



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	18470.728727/2013-15
ACÓRDÃO	1201-007.649 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	OMNI TAXI AEREO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2009, 2010

CAPITULAÇÃO LEGAL DO AUTO DE INFRAÇÃO. INDICAÇÃO CONCOMITANTE DE DISPOSITIVO LEGAL INADEQUADO. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

A indicação de dispositivo inadequado não implica nulidade do lançamento quando os fatos estão descritos com clareza e a matéria tributável é plenamente identificável, com menção correta ao dispositivo legal violado. Inexistente prejuízo ao contraditório e à ampla defesa. Atendidos os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

IRRF. REMESSA AO EXTERIOR. ARRENDAMENTO DE AERONAVE. PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. ART. 8º DA LEI Nº 9.779/1999.

O art. 8º da Lei nº 9.779/1999 determina a incidência do IRRF à alíquota de 25% sobre rendimentos pagos a beneficiário residente ou domiciliado em país com tributação favorecida. Ao ressaltar expressamente determinados incisos do art. 1º da Lei nº 9.481/1997, sem incluir o inciso I, afasta a aplicação da alíquota zero nas hipóteses ali não excepcionadas.

BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO (*GROSS-UP*). ART. 725 DO RIR/1999.

Não comprovada a retenção do imposto na fonte, é cabível o reajustamento da base de cálculo para apuração do rendimento bruto tributável, nos termos do art. 725 do RIR/1999.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Isabelle Resende Alves Rocha, Marcelo Antonio Biancardi, Ricardo Piza Di Giovanni (substituto[a] integral), Lucas Issa Halah e Nilton Costa Simoes.

RELATÓRIO

Na origem, trata-se de auto de infração lavrado em razão da exigência de **IRRF sobre remessas ao exterior** efetuadas entre 20/10/2009 e 09/03/2010, relativas a pagamentos de **arrendamento operacional (leasing) de aeronave à Abu Dhabi Aviation**, sediada nos Emirados Árabes Unidos, país enquadrado como de tributação favorecida para fins fiscais. No Termo de Verificação Fiscal (TVF fls. 398/400), a autoridade fiscal desconsiderou a alegação de alíquota zero apresentada pela Contribuinte com fundamento no art. 1º, I, da Lei nº 9.481/1997, por entender que, tratando-se de beneficiário situado em país de tributação favorecida, aplica-se a alíquota de 25% prevista no art. 685, II, “b”, do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999).

O crédito tributário consolidado foi apurado em R\$ 2.107.427,50, composto por imposto de R\$ 1.013.391,72, multa de ofício de 75% no valor de R\$ 760.043,77 e juros de mora de R\$ 333.992,01.

Na mesma fiscalização, foi lançada também a CIDE que deixou de ser recolhida, constituída no processo nº 18470.728.726/2013-62.

A **impugnação** (fls. 566/576) trouxe preliminar de nulidade do auto de infração, sustentando falta de clareza na fundamentação fiscal e contradições na capitulação legal, com ofensa ao art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV, CF/88). A Contribuinte afirma que o lançamento ora trata as remessas como “rendimentos” (art. 8º da Lei 9.779/99), ora como “ganho de capital” (art. 18 da Lei nº 9.249/95), gerando insegurança sobre a matéria tributável.

No mérito, a tese central é a aplicação da alíquota zero prevista no art. 1º, I, da Lei nº 9.481/1997 (com a redação da Lei nº 9.532/1997) aos pagamentos de arrendamento de aeronaves a residentes no exterior, independentemente do local de domicílio do beneficiário, por se tratar de norma especial que não teria sido revogada nem derogada por regras gerais posteriores, invocando o art. 2º, § 2º, da LINDB. Em caráter subsidiário, impugna o ajuste da base

de cálculo pelo art. 725 do RIR/1999 (reajuste para “líquido de imposto”), aduzindo não ter assumido o ônus do IRRF nas remessas; caso mantida a exigência, requereu a exclusão do imposto da própria base.

O **acórdão** da DRJ /BHE (fls. 717/727) indeferiu a impugnação e manteve integralmente o lançamento. Em síntese, a decisão:

- afastou a preliminar de nulidade, entendendo que eventuais imprecisões na capitulação não prejudicaram a compreensão dos fatos e não tolheram a defesa;
- no mérito, concluiu que prevalece a alíquota de 25% do art. 685, II, “b”, do RIR/1999, em consonância com o art. 8º da Lei nº 9.779/1999, quando o beneficiário se encontra em país de tributação favorecida, já que essa lei criou exceções à aplicação do art. 1º da Lei nº 9.481/1997, sendo, portanto, posterior e mais específica;
- validou o reajuste (*gross-up*) nos termos do art. 725 do RIR/1999, por entender pela desnecessidade de comprovação da assunção do ônus pelo contribuinte e que, ainda assim, o contrato de arrendamento comprovou que esse ônus fora assumido no caso concreto.

No **recurso voluntário** (fls. 735/747) a Contribuinte reitera a **preliminar de nulidade**, sustentando que a DRJ se limitou aos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972 para afastar a nulidade, quando o próprio voto condutor admitiu a capitulação inadequada ao citar o art. 18 da Lei nº 9.249/1995 (ganho de capital de não residentes), o que tornaria o auto de infração nulo, em razão do art. 10, caput e IV, do Decreto nº 70.235/1972 — exigência de indicação, no auto de infração, da disposição legal infringida e da penalidade aplicável —, não sendo possível suprir o vício por remissão ao Termo de Verificação Fiscal.

Nas **razões de mérito**, o recurso reitera os argumentos da impugnação e acrescenta que as ressalvas do art. 8º da Lei nº 9.799/99 a outros incisos do art. 1º da Lei nº 9.481/1997 não infirmam a especialidade do inciso I. Aponta, ainda, que alterações posteriores na Lei nº 9.481/1997 reforçaram a prevalência da alíquota zero para afretamento de aeronaves, mesmo em casos de remessa para países de tributação favorecida.

Por fim, em tese subsidiária, a Recorrente afirma que a DRJ inferiu indevidamente a assunção do ônus pelo IRRF com base em cláusula contratual equivocadamente interpretada. Portanto, não se justificaria o *gross-up* do art. 725.

Caso se entenda devido o imposto, requer que seja apurado pela alíquota direta sobre o valor efetivamente remetido, nos termos do art. 722 do RIR/1999, sem inclusão do próprio imposto.

É o relatório.

VOTO**1 ADMISSIBILIDADE**

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 28/01/2020, fl. 732 e apresentou o seu recurso voluntário em 21/02/2020, fl. 734, dias antes do prazo. Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

2 PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Apesar de ter acrescentado alguns argumentos jurídicos diferentes e atacado os fundamentos do acórdão recorrido, o recurso voluntário não é capaz de infirmar as conclusões da DRJ, que analisou adequadamente a nulidade arguida, embora mereça alguns comentários diante dos questionamentos recursais.

Em primeiro lugar, de fato, os artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972 não são as únicas previsões legais de nulidade que pode ocorrer no processo administrativo fiscal. Pode sim haver vícios formais e materiais no próprio ato administrativo do lançamento, que é o que alega a Recorrente. Em sua visão, o fato de o auto de infração ter citado dispositivos legais que tratam de materialidades distintas prejudicaria seu direito de defesa e acarretaria a nulidade formal do ato, ofendendo o art. 10, IV, também do Decreto nº 70.235/1972, que obriga a menção, pelo auto de infração, da disposição legal infringida.

Para amparar a tese, a Recorrente cita doutrina (James Marins) sobre a obrigatoriedade desses requisitos sob pena de nulidade; invoca a Lei nº 9.784/1999, art. 53 (dever de anular atos eivados de vício de legalidade) e art. 55 (convalidação apenas quando não houver prejuízo nem lesão ao interesse público), afirmando haver prejuízo no caso concreto; e menciona o art. 173, II, do CTN como previsão de decisão anulatória do lançamento por vício formal.

Pois bem, vejamos com mais detalhes o problema do auto de infração apontado pela Recorrente e reconhecido pela DRJ. A fundamentação legal mencionada no auto de infração (fl. 403), é a seguinte:

Lei nº 9.249/95:

Art. 18. O **ganho de capital** auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País.

Lei 9.779/99:

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.

Art. 685, inciso II, alínea "b", do Decreto no 3.000/99 (RIR):

Art. 685. Os **rendimentos, ganhos de capital e demais proventos** pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, **por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior**, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

(...)

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

(...)

b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, 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. 245. (destaques meus)

De fato, os dispositivos legais citados remetem a operações distintas. Porém não se vislumbra ausência de menção, pelo auto de infração, do dispositivo legal infringido, de modo que não há qualquer ofensa ao art. 10, do Decreto nº 70.235/1972. Sobre isso, o acórdão recorrido muito bem explanou, de modo que adoto seus fundamentos como razões de decidir, nos termos do art. 114, § 12, I, do RICARF (Portaria MF nº 1634/2023)¹:

É verdade que **o lançamento exige imposto de renda na fonte sobre o pagamento de arrendamento de uma aeronave a beneficiário residente em país com tributação favorecida**. O ganho de capital, por sua vez, é conceituado pelo artigo 2º da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, como a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição. Logo, **é forçoso concluir que a impugnante tem razão ao apontar como inadequada e incoerente a citação pela autoridade lançadora do artigo 18 da Lei nº 9.249, de 26.12.1995, pois a norma trata de ganho de capital auferido por residentes e domiciliados no exterior**.

Não obstante, as demais normas citadas são perfeitamente adequadas em face dos aspectos factuais expostos no auto de infração e no termo de verificação fiscal como fundamento material para a exigência fiscal.

Além disso e ainda mais importante, **o auto de infração não se compõe apenas da capitulação legal, mas também das demais informações nele constantes e**

¹ Art. 114. (...)

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

também nos termos e demonstrativos anexos que são dele parte integrantes e aos quais ele faz referência. No corpo da peça fiscal a autoridade descreve sucintamente o fato gerador das obrigações tributárias exigidas, observando que foi a falta de recolhimento do IRRF sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, conforme termo de verificação, o qual deve ser tomado como sua parte integrante. Veja-se, pois, que o sujeito passivo não se deve contentar com as informações constantes do auto de infração, mas também examinar o conteúdo do termo de verificação referido.

Pois bem, no termo de verificação fiscal a folhas 398 a 400, a autoridade lançadora expõe com mais pormenores e clareza as circunstâncias factuais apuradas bem como a fundamentação jurídica das exigências fiscais. **A leitura atenta do seu conteúdo não deixa margem a nenhuma dúvida, visto que o termo de verificação enuncia claramente que o IRRF que foi constituído pelo lançamento decorre da falta de retenção do tributo incidente sobre o pagamento de arrendamento de aeronave a beneficiário residente em país de tributação favorecida. A legislação citada desta vez, por sua vez, não faz menção a ganho de capital,** mas sim somente ao tributo incidente sobre o rendimento específico de que se trata, bem como à forma de apuração.

Diante desse quadro, torna-se **óbvio que a citação do artigo 18 da Lei nº 9.249, de 26.12.1995 pela autoridade lançadora foi fruto de um descuido ou mero equívoco. Tal lapso, porém, não causou nenhum prejuízo para o sujeito passivo,** pois o conjunto das demais informações constantes tanto do auto de infração, como também do termo de verificação fiscal que lhe é parte integrante, deixam claro, sem nenhuma sombra de dúvida, que a infração imputada não guarda nenhuma relação com a falta de tributação de ganho de capital, mas sim com a falta de retenção e recolhimento do IRRF incidente sobre o pagamento de rendimentos a beneficiário residente ou domiciliado em país com tributação favorecida.

A comprovação de que o lapso em causa não impediu o sujeito passivo de compreender perfeitamente a infração que lhe foi imputada acha-se na própria parte da impugnação dedicada a contestar o mérito das exigências fiscais. Como se vê no relatório deste voto, bem como na subseção seguinte em que se apreciam as arguições de mérito, os argumentos da impugnante visam justamente a demonstrar que não caberia tributar a operação que, segundo a autoridade fiscal, se configura como fato gerador do IRRF. Daí se torna evidente que não houve prejuízo algum para o exercício do direito de defesa.

A respeito da alegação de ocorrência de vício formal, previsto no art. 173, II, do CTN, importante pontuar que o vício apontado nesse dispositivo se refere a aplicação equivocada de norma processual pelo agente fiscal, por omissão de algum requisito ou desatenção a solenidade intrínseca à validade e eficácia do ato administrativo praticado, situação em que também não se encaixa o caso concreto.

Por fim, a jurisprudência deste Conselho já se manifestou diversas vezes pela ausência de nulidade em casos como o presente, o que exemplifico com a ementa transcrita a seguir:

CAPITULAÇÃO LEGAL DO AUTO DE INFRAÇÃO. COMPLETA DESCRIÇÃO DOS FATOS E TRANSCRIÇÃO DO DISPOSITIVO CORRETO. NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE INEXISTENTE.

Como regra, a imprecisão na indicação correta do dispositivo legal da infração, ou seja, do próprio enquadramento da conduta do Sujeito Passivo, por se constituir este em requisito fundamental do ato administrativo em referência, nos termos do art. 142 do CTN, consubstancia-se em vício de ordem material e na nulidade do lançamento. No entanto, tratando-se este de um caso distinto, **não há que se falar em nulidade quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se às infrações imputadas e o dispositivo correto da imputação esteja transcrito na fundamentação da autuação. Além disso, em todas as suas manifestações no processo o contribuinte apresenta argumentos relativos à imputação correta (atraso na prestação de informações) e não de embaraço à fiscalização, não tendo sequer suscitado a matéria de nulidade.**

(CSRF, acórdão nº 9303-013.805, Relatora Vanessa Marini Cecconello, sessão de 16 de março de 2023 – destaques meus)

Desse modo, voto por rejeitar a preliminar de nulidade.

3 MÉRITO

3.1 DA ALEGADA ANTINOMIA ENTRE O ART. 8º DA LEI Nº 9.779/1999 E O INCISO I DO ART. 1º DA LEI Nº 9.481/1997

No mérito, observa-se que a matéria devolvida a este Colegiado é eminentemente de direito e se resume em uma disputa hermenêutica. Em síntese, a controvérsia está em definir se o art. 8º da Lei nº 9.779/1999, ao tratar da incidência do IRRF sobre rendimentos decorrentes de operações com residentes ou domiciliados em país com tributação favorecida, alcança e restringe a hipótese de alíquota zero prevista no inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481/1997, relativa a remessas ao exterior por arrendamento de aeronaves, ou se, ao contrário, prevalece a disciplina especial desta última norma, à luz da interpretação dada pela Recorrente ao art. 2º, § 2º, da LINDB.

A DRJ também enfrentou adequadamente os argumentos da Contribuinte neste ponto e deu um provimento completo e coerente, mantendo a incidência. Na essência, a adoção das razões de decidir do acórdão recorrido seria suficiente, porém o recurso trouxe novos argumentos para defender sua tese, os quais, embora não mudem o resultado da demanda, merecem ser considerados.

A Recorrente aponta a Lei nº 13.043/2014, art. 90, que atualizou a redação do inciso I, art. 1º da Lei nº 9.481/1997, reafirmando a alíquota zero para fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de aeronaves estrangeiras. Cita, ainda, o art. 106 da mesma lei, que incluiu parágrafos no art. 1º — especialmente **o § 6º, que prevê IRRF de 25%** sobre a parcela excedente ao limite de afretamento e aluguel de embarcações marítimas relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, **em remessas destinadas a paraíso fiscal** — para sustentar que, se houvesse restrição à alíquota zero do inciso I pela Lei nº 9.799/99, tal previsão na própria Lei nº 9.481/1997 seria desnecessária.

A mesma coerência, sustenta a Recorrente, foi preservada com a Lei nº 13.586/2017, que reescreveu os parágrafos relativos a embarcações marítimas e, quando a remessa é feita para país com tributação favorecida, determinou a incidência da alíquota de 25% sobre a totalidade das remessas — reforçando, por consequência, que a disciplina especial do inciso I permanece hígida para arrendamento de aeronaves, independentemente do destino dos rendimentos.

A discussão, portanto, pode ser organizada nos seguintes pontos:

- (i) o alcance normativo do art. 8º da Lei nº 9.779/1999 e sua relação com o inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481/1997, isto é, se há revogação, derrogação ou mera convivência entre normas de campos distintos (regra de tributação de rendimentos remetidos a país de tributação favorecida e regra de alíquota zero para arrendamento de aeronaves no exterior);
- (ii) o critério de solução da alegada antinomia aparente, sob o argumento recursal de especialidade, bem como a relevância interpretativa atribuída pela Recorrente às alterações legislativas posteriores (Leis nºs 13.043/2014 e 13.586/2017) para sustentar a subsistência da alíquota zero mesmo em operações com países de tributação favorecida; e
- (iii) os efeitos dessa definição no caso concreto, em que o auto de infração exigiu IRRF sobre remessas efetuadas em 2009/2010, referentes a pagamentos pelo arrendamento operacional (leasing) de aeronave a empresa situada nos Emirados Árabes Unidos.

Numa leitura breve dos dispositivos legais em questão, pode-se pensar que há um conflito entre eles, já que, na hipótese de arrendamento de aeronave do exterior, com beneficiário em país de tributação favorecida, as duas normas incidem, a princípio, sobre o mesmo fato e prescrevem comandos incompatíveis. Vejamos o inteiro teor dos dispositivos, na redação vigente na época dos fatos:

Lei nº 9.481/1997:

Art. 1º A **alíquota do imposto de renda na fonte** incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por **residentes ou domiciliados no exterior**, fica **reduzida para zero**, nas seguintes hipóteses:

I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou **arrendamentos** de embarcações marítimas ou fluviais ou **de aeronaves estrangeiras**, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem assim os pagamentos de aluguel de containers, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias;

Lei nº 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.** (destaques meus)

Primeiramente, de se destacar que não houve revogação ou derrogação do inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481/1997 pelo 8º da Lei nº 9.779/1999, embora esta seja posterior e pareça conflitar com o primeiro.

De fato, tal como alega a Recorrente, o 8º da Lei nº 9.779/1999 parece mais genérico e abrangente (geral), porque diz respeito a “rendimentos decorrentes de qualquer operação”, enquanto o inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481/1997 seria específico para operações com fretamento de aeronaves, entre outras listadas. No entanto, trata-se de conflito apenas aparente, que se resolve sim pelo critério da especialidade, porém não com o resultado defendido pela Recorrente.

As duas normas são especiais, mas em dimensões diferentes:

- **Lei nº 9.481/1997, art. 1º, I:** especial quanto à **natureza da operação/rendimento** (frete/afretamento/aluguel/arrendamento de embarcações e aeronaves).
- **Lei nº 9.779/1999, art. 8º:** especial quanto à **qualidade do beneficiário/destino fiscal** (residente/domiciliado em país com tributação favorecida).

Usando o mesmo critério de interpretação da Recorrente, poder-se-ia afirmar que o inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481/1997 é norma geral, pois trata de remessas feitas para qualquer país do exterior, e o art. 8º da Lei nº 9.779/1999 é a norma específica, por afunilar sua incidência sobre as remessas a país com tributação favorecida – conclusão a que chegou a DRJ.

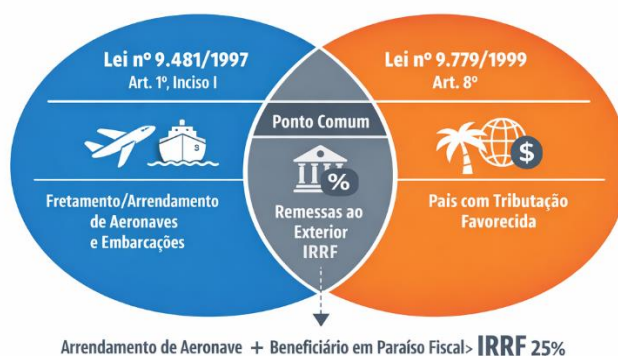
O ponto é que, no caso concreto, o fato gerador discutido é exatamente o recorte composto pelos dois elementos de especialidade dos dispositivos em questão: arrendamento de aeronave + beneficiário em país de tributação favorecida. Então, a pergunta não é qual lei é “mais

especial” em abstrato, mas qual delas é mais específica para esse subconjunto fático. E, nesse subconjunto, o art. 8º prevalece.

Semanticamente, a expressão “rendimentos decorrentes de qualquer operação” destinados ao exterior abarca as operações de afretamento de aeronaves do exterior, sendo esse o ponto de tensão entre as normas. Porém, o art. 8º da Lei nº 9.779/1999 acrescenta a localização do beneficiário dos rendimentos como critério de incidência, dizendo que, se esse destinatário estiver sediado em país com tributação favorecida, não prevalecerá a alíquota zero, mas será devida a retenção do IRRF a 25%, salvo algumas exceções.

Esmiuçando ainda mais: o art. 8º da Lei nº 9.779/1999 **menção expressamente** o art. 1º da Lei nº 9.481/1997; **ressalva expressamente** apenas os incisos V, VIII, IX, X e XI; e **não ressalva o inciso I**. Isso muda a qualidade do argumento. Já não se trata apenas de “lei geral posterior versus lei especial anterior” em plano abstrato, essência que acaba permeando o argumento da Recorrente. Trata-se de **lei posterior que entra no mesmo campo normativo, olha para o art. 1º da Lei nº 9.481/1997 e estabelece exceções específicas**. Ou seja, é possível afirmar que, ao regular a remessa de rendimentos para países com tributação favorecida, o legislador conhecia e levou em conta as hipóteses de alíquota zero da Lei nº 9.481/1997, escolheu preservar algumas e **não preservou a do inciso I**.

A ilustração a seguir resume bem essa conclusão:



Ora, se o art. 8º Lei nº 9.779/1999 ressalvou alguns incisos do art. 1º da Lei nº 9.481/1997 e não ressalvou o inciso I, a interpretação que mantém o inciso I imune ao art. 8º tende a esvaziar a utilidade da enumeração de ressalvas. Em outras palavras: se toda hipótese especial da Lei nº 9.481/1997 pudesse escapar do art. 8º apenas por especialidade, para que o legislador teria listado ressalvas específicas?

Ao mencionar as alterações feitas pelas Leis nº 13.043/2014 e 13.586/2017, a Recorrente utiliza argumento com essa mesma raiz ao afirmar que “houvesse a “restrição do alcance” cogitada pela Decisão Recorrida, seria absolutamente desnecessária a expressa determinação do § 6º ao referido inciso I do art. 1º no sentido da aplicação do IRRF de 25% à parcela do rendimento nele tratado que fosse destinada a paraíso fiscal – e a inexistência de palavras inúteis na legislação é outro princípio basilar da hermenêutica jurídica.

Tal raciocínio, contudo, não se confirma.

Os §§ 2º e 6º não foram introduzidos ao art. 1º da Lei nº 9.481/1997 para estabelecer, de forma exaustiva, quais situações estariam sujeitas à alíquota de 25%. A sua função é outra, bem delimitada.

O § 2º trata de situação contratual extremamente específica: a execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcação marítima e de contrato de prestação de serviços, relacionados à exploração e produção de petróleo ou gás natural, celebrados entre pessoas jurídicas vinculadas. Trata-se de típico contrato híbrido, no qual parte da remuneração corresponde ao uso da embarcação e parte corresponde à prestação de serviços.

Nesse contexto, o legislador identificou risco de distorção na composição contratual, com possível superdimensionamento da parcela classificada como “afretamento ou aluguel”, de modo a ampliar artificialmente a aplicação da alíquota zero. Por isso, o § 2º estabeleceu limites: a parcela do valor total dos contratos que pode ser considerada como afretamento ou aluguel — e, portanto, beneficiada com alíquota zero — fica restrita aos percentuais lá definidos (85%, 80% ou 65%, conforme o tipo de embarcação).

O § 6º, por sua vez, apenas disciplina a consequência do descumprimento desses limites. Na redação introduzida em 2014, determinava-se que a parcela que excedesse os percentuais fixados no § 2º sujeitar-se-ia à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15% ou de 25%, quando a remessa fosse destinada a país com tributação favorecida. Ou seja, mantinha-se o benefício até o limite regulamentado e tributava-se apenas o excesso, com alíquota maior quando envolvido paraíso fiscal, em consonância com o art. 8º, da Lei nº 9.779/1999.

Na redação atualmente vigente, se a remessa for destinada a país de tributação normal, o excesso continua sujeito à alíquota de 15%; porém, se destinada a país com tributação favorecida, a totalidade da remessa passa a ser tributada à alíquota de 25%, ainda mais de acordo com o art. 8º, da Lei nº 9.779/1999.

Percebe-se, portanto, que os §§ 2º e 6º não foram concebidos para definir, de modo geral, quando e em que medida o inciso I estaria ou não submetido à alíquota de 25%. Eles surgiram para regulamentar uma estrutura contratual específica e complexa, típica do setor de óleo e gás, limitando a aplicação da alíquota zero e estabelecendo as consequências do excesso em contratos híbridos celebrados entre partes vinculadas.

A menção pelo § 6º à alíquota de 25% em remessas destinadas a país com tributação favorecida é feita no contexto de esclarecer ao aplicador da lei como ficará a incidência do IRRF quando os limites estabelecidos para a alíquota zero forem ultrapassados.

Portanto, voto por negar provimento ao recurso neste ponto.

3.2 PEDIDO SUSIDIÁRIO DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – AFASTAMENTO DO ART. 725 DO RIR/99

Em seu pedido subsidiário, a Recorrente afirma que a decisão recorrida inferiu indevidamente a sua assunção contratual do IRRF com base em cláusula segundo a qual o preço seria “líquido” e o arrendatário assumiria despesas bancárias e “eventuais” impostos incidentes sobre a remessa. Defende que o termo “eventuais” não se refere ao IRRF “mas sim a tributos diversos como, por exemplo, o Imposto sobre Operações Financeiras incidente na contratação do câmbio.” Portanto, não teria assumido o ônus do IRRF e não se justificaria o *gross-up* do art. 725 do RIR/99.

Contudo, não assiste razão à Recorrente, tanto pela interpretação da referida cláusula contratual, quanto em função da matéria jurídica em si. Aqui, mais uma vez, adoto os fundamentos da decisão recorrida como razões de decidir, nos termos do art. 114, § 12, I, do RICARF:

A alegação de que seria necessária a comprovação da assunção expressa do ônus quanto ao pagamento do imposto que deveria ter sido retido para que a Fazenda aplique ou não a norma supra, não pode ser acolhida. A legislação determina a retenção, salvo disposição em contrário. Assim, quando não recolhido o tributo que deveria ter sido retido pela fonte pagadora, não há qualquer previsão legal para que se verifique a hipótese da existência de vontade expressa da fonte pagadora em descumprir o comando legal.

Acrescente-se que o artigo 722 do mesmo RIR 1999 estabelece que a fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido. Logo, fica evidente que a fonte pagadora, sendo ela a responsável pela retenção e recolhimento do IRRF, notadamente no caso presente, em que o beneficiário é residente no exterior, remeteu os valores líquidos para o exterior, pois foram esses que integralmente foram recebidos pelo beneficiário. O caráter líquido do rendimento é corroborado pela circunstância de que, no caso presente, o recolhimento do tributo incidente sobre a operação é de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora.

Suponha-se a hipótese contrária, em que a retenção tenha sido feita: o beneficiário, ainda que o valor contratual do negócio fosse o mesmo, receberia um valor menor. Ora, não faz sentido presumir que o que tenha recebido valor menor, por ter havido retenção, mereça tratamento igual em relação àquele que, por não ter sofrido retenção, receberia valor maior. A obrigação do ônus probante, portanto, é o inverso daquele postulado pela impugnante. Caberia à fonte pagadora comprovar que o valor remetido incorporava o imposto que deixou de ser retido e recolhido. Isso implicaria, em tese, tendo em vista que se trata de tributação exclusiva na fonte, que a fonte pagadora comprovasse que recebeu de volta, do beneficiário, o valor que deixou de ser retido, ou que de outra forma o tributo foi pago, o que não ocorreu no presente caso. Daí se segue também que o tratamento adequado é considerar que o valor pago ao beneficiário é sempre líquido, o que leva ao necessário reajustamento determinado pelo legislador.

De qualquer forma, ainda que se entendesse de modo contrário, ou seja, que caberia ao fisco comprovar a assunção do ônus do tributo pela fonte pagadora, nem assim vingaria a arguição da impugnante.

Ocorre que se encontra nos autos prova categórica de que a autuada, de fato, assumiu o encargo em causa. Veja-se que a folha 200 e seguintes consta uma cópia do contrato de arrendamento da aeronave, cuja execução motivou o pagamento do rendimento objeto da incidência do IRRF. A cláusula 3 do contrato estipula o preço. Segundo o disposto nessa cláusula, o preço estipulado para o arrendamento é líquido e o arrendatário assume exclusiva responsabilidade por toda e qualquer responsabilidade sobre toda e qualquer despesa bancária bem como eventuais impostos, contribuições ou taxas incidentes sobre a remessa do pagamento.

Por fim, faço menção a julgamento proferido por componentes da Câmara Super de Recursos Fiscais, que corrobora esse entendimento:

IRRF. VALORES CREDITADOS PARA BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

As importâncias creditadas para beneficiário no exterior, relativas a serviços que envolvem transferência de tecnologia, ensejam a incidência de IRRF.

IRRF. VALORES CREDITADOS PARA BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR. FALTA DE PROVA DA RETENÇÃO. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

Ainda que as partes acordem expressamente caber ao beneficiário o ônus do imposto de renda incidente sobre as remunerações provenientes de serviços técnicos, se a fonte pagadora não prova ter promovido a retenção, cabe o reajustamento da base de cálculo.

(Acórdão nº 1004-000.231, Redatora designada Edeli Pereira Bessa, sessão de 07 de julho de 2025)

4 DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha