



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

Processo n° 10283.721498/2009-19
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1302-003.572 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2019
Matéria IRRF. Remessas de royalties para o exterior.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado YAMAHA MOTOR DA AMAZONIA LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

NORMA PUBLICADA EM DIÁRIO OFICIAL. NORMA VEICULADA NA *INTERNET*. DIVERGÊNCIA.

Prevalece a interpretação dos fatos com base no texto contido no diário oficial, que deu publicidade ao protocolo do acordo de bitributação celebrado entre o Brasil e o Japão, aos textos veiculados em fontes da *internet*, que omitem parte do texto original e provavelmente induziram o entendimento da fiscalização, quando não são trazidos elementos aos autos que comprovem alteração do texto publicado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006

ROYALTIES REMETIDOS PARA O EXTERIOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

A discussão acerca do momento da ocorrência do fato gerador deve ter como premissa o fato de que a lei escolheu o critério da fonte de pagamento para tributar os royalties remetidos para o exterior. A interpretação que se deve ter sobre a expressão "pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos", contida no art. 685 e repetida no art. 710 do RIR/99, é a de que, se houver o vencimento da obrigação, a lei já presume o pagamento para efeitos da caracterização do critério de conexão. A lei fez uma utilização *lato sensu* do conceito de pagamento idealizado no critério de conexão. Tanto é que os termos "creditados" e "empregados" permitem que haja um encontro de contas entre as parte e que os rendimentos não sejam efetivamente "pagos".

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Documento assinado digitalmente.

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

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

Relatório

Inicialmente, esclareço que todas as indicações de folhas inseridas neste relatório e no subseqüente voto (com eventual exceção dos trechos transcritos) dizem respeito à numeração do processo em papel que foi digitalizado para o sistema e-Processo.

Trata-se de recurso de ofício contra acórdão proferido pela DRJ/Florianópolis que concluiu pela procedência da impugnação. Recorreu-se de ofício pelo fato de a exoneração de crédito tributário ter superado o limite previsto na Portaria MF nº 03/2008.

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

O litígio que se aprecia foi inaugurado por interposição de impugnação, em 27/01/2010 (fl. 71), contra lançamento de IRRF sobre a Remessa de Royalties ao Exterior referentes aos anos-calendário de 2005 e 2006. O valor total lançado foi de R\$ 3.559.686,30, sendo R\$ 1.640.584,79 relativo ao principal, R\$ 1.230.438,58, relativo à multa de 75% e R\$ 688.662,93 relativos aos juros moratórios calculados até 30/11/2009.

A contribuinte, Yamaha Motor da Amazônia Ltda, é empresa privada com sede em Manaus (AM), cujo objeto social é a fabricação e a montagem de motocicletas, motonetas, motores de popa, veículos aquáticos e peças correlatas.

DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Em apertada síntese, o lançamento decorreu da constatação realizada pela autoridade fiscal de que a contribuinte teria calculado e recolhido IRRF sobre Remessas a Título de Royalties (IRRF - Royalties) utilizando a alíquota de 12,5% quando, a juízo da autoridade fiscal, a alíquota aplicável seria de 15%. A seguir se transcreve os trechos relevantes para a caracterização do lançamento constantes do Termo de Verificação Fiscal.

Após analisar os lançamentos contábeis relativos às remessas ao exterior a título de pagamento de royalties e o respectivo “Contrato de Colaboração Técnica por e entre Yamaha Co. LTD e Yamaha Motor da Amazônia Ltda o autuante entendeu que a “remuneração decorrente de serviços de assistência técnica, ou de serviços técnicos com transferência de tecnologia ou de know-how” não se enquadrariam no item da Convenção entre Brasil e Japão destinada a evitar a dupla tributação.

O entendimento da autoridade fiscal é que a definição de royalties – conforme estabelecido pelo Decreto 81.194/1978, que modificou a Convenção Brasil-Japão para evitar a dupla tributação – não abarcaria o objeto do citado Contrato de Colaboração Técnica. Ad litteram (fl. 48/49):

Por conseguinte, o conteúdo da expressão "demais casos" do artigo 11, parágrafo 2, "c", está restrito ao conceito de royalties, nos limites estabelecidos no parágrafo 3, acima mencionado. Verifica-se que esse dispositivo não abrange os royalties correspondentes a remuneração decorrente de serviços de assistência técnica, ou de serviços técnicos com transferência de tecnologia ou de "know-how". Para o caso concreto sob análise, a incidência de royalties está definida no mencionado contrato de colaboração técnica, e corresponde a remuneração pelo uso de "Informação Técnica e de Marca" (item 7.1 do contrato) vinculados aos processos produtivos definidos no artigo 2 do mencionado contrato. A expressão "Informação Técnica" está definida no item 1.9 do contrato:

"1.9 - Informação Técnica' significa o know-how, os dados, o conhecimento técnico e qualquer outra informação técnica contida nos documentos como encontram-se listados abaixo (como doravante definidos).

Informação Técnica" será limitada à informação e know-how possuídos ou controlados por Yamaha, a partir da data de assinatura deste Contrato, os quais Yamaha tem um direito de transferir ou divulgar dentro do Território Licenciado a partir da data de assinatura deste Contrato ".

Portanto, a concessão de licença, devido à qual incidem os royalties sobre as operações definidas no contrato, tem por objeto o uso de Informação Técnica, conforme definida no contrato, em geral caracterizado por serviços de assistência técnica, ou por serviços técnicos com transferência de tecnologia ou de "know-how", e também pelo uso de marca. Somente neste último caso há previsão expressa no parágrafo 2, alínea "a", do art. 11 da Convenção, com aplicação específica de alíquota máxima de 25%. Quanto às demais operações, concernentes aos serviços de natureza técnica especializada, com transferência de tecnologia ou não, deve-se aplicar o estabelecido no art. 21 do Decreto 61.899/67, do qual decorre que será aplicada a alíquota determinada pela legislação interna do País no qual a licenciada tem seu domicílio fiscal. Nos dois casos, portanto, a alíquota aplicável será de 15%. Essa interpretação foi norteadada pela Solução de Consulta SRRF 7ª Região/DISIT nº 176, de 11 de maio de 2004, da qual reproduzimos o seguinte trecho, cujo fundamento é aplicável a esta ação fiscal:

"20. A nosso ver, há um outro argumento no sentido de afastar a pretensão da consulente. E que o conceito de royalties do Tratado Brasil-Japão, ainda que na

redação atual (onde encontra-se ampliado pela modificação promulgada pela Decreto 81.194/1978; ver atual redação do parágrafo 3 do art. 11), é menos extenso que a dada pelo Tratado Brasil-Espanha. Neste, o conceito abrange: (i) os royalties propriamente ditos (pagamentos por direitos de autor e de uso de bens da propriedade industrial), (ii) o know-how e (iii) os serviços técnicos com transferência de tecnologia. Ou seja, o Protocolo anexo fez inserir no conceito este último item. Já o Tratado Brasil-Japão não possui protocolo anexo e o conceito seguiu apenas o vigente modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)."

"21. Portanto, é possível dizer que, mesmo em termos absolutos, o tratamento referente aos pagamentos remuneratórios por serviços que envolvam transferência de tecnologia, remetidos a um nacional espanhol, é mais benévolo do que o aplicável em situação análoga a um nacional japonês. Segundo o entendimento administrativo dominante atualmente nesta Secretaria, o rendimento não capitulado explicitamente no tratado (como seria o caso da remuneração por serviço técnico, mesmo com transferência de tecnologia, pago a um nacional japonês) recairia no tratamento de "outras receitas" (art. 21 do Tratado Brasil-Japão), que permite a incidência da tributação doméstica sem limitações."

Com base nos fundamentos acima, aplicamos a alíquota de 15% na apuração do IRRF incidente sobre Royalties, neste caso concreto.

Definido seu entendimento em relação à alíquota aplicável ao caso concreto, a autoridade fiscal aborda a questão referente ao momento de ocorrência do fato gerador a partir do qual se torna exigível o IRRF. Traz assim à discussão a interpretação do art. 710 do RIR/99. Adota, então a tese constante do Parecer Normativo CST nº 71/14986, concluindo pela ocorrência do fato gerador no momento do registro contábil. Em suas palavras (fl. 50):

Verifica-se, desde logo, que há necessidade de se interpretar o conteúdo normativo do art. 710 do RIR/99. Tal interpretação foi efetuada, no âmbito administrativo, por meio do Parecer Normativo CST nº 7/1986, a seguir reproduzido quanto à matéria em questão:

'Parecer Normativo CSTnº 7, de 1986

10. Cada pagamento, entrega ou crédito tipifica um fato gerador autônomo, no instante mesmo de sua verificação.

11. O pagamento e a entrega de quantias não envolvem maiores dificuldades na apuração de sua ocorrência temporal, visto que ambos só podem ser operacionalizadas por meio de tradição. Portanto, a entrada dos recursos na empresa beneficiária marca o momento da ocorrência do respectivo fato gerador.

12. Com respeito ao crédito, porém, não ocorre similar facilidade. Enquanto o pagamento e a entrega dizem respeito à aquisição da disponibilidade econômica da renda, o crédito está atrelado à aquisição da disponibilidade jurídica dessa mesma renda, tudo segundo o recorte de fato gerador do imposto de renda perfilhado no Código Tributário Nacional.

13. A propósito, o exame do sistema de tributação em vigor, referente ao Imposto de Renda, revela a coexistência de três regimes diferentes de incidência, quais sejam o de declaração, o de fonte e o de antecipação. Este último, que consiste no recolhimento antecipado do imposto a ser apurado na declaração de rendimentos, carece de tratamento adequado às características peculiares de que se reveste, mui especialmente no que tange à aquisição da disponibilidade jurídica de renda.

14. Com efeito, em relação ao caso vertente (crédito feito em favor da Agência de Propaganda) o lançamento contábil marcará a ocorrência do fato gerador da incidência (antecipação) se comunicado à Agência de Propaganda; em não ocorrendo a comunicação, o fato gerador ter-se-á por consumado à época do vencimento do efeito (fatura, o caso mais comum). Esta última possibilidade é a solução, inclusive, que se impõe no caso em que o devedor esteja desobrigado de manter escrituração contábil."

Além do Parecer acima citado, o Parecer Normativo CST nº 140, de 1973, esclarece que, entre as várias hipóteses - crédito, pagamento, entrega, emprego ou remessa para o exterior - prevalece a que primeiro ocorrer para efeito de definição do fato gerador, ocorrendo, portanto, no momento em que os valores tornam-se devidos e foram registrados como obrigação na contabilidade da empresa.

O entendimento acima explanado está alinhado com a decisão prolatada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA), no processo nº 10283.720826/2008-89, Acórdão 01- 12.937 – 1ª Turma da DRJ/BEL, de 05 de fevereiro de 2009, do qual reproduzimos o trecho a seguir, por ser bastante esclarecedor sobre a matéria objeto do procedimento fiscal, no que tange aos aspectos relativos ao fato gerador da incidência do IRRF sobre royalties:

[reproduz trecho do citado Acórdão]

Concluindo pela existência de insuficiência de retenção e recolhimento do IR nas operações de remessa ao exterior, conclui seu relatório com o seguinte (fl. 52):

Com fundamento no que foi acima exposto, o fato gerador da incidência do IRRF é a provisão dos valores dos royalties cuja obrigação decorre do faturamento dos produtos previstos no contrato mencionado. Portanto, procedemos à apuração do IRRF incidente sobre os royalties provisionados nos anos-calendário de 2005 e 2006, mediante a aplicação da alíquota de 15%, considerando como data de ocorrência do fato gerador o último dia do período de apuração semestral, conforme especificado no item 7.1 do "Contrato de Colaboração Técnica por e entre Yamaha Co. LTD e Yamaha Motor da Amazônia Ltda", com base nos argumentos acima. Os valores das diferenças apuradas estão demonstrados no "Demonstrativo de Apuração do IRRF (cód 0422: royalties), no qual foram deduzidos os valores recolhidos/declarados (DCTF).

DA PEÇA IMPUGNATÓRIA

Inconformada com o feito fiscal, a contribuinte apresentou impugnação ao lançamento defendendo a inteira legalidade e regularidade da retenção e dos recolhimentos por ela realizada. Afirmar que a determinação da alíquota aplicável encontra-se em perfeita harmonia com as regras definidas pelo Decreto nº 81.184/1978, que promulgou o protocolo que modificou a convenção entre o Brasil e Japão, destinado a evitar a dupla tributação sobre rendimentos. A interpretação – equivocada, no seu sentir – da autoridade fiscal decorreria de erro na transcrição do dispositivo que define, para efeitos do Acordo, o termo royalties. Assim se expressa:

Certamente por excesso de trabalho, o fiscal não teve tempo de conferir na fonte a redação original do protocolo modificativo do acordo firmado entre Brasil e Japão para evitar a dupla tributação de imposto sobre rendimentos.

Com efeito, a nova redação dada ao § 3º, do artigo 11, do Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967, por meio do Decreto nº 81.194, de 9 de janeiro de 1978, transcrita pelo Fiscal não é fiel ao seu texto original, induzindo-o em grave erro, levando a concluir que os royalties pagos em razão da informação industrial técnica não estariam abarcados no conceito de royalties definido no Tratado Brasil-Japão,

imputando para tais rendimentos o imposto de renda com a alíquota de 15%). [fl. 25, destaques no original]

Para comprovar o equívoco, a impugnante junta uma cópia do texto original do Protocolo que modificou e complementou a convenção Brasil-Japão destinada a evitar a dupla tributação de impostos sobre rendimentos, aprovado pelo Senado Federal, por meio do Decreto Legislativo nº 69, de 1976, extraída do acervo da Biblioteca do Senado Federal (documento nº 1).

Também instrui este recurso com a cópia das páginas do Diário Oficial de 11 de janeiro de 1978, em que foi publicado a íntegra do Decreto nº 81.194, de 9 de janeiro de 1978, que promulga o protocolo que modifica e complementa a convenção entre os países mencionados, destinada a evitar a dupla tributação de imposto sobre rendimentos, extraída do acervo da Biblioteca do Ministério da Fazenda em São Paulo (documento nº 2).

Tal publicação foi reproduzida às páginas 22/25, da Coletânea de Legislação Federal e Marginália, da Lex Editora, ano XLII, 1978, 4º trimestre de 1978 (documento nº 3).

O Decreto nº 81.194, de 9 de janeiro de 1978, promulgou o Protocolo que modificou e complementou a Convenção entre Os Estados Unidos do Brasil e o Japão Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos (documento nº 1). Dessa forma, o artigo 11, do Decreto nº 61.899, de 13 de dezembro de 1967, passou a ter a seguinte redação, in verbis.

...

3) O termo 'royalties' empregado neste Artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso, ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, inclusive de filmes cinematográficos e filmes ou fitas de gravação de programas de radiodifusão ou televisão, qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processos secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico, ou por informações concernentes a experiência industrial, comercial ou científica."

Conforme se infere do tratado Brasil-Japão, o acordo bilateral abrange também os royalties pagos pelo uso de informações concernentes a experiência industrial, comercial ou científica (nova redação dada ao artigo 11, § 32, da Convenção), que deve ser tributado com a alíquota de 12,5%, constante do artigo 11, §2º, da alínea c— 12,5 por cento em todos os demais casos.

Assim, no caso da Yamaha, os royalties pagos pelas informações industriais técnicas, representadas pelos serviços de assistência técnica, por serviços técnicos com transferência de tecnologia ou de know how estão sujeitos ao recolhimento de imposto de renda, com a alíquota de 12,5%, conforme disposições do artigo 11, § 2º, da alínea c, e § 3º, com a redação dada pelo Decreto nº 81.194, de 9 de janeiro de 1978, publicado no Diário Oficial de 11 de janeiro de 1978 (documentos nº 1 e 2). Evidencia-se, portanto, que o auto de infração não pode prevalecer no que se refere a este ponto, merecendo reforma para afastar a cobrança do Imposto de Renda apurado com alíquota de 15%.

Após apresentar suas alegações relativas à correta alíquota a se aplicar para determinação do IRRF, a impugnante ataca a tese da autoridade fiscal de que, no caso em tela, a provisão contábil definiria o momento da ocorrência do fato gerador do IRRF.

O Fisco sustenta que o imposto de renda sobre o royalty deve ser recolhido com base nas provisões contábeis, em função da suposta aquisição da disponibilidade jurídica no fim de cada semestre. Porém, a impugnante demonstrará a inconsistência do lançamento do auto de infração nesse ponto.

...

Além das alíquotas mencionadas, o Tratado Brasil-Japão elegeu o pagamento dos royalties como hipótese material de incidência do imposto de renda. Assim, esse imposto só é exigível com a ocorrência do pagamento da referida verba ao credor, como se infere da redação do artigo 11, daquela Convenção, ad litteram:

Artigo 11

1) Os 'royalties' provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente no outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado Contratante.

...

3) O termo "royalties" empregado neste Artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso, ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, inclusive de filmes cinematográficos e filmes ou fitas de gravação de programas de radiodifusão ou televisão, qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processos secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico, ou por informações concernentes a experiência industrial, comercial ou científica."

Assim, a provisão da referida verba não é condição suficiente para gerar a incidência do imposto de renda, é necessário que ocorra o pagamento do royalties, conforme dispõe claramente o Tratado Brasil-Japão, que se sobrepõe à legislação local, conforme se infere da redação do artigo 98, do Código Tributário Nacional, in verbis

'Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.'

Nesse contexto, não é possível exigir o imposto de renda sobre uma expectativa de pagamento, sob pena de contrariar o tratado internacional firmado entre Brasil e Japão, que considera o pagamento do royalty como condição essencial para a constituição do tributo, sendo impraticável a sua tributação sob suposta ocorrência de disponibilidade jurídica, cujo conceito não pode ser aplicado ao caso concreto, justamente em decorrência da norma expressa contida no Tratado mencionado, que indicada claramente o pagamento do royalty como condição da exteriorização do fato gerador do Imposto de Renda. Neste caso, portanto, por haver norma explícita sobre o momento da materialização da hipótese de incidência tributária, o ente fiscal não pode aplicar interpretação extensiva para modificar o aspecto temporal do fato gerador do tributo.

Por outra vertente, já atacando a interpretação adotada pelo autuante relativo ao art. 710 do RIR/1999, a impugnante reproduz os dispositivos que regem a incidência do IRRF sobre remessas ao exterior para assim concluir (fl. 85):

Nesse sentido, não há qualquer menção legal autorizando a sua tributação apenas com amparo na suposta disponibilidade jurídica do rendimento. Pelo contrário, o conjunto normativo deixa claro que o imposto deve incidir sobre o montante efetivamente transferido ao exterior. Dessa forma, a tentativa de se exigir tal tributo sobre provisões contábeis é ilegal.

Reproduz texto de doutrinadores sobre a disponibilidade jurídica

Ainda refutando o uso do provisionamento contábil – realizado ao fim de cada semestre – como referência temporal para a exigência do IRRF sobre remessas ao exterior, a impugnante reproduz texto de doutrinadores sobre a disponibilidade jurídica de renda e destaca o caráter não-definitivo das provisões, face às cláusulas contratuais. In verbis:

A disponibilidade jurídica da renda é caracterizada quando ocorrem todos os requisitos essenciais para que a pessoa jurídica venha a obter o poder de dispor da moeda. No caso, a provisão contábil não representa a aquisição da disponibilidade virtual, em razão da existência de cláusula suspensiva no contrato firmado entre os contratantes, da falta de liquidez, entre outros fatores, como se verá.

...

De fato, a apuração do royalty é feito no fim do semestre, conforme previsto no § 7.1. Porém, o montante provisionado está sujeito a alteração, por disposição do § 7.2, do contrato, que prevê a revisão da alíquota prevista no § 7.1., na hipótese da elevação do coeficiente de integração local dos Produtos.

Dessa forma, o valor provisionado não é definitivo, podendo ser alterado em função da ocorrência da hipótese prevista no § 7.1., do contrato.

Além disso, o contrato prevê o pagamento do montante do royalty em quantia fixada em dólares americanos, que só será creditado ao licenciante após noventa dias. Dessa forma, a quantia provisionada está sujeita à variação cambial desse período. Assim, o montante em reais pago a título de royalties será definido apenas no dia do pagamento da referida verba.

A base de cálculo para a tributação do imposto de renda só será conhecida no momento do pagamento do royalty, que ocorre após o transcurso de três meses do fim de cada semestre.

Além disso, por disposição contratual, o imposto de renda é retido na fonte no momento do pagamento do royalty, sendo remetido à licenciante apenas o valor líquido, instruído com o comprovante do recolhimento do tributo, conforme se infere dos §§ 7.4 e 7.5, do contrato.

Todos esses fatos evidenciam a impossibilidade da caracterização da ocorrência da disponibilidade jurídica no fim de cada semestre, porque não ocorreram todas as condições necessárias para que a disponibilidade virtual se tomasse efetiva.

Assim, as provisões contábeis, no caso, em função das particularidades apontadas, não representam disponibilidade jurídica da renda suscetível de incidência do imposto de renda, porque os valores nelas contido não indica o valor a ser remetido, estando sempre sujeito a ajustes até o momento da remessa efetiva do numerário.

Como última alegação, afirma ter havido erro na edificação da base imponible, pois teriam sido excluídos os valores relativos à Cide e à variação cambial. Assim afirma (fl. 93/94):

Nas provisões lançadas nos registros contábeis a título de royalty foram consideradas a totalidade da receita, com a inclusão da CIDE, conforme a coluna VI. Crédito', transcrita. Nesse sentido, na lavratura do auto de infração, para o cálculo da suposta insuficiência de recolhimento de imposto de renda retido na fonte, o fiscal utilizou-se do montante lançado na referida coluna, sem deduzir a CIDE, ali provisionada.

...

No quadro apontado, a requerente também apresenta o montante da variação cambial, considerando a cotação do dólar entre a provisão e a remessa do royalty, que foi efetivada depois do transcurso do prazo de noventa dias, conforme disposição contratual, que também deve ser deduzida da base de cálculo do lançamento impugnado, conforme autorização contida no artigo 3º, da Lei nº 10.305, de 7 de novembro de 2001.

Por essa razão, a dedução da provisão de royalties lançados nos livros contábeis de agosto de 2005, no valor de R\$ 672.731,19, é obrigatória, caso se mantenha a imposição do auto, porque não compõem a base de cálculo do tributo.

Concluindo, requer “a anulação integral do lançamento impugnado, reconhecendo-se a exatidão e a legitimidade da retenção do imposto de renda sobre as remessas de royalties feitas pela empresa nos exercícios de 2005 e 2006” (fl. 95),

A DRJ/Florianópolis proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006

REMESSA AO EXTERIOR DE ROYALTIES. PAGAMENTOS EM MOEDA ESTRANGEIRA. BASE DE CÁLCULO. INADEQUAÇÃO DO USO DE VALORES LANÇADOS A TÍTULO DE PROVISÃO.

Em razão da incerteza inerente às provisões contábeis relativas à remessa para o exterior a título de pagamento de royalties - cujos valores estejam contratados em moeda estrangeira - o uso de tais provisões mostra-se inapropriado como base de cálculo do IRRF. Neste caso, a hipótese de incidência se caracterizará no momento do efetivo envio, quando já será conhecida a taxa de câmbio para a conversão entre as moedas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE. DIÁRIO OFICIAL COMO VEÍCULO ADEQUADO DE PUBLICIDADE. PRECARIÉDADA DAS DIVULGAÇÕES DIGITAIS DE TEXTOS JÁ PUBLICADOS EM MEIO MATERIAL.

Em atenção ao princípio da publicidade das normas, tem valor jurídico o texto devidamente editado e divulgado nos veículos oficiais que se prestam a esse fim específico. No caso de conflito entre a versão divulgada pela rede mundial de computadores (internet) e a versão impressa, vale essa última.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O valor do crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância supera o limite previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375/2001, alterado pela Portaria MF nº 03/2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), vigente à época do julgamento. Ademais, tal valor também supera o novo limite instituído pela Portaria MF nº 63/2017 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00) para verificação da hipótese prevista na Súmula CARF nº 103, a qual determina que "para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância". Por tais motivos, o recurso de ofício interposto deve ser conhecido.

Como bem apontado no relatório transcrito, o caso circunscreve-se a duas questões: a alíquota a ser aplicada para o cálculo do IRRF incidente sobre os valores pagos a título de royalties para a empresa vinculada no Japão e o momento da ocorrência do fato gerador dessa imposição.

Quanto ao primeira tema, entendo que foi correto o posicionamento da DRJ quando percebeu que há uma dissonância entre o texto contido no diário oficial, que deu publicidade ao protocolo do acordo de bitributação celebrado entre o Brasil e o Japão, e o texto contido no Termo de Verificação Fiscal (fls. 48 inscrita no volume digitalizado do processo em papel), que foi provavelmente reproduzido a partir do que está veiculado em fontes da *internet*.

Com efeito, a cópia juntada às fls. 274 não deixa dúvidas sobre a inclusão do trecho "ou por informações concernentes a experiência industrial, comercial ou científica" no final do Artigo 3 (2) do "Protocolo que Modifica e Complementa a 'Convenção entre os Estados Unidos do Brasil e o Japão destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos'", o qual foi promulgado pelo Decreto nº 81.194, de 9 de janeiro de 1978, e publicado no Diário Oficial do dia seguinte. A menos que tivesse havido alteração do texto contido nessa publicação (o que não foi trazido aos autos), é essa a versão oficial e que, portanto, deve ser utilizada para a interpretação dos fatos sob julgamento.

Isto dito, considero acertada a subsunção dos termos do Contrato de Colaboração Técnica celebrado entre a impugnante e a sua vinculada no Japão (YAMAHA MOTOR CO., LTD.) no mencionado trecho do protocolo que tem por finalidade dar maior amplitude ao conceito de royalties previsto no Artigo 11 (3) do acordo de bitributação. O item 2.1 do contrato inclui a "informação técnica" na licença concedida, enquanto que o item 1.9 define o conteúdo dessa "informação técnica" (vide fls. 11 a 14 inscritas no volume digitalizado do processo em papel). A meu ver tal definição pode, sim, ser enquadrada como "informações concernentes a experiência industrial, comercial e científica".

Nesse sentido, há que se impor a limitação de 12,5% para a alíquota do IRRF, tal como previsto no item "c" do Artigo 11 (2) do acordo de bitributação (também com nova

redação dada pelo referido Protocolo). Ou seja, a referida "informação técnica" assume a natureza de "demais casos" de royalties (para efeitos do acordo) por não se tratar das hipóteses tratadas nos itens "a" e "b" daquele mesmo artigo (marcas ou direitos de autor).

As autoridades fiscais, em seu Termo de Verificação Fiscal (fls. 47 e 48 inscritas no volume digitalizado do processo em papel), se insurgem contra essa alíquota porque não concordam com o enquadramento dos termos do contrato no texto do acordo. Todavia, em nenhum momento questionam a efetividade da prestação de informações técnicas. Tudo indica que foram motivadas pelo equívoco do texto veiculado em fontes da *internet*.

No que diz respeito ao momento da ocorrência do fato gerador, novamente, deve-se dar razão à instância *a quo*.

A tributação dos rendimentos de pessoas não residentes é possível com a concretização do princípio da territorialidade mediante o elemento de conexão denominado fonte. Trata-se de um critério objetivo que se materializa na forma de fonte-ordinária ou fonte-retenção.

No primeiro critério, há uma situação com grau de conexão com o país da fonte dos rendimentos suficiente para caracterizar a existência de uma entidade jurídica criada pelo direito tributário internacional, conhecida como "estabelecimento permanente", nesse mesmo país. Daí, é possível a apuração e tributação do lucro dessa entidade a partir da alocação das receitas e despesas que lhe são pertinentes. Normalmente, a alíquota aplicada é a mesma que se imputaria às pessoas residentes.

No outro critério, o grau de conexão não é suficiente para aquela caracterização, por isso, tributa-se a totalidade da receita bruta (sem alocação das despesas correspondentes) com a utilização de uma alíquota normalmente menos elevada do que aquela que seria aplicável quando há um "estabelecimento permanente".

Independentemente da controvérsia que existe acerca da existência daquela entidade jurídica em nosso Ordenamento, o caso em apreço claramente trata de uma situação tributada pelo critério da fonte-retenção.

Esse critério também se subdivide em duas possibilidades: a fonte de produção e a fonte de pagamento. Na primeira hipótese, impõe-se a tributação sempre que a renda tiver sido gerada na jurisdição do país da fonte. Na outra, a tributação ocorrerá quando os recursos financeiros para o pagamento da correspondente renda tiver origem no país da fonte.

No caso brasileiro, a doutrina observa que a lei interna prevê as duas hipóteses acima mencionadas como regra geral dos rendimentos sujeitos à tributação na fonte: no art. 682 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 - RIR/99 (vigente à época em que ocorreram os fatos do presente caso), onde se verifica o critério da fonte de produção; e no art. 685 do RIR/99, onde aparece o critério da fonte de pagamento. Essa dualidade chega a provocar diferentes pontos de vista entre autores que entendem serem ou não cumulativos esses critérios¹.

¹ Cf. Marco Aurélio Greco & Sérgio André Rocha, Manual de Direito Tributário Internacional, São Paulo: Dialética, 2012, pp 284 e 285.

Na situação tratada no presente julgamento, as autoridades fiscais qualificaram os rendimentos percebidos pela empresa situada no Japão como os royalties previstos no art. 710 do RIR/99. Trata-se de uma regra específica em relação à regra geral e que, claramente, repete o texto formulado no *caput* art. 685 (critério da fonte de pagamento). Confira-se:

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

(...)

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 3º).

(grifei)

Destarte, está-se diante de uma hipótese legal de tributação pelo critério da fonte de pagamento.

Nesse sentido, a discussão acerca do momento da ocorrência do fato gerador deve ter como premissa o fato de que a lei escolheu o critério da fonte de pagamento para tributar os royalties remetidos para o exterior. O argumento trazido pela impugnante sobre a inexistência de uma previsão legal exigindo disponibilidade jurídica dos rendimentos, bem como a interpretação do voto condutor do julgamento na DRJ, negando o entendimento de que o termo "creditadas" no texto legal teria uma conotação contábil e afastando a tributação de valores meramente contabilizados como provisões, podem, assim, ser acolhidos quando se percebe que o pano de fundo do dispositivo contido no art. 710 é a tributação pelo critério da fonte de pagamento.

A meu ver, diante da premissa apresentada, a interpretação que se deve ter sobre a expressão "pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos", contida no art. 685 e repetida no art. 710, foi corretamente delineada no Acórdão nº 9202-003.120, proferido em 26 de março de 2014, pela 2ª Turma da CSRF. Para melhor esclarecimento, reproduz-se abaixo a parte que interessa da correspondente ementa:

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. REMESSAS PARA O EXTERIOR. IMPOSTO CALCULADO TENDO COMO DATA DO FATO GERADOR A DATA DOS CRÉDITOS CONTÁBEIS. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese de incidência exige que as importâncias sejam pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários domiciliados no exterior, por fonte situada no País.

As dicções "pagas", "creditadas", "entregues", "empregadas" ou "remetidas" não deixam dúvidas de que o beneficiário não-residente tem que ter tido a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica do rendimento, conforme disciplina contida no art. 43 do CTN.

"A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos." (*Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 243*).

Não há fato gerador do imposto incidente na fonte quando as importâncias são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação, consoante os prazos ajustados em contrato. O simples crédito contábil, antes da data apazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor. O fato gerador do imposto de renda na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica.

Por si só, o fato de a fonte pagadora lançar contabilmente o acréscimo do valor de sua obrigação na respectiva conta de passivo não torna devido o imposto de renda na fonte, por não importar na aquisição de qualquer disponibilidade econômica ou jurídica de renda pelo beneficiário.

No caso dos autos, os rendimentos só passaram a ser devidos quando do vencimento previsto no contrato. Ora, por dedução lógica, o simples registro contábil, nos períodos questionados, não tem, por si só, o condão de modificar o prazo de vencimento da obrigação contratual.

Portanto, diferentemente do que alega a impugnante, não é que a lei não preveja a incidência quando ocorre a disponibilidade jurídica. Se houver o vencimento da obrigação, a lei já presume o pagamento para efeitos da caracterização do critério de conexão. A lei fez uma utilização *lato sensu* do conceito de pagamento idealizado no critério de conexão. Tanto é que os termos "creditados" e "empregados" permitem que haja um encontro de contas entre as parte e que os rendimentos não sejam efetivamente "pagos".

Nada obstante, inexistente acusação de que os valores tributados se tratam de obrigações vencidas e não pagas. As autoridades fiscais se apegaram aos valores provisionados contabilmente (tudo indica que ao final de cada semestre) sem se preocupar com o fato de que o item 7.2 do Contrato de Colaboração Técnica prevê um prazo de 90 (noventa) dias após o término de cada período semestral para que o pagamento dos royalties fossem efetuados (vide fls. 18 e 19 inscritas no volume digitalizado do processo em papel). Não há qualquer informação sobre a existência ou não de pagamentos no prazo estipulado.

Processo nº 10283.721498/2009-19
Acórdão n.º **1302-003.572**

S1-C3T2
Fl. 293

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator