foi tratado com clareza pela própria Receita Federal quando da publicação do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5/2014, conforme se verifica abaixo:

“Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014

Dispõe sobre o tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no Brasil, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XVI do art. 1º e os incisos III e XXVI do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil,

DECLARA:

Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção:

I - no artigo que trata de royalties, quando o respectivo protocolo contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil;

II - no artigo que trata de profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes, nos casos da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil, ressalvado o disposto no inciso I; ou

III - no artigo que trata de lucros das empresas, ressalvado o disposto nos incisos I e II.

[...]

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO”

Pelo que se observa, a redação do inciso I, acima transcrito, é bastante clara ao estabelecer que os montantes remetidos ao exterior, a título de serviços técnicos e/ou de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, somente terão tratamento de *royalties* “quando o respectivo protocolo (leia-se, Convenção) contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento”, o que não ocorre no caso em apreço.

Em síntese, é de se reconhecer que as autoridades fiscais brasileiras concluíram que, de modo geral, seria aplicável o Artigo VII dos Tratados, salvo nas situações em que o Tratado contenha disposição expressa de que os serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, devem ser enquadrados no Artigo XII (Royalties) ou contenha disposição expressa de aplicação do Artigo XIV (Profissões Independentes), o que não ocorre no caso concreto.

Por fim, tem-se que, nos termos do artigo 100, inciso I do Código Tributário Nacional, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são considerados como normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, sem contar, ainda, que, de acordo com o artigo 106, inciso I do referido CTN, o entendimento fixado no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 05/2014 deve ser aqui aplicado.

4. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do Recurso Voluntário e entendo por dar-lhe provimento para deferir o Pedido de Restituição ou Ressarcimento elaborado em formulário, referente ao direito creditório sobre o pagamento indevido ou maior de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega