



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

Processo nº 10882.001555/2006-48
Recurso nº 163.273 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2202-16.967 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de junho de 2008
Matéria IRRRF
Recorrentes SONY PICTURES HOME ENTERTAINMENT DO BRASIL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/03/2000, 31/05/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 31/03/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001

CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. As importâncias pagas, creditadas, empregadas ou remetidas ao exterior, por fonte localizada no País, a título de rendimentos estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda, exclusivo na fonte, cuja apuração e recolhimento deve ser realizado na data do pagamento, do crédito, do emprego ou da remessa. A incidência tem característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

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

O simples crédito contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor. O fato gerador do imposto na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se,

necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Francisco Assis de Oliveira Junior - Presidente da 2ª Câmara da 2ª Seção
(Sucessora da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes)

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Redator Ad Hoc Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ana Maria Ribeiro dos Reis (Presidente), Giovanni Christian Nunes Campos, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Luciano Inocêncio dos Santos (suplente convocado), Rubens Maurício Carvalho, Janaina Mesquita Lourenço de Souza e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

SONY PICTURES HOME ENTERTAINMENT DO BRASIL LTDA., contribuinte inscrito no CNPJ nº 01.343.611/0001-03, com domicílio fiscal na cidade do Barueri, Estado de São Paulo, à Avenida Tamboré, nº 25 – Conjunto 600 - Bairro Alphaville, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal em Osasco - SP, inconformado com a decisão de primeira instância de fls. 406/429, prolatada pela Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 635/647.

Contra a contribuinte foi lavrado, em 29/09/2006, o Auto de Infração de Imposto de Renda na Fonte (fls. 388/397), com ciência pessoal em 03/10/2006, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 5.852.723,61 (padrão monetário da época do lançamento), a título de Imposto de Renda na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% calculado sobre o valor do imposto de renda, relativo aos fatos geradores ocorridos nos anos de 1999 a 2001.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora constatou falta de recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior - Comercialização e Distribuição de Obras Audiovisuais, em decorrência dos fatos relatados no Termo de Verificação Fiscal 2005.00123/15, anexo ao presente Auto de Infração sobre valores creditados a título de juros e variação cambial de empréstimo com empresa vinculada situada no exterior. Infração capitulada nos artigos 683, 713 e 706, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/199).

O Auditora-Fiscal da Receita Federal, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 382/387, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte atua na exploração de obras audiovisuais cinematográficas estrangeiras, cujos direitos de exibição, reprodução e comercialização pertenciam a época dos fatos a empresa "COLUMBIA TRISTAR — COMERCIO INTERNACIONAL (MADEIRA) LTDA.", doravante denominada de "licenciadora", sediada a Ilha da Madeira, em Portugal, conforme consta das cópias da tradução juramentada do contrato de licenciamento e seu aditamento, anexados às folhas 32 a 54;

- que como forma de remunerar a "licenciadora", o contribuinte obrigava-se contratualmente a entregar-lhe periodicamente um percentual de seu faturamento mensal, acarretando a ocorrência de fato gerador do IRRF, caracterizado pelo pagamento, crédito, emprego ou remessa para beneficiário situado no exterior;

- que analisando a argumentação contida na carta do contribuinte verifica-se que a empresa efetua mensalmente um crédito contábil a favor do produtor estrangeiro, equivalente a 60% do faturamento mensal, em conta do passivo (718421550900.2270.01 —

"Desp. Royalties — Home Office", e lança a contrapartida a débito de conta de despesa operacional (718421550020.6052.01 "Particip. Produtor Part. USA");

- que este lançamento origina, na data do crédito contábil, o fato gerador do IRRF imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) Rendimentos de Residentes ou Domiciliados no Exterior Comercialização e Distribuição de Obras Audiovisuais (Código **5192**), conforme previsão legal contida no Artigo 706 do Decreto 3000/99, a seguir transcrito;

- que o valor creditado contabilmente a favor do produtor estrangeiro já caracteriza a ocorrência do fato gerador do IRRF, independentemente da efetiva remessa ao exterior, que pode ocorrer em data futura, de acordo com a conveniência e disponibilidades de caixa da empresa, ou até mesmo nem ser remetido ao exterior;

- que observe-se, portanto, a existência de dois eventos distintos nesta questão, um deles caracterizado pelo crédito contábil a favor do produtor estrangeiro, e outro caracterizado pela efetiva remessa do numerário ao exterior;

- que o contribuinte informou que a remessa ao exterior realizada em 22/11/2000, denominada como "Remessa n°. 40", no valor líquido de R\$ 1.300.000,00, era proveniente de valores já tributados pelo IRRF em fevereiro e março de 1999, mediante provisões destinadas ao pagamento de direitos autorais devidos ao produtor estrangeiro, a Columbia Tristar Comércio Internacional (Madeira) LDA - Portugal, tendo apresentado como comprovação os documentos que foram juntados às folhas 22 a 31;

- que analisando os cálculos contidos na carta do contribuinte observa-se que o IRRF devido nos meses de fevereiro e março de 1999 foi tributado à alíquota de 10%, em aparente divergência com a determinação do Artigo 706 do Decreto 3000/99, que estabelece a alíquota de 25%;

- que questionado sobre a divergência, o contribuinte comunicou, verbalmente, a existência da Decisão de Consulta 163, de 01 de junho de 1999, cuja cópia foi anexada às folhas 55 a 57, através da qual a MIT da SRRF/8a, em atendimento a consulta formulada pelo próprio contribuinte, emitiu decisão informando que as remessas a Ilha da Madeira estavam sujeitas a alíquota favorecida de 10%, por conta da Convenção Brasil/Portugal;

- que tendo constatado que o contribuinte aplicou irregularmente a alíquota de 10% no IRRF, nos períodos de fevereiro e março de 1999, esta fiscalização procedeu a lavratura do Auto de Infração do processo 410 16175.000350/2005-27, cientificado ao contribuinte em 29/11/2005, tendo relatado os fatos através do Termo de Verificação Fiscal 2005.00123/06, cuja cópia foi anexada às folhas 59 a 63;

- que a planilha do contribuinte informa que o país destinatário das remessas numeradas de 43 a 50 é Portugal, no entanto, analisando os respectivos contratos de câmbio, que foram anexados às folhas 72 a 115, observa-se que todas as remessas foram destinadas de fato aos Estados Unidos, país para o qual deveria ser aplicada a alíquota de 25%;

- que, portanto, verifica-se a existência de irregularidades por falta de aplicação da alíquota de 25% prevista no artigo 706 do Decreto 3000/99, incidente sobre os créditos contábeis a favor do produtor estrangeiro realizados nas datas de 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 29/10/1999, 30/11/1999 e 31/12/1999, uma vez que o contribuinte não cumpriu, nas efetivas remessas do numerário ao

exterior, a condição que lhe permitia aplicar a alíquota favorecida de 10%, a saber, o envio do numerário à Ilha da Madeira;

- que esta fiscalização elaborou demonstrativos individualizados da apuração do IRRF a lançar, referente aos fatos geradores ocorridos em 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 29/10/1999, 30/11/1999 e 31/12/1999, que seguem anexados ao presente termo e foram juntados as folhas 361 a 369;

- que diante das irregularidades apuradas procedi ao lançamento dos créditos de IRRF - Rendimentos de Residentes ou Domiciliados no Exterior - Comercialização e Distribuição de Obras Audiovisuais, decorrentes dos créditos contábeis efetuados em 31/03/2000, 31/05/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 31/12/2000, 31/10/2001, 31/03/2001, 31/10/2001, através do auto de infração que foi anexado a folha 388 do processo 10882.001555/2006-48;

- que cabe ressaltar que a Fazenda Nacional somente poderia ter constatado a falta de tributação nos citados períodos a partir da data das correspondentes efetivas remessas ao exterior, posto que somente nesta ocasião o fisco teria conhecimento de que o contribuinte remeteu os recursos aos Estados Unidos, cabendo a aplicação da alíquota de 25%. Observe-se que antes da data da remessa ao exterior o fisco deveria considerar em seus cálculos a alíquota favorecida de 10%, posto que o crédito contábil foi efetuado a favor da licenciadora sediada na Ilha da Madeira;

- que o DARF da folha 155 não foi considerado nos cálculos do demonstrativo da folha 381, uma vez que a data informada em seu campo "PERÍODO DE APURAÇÃO" é 31/03/2002, e a data informada no campo "VENCIMENTO" 6 26/03/2002, não havendo qualquer acréscimo legal que permita considerá-lo como sendo referente a um fato gerador ocorrido em 31/12/2001;

- que a Guia MinC/SDAV também não foi considerada uma vez que em seu campo "Vencimento" consta a data 26/03/2002 e não há qualquer acréscimo legal que permita considerá-la como sendo referente a um fato gerador cujo vencimento ocorreu em 31/12/2001;

- que o contribuinte informou em sua carta de 18/05/2006, anexada à folha 179, que as retenções de IRRF dos períodos 11/2001 e 12/2001 foram efetuadas nos termos do Mandado de Segurança 2002.61.00.011889-6, cuja cópia de algumas peças foi anexada às folhas 180 a 197;

- que analisando o texto da ação inicial e da liminar concedida, verifica-se que o contribuinte foi autorizado, por decisão judicial de 17/06/2002, a efetuar depósitos judiciais referentes a 10% do valor do IRRF devido, equivalentes à diferença de alíquota de 15%, que o contribuinte entende ser aplicável ao IRRF sobre créditos ao produtor estrangeiro, e a alíquota de 25%, prevista no artigo 706 do Decreto 3000/99;

- que ocorre que o contribuinte não apresentou depósitos judiciais hábeis a prestar-se para os períodos de apuração 11/2001 e 12/2001. O depósito apresentado pelo contribuinte, cuja cópia encontra-se a folha 199, foi recolhido em 21/06/2002 e não apresenta qualquer evidência de referir-se aos fatos geradores ocorridos em 30/11/2001 e 31/12/2001;

- que, além disso, o próprio contribuinte apresentou a cópia de uma carta de seu escritório de advocacia, anexada à folha 198, endereçada a "Motion Picture Association", na

qual consta a informação de que o depósito de R\$496,315,13 é referente ao recolhimento de IRRF dos períodos de fevereiro a maio de 2002;

- que diante das irregularidades apuradas procedi ao lançamento dos créditos de IRRF - Rendimentos de Residentes ou Domiciliados no Exterior — Comercialização e Distribuição de Obras Audiovisuais, decorrentes dos créditos contábeis efetuados em 30/11/2001 e 31/12/2001, através do auto de infração que foi anexado folha 388 do processo 10882.00155512006-48.

Em sua peça impugnatória de fls. 406/429, instruída pelos documentos de fls. 430/591, apresentada, tempestivamente, em 01/11/2006, o contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o imposto cobrado em decorrência dos fatos geradores ocorridos até 31/03/2001 já foi atingido pela decadência, conforme será demonstrado abaixo. Apenas o imposto cobrado com base nos fatos geradores ocorridos em 31/10/2001, 30/11/2001 e 31/12/2001 não decaiu;

- que a decadência é regulada no Código Tributário Nacional por dois dispositivos, quais seja, o artigo 173 e o artigo 150, parágrafo 4º. O artigo 173, regra geral, determina que o prazo de decadência é contado do primeiro dia do ano seguinte ao de ocorrência do fato gerador. O artigo 150, parágrafo 4º, aplica-se aos tributos sujeitos a lançamento por homologação e determina que o prazo de decadência é contado da data de ocorrência do fato gerador;

- que o auto de infração, por sua vez, somente foi lavrado em 29 de setembro de 2006, de forma que somente pode abranger fatos geradores ocorridos após 29 de setembro de 2001. Consequentemente, já decaiu o direito da Receita Federal exigir o imposto decorrente dos fatos geradores ocorridos nas seguintes datas: 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/03/2000, 31/05/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 31/12/2000, 31/01/2001 e 31/03/2001;

- que nos termos do artigo 685 do Regulamento, o fato gerador do imposto de renda na fonte ocorre no momento do pagamento, crédito, remessa, entrega ou emprego dos rendimentos aos beneficiários residentes no exterior, o que ocorrer primeiro;

- que, no caso, as datas acima apontadas correspondem ao momento no qual a obrigação de efetuar o pagamento da remuneração se tomou exigível, momento este em que ocorreu o "crédito" e que o credor domiciliado no exterior passou a ter a disponibilidade jurídica sobre o rendimento;

- que, entretanto, a fiscalização adotou um absurdo entendimento para suportar a inclusão de créditos tributários decaídos no Auto de Infração. Em resumo, o auditor fiscal entendeu que o Imposto de Renda Retido na Fonte tem dois fatos geradores, quais sejam a data do crédito contábil e da remessa, conforme transcrição de trecho do termo de verificação fiscal;

- que diante do exposto, verifica-se que o auto de infração é totalmente improcedente com relação aos fatos geradores ocorridos até 29 de setembro de 2001, na medida em que houve a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do CTN;

- que não obstante o direito de a Receita Federal estar decaído, o imposto cobrado pelo Auto de Infração em decorrência dos fatos geradores ocorridos de 30/04/1999 a 31/12/1999 não pode subsistir, pois a alíquota de 10% aplicada pela Impugnante tem base na Convenção Brasil-Portugal para evitar a dupla tributação, firmada em 22 de abril de 1971;

- que resumidamente, a autoridade fiscal entendeu que a Impugnante não tinha o direito de utilizar a alíquota reduzida de 10% prevista no artigo 12 da mencionada convenção na medida em que a remessa, embora tenha sido feita em favor de empresa domiciliada em Portugal, foi feita fisicamente para uma conta corrente nos Estados Unidos. O seguinte trecho do termo de verificação fiscal é importante;

- que verifica-se, portanto, que o Auto de Infração está baseado no entendimento de que a Convenção não se aplica nos casos em que a remessa foi fisicamente efetuada para um terceiro país, ainda que em favor de beneficiário residente em Portugal. Entretanto, conforme será demonstrado, para fins de aplicação da Convenção o importante é a residência/domicílio das partes, pouco importando a origem ou o destino dos recursos;

- que, no caso, as remessas de rendimentos decorrentes da exploração de obras cinematográficas foram efetuadas pela Impugnante, empresa constituída de acordo com as leis brasileiras e domiciliada no Brasil, em favor da empresa Columbia Tristar Internacional (Madeira) LDA., criada de acordo com as leis portuguesas, com sede na Ilha da Madeira e domiciliada em Portugal. O anexo contrato de licenciamento evidencia que o credor era a citada empresa portuguesa (doc. anexo);

- que a fiscalização entendeu que os fatos geradores ocorreram em 30/11/2001 e 31/12/2001, datas em que houve um lançamento contábil do valor da remuneração no passivo da Impugnante;

- que como o imposto somente foi recolhido no último dia útil do terceiro mês subsequente ao mês a que se refere a remuneração, dias 26 de fevereiro e 26 de março de 2002, conforme DARFs anexas (docs. anexos), a fiscalização considerou que os pagamentos foram feitos em atraso. Entretanto, nos termos do contrato celebrado entre a Impugnante e a Columbia Tristar Home Entertainment Inc. (doc. anexo), a remuneração somente era devida 90 dias depois de sua apuração, nos termos da cláusula 10;

- que, assim, embora os lançamentos contábeis tenham sido feitos em 30/11/2001 e 31/12/2001, quando da elaboração da demonstração, em atenção ao princípio contábil do conservadorismo, o fato é que o vencimento das obrigações, que caracteriza a disponibilidade jurídica, fato gerador do imposto de renda, somente ocorreu no último dia útil do terceiro mês subsequente. Assim, as guias DARF recolhidas em 25/02/2002 e 31/03/2003, exatamente no terceiro mês subsequente à apuração da remuneração, não devem ser vistas como recolhimentos em atraso;

- que, por fim a fiscalização ainda considerou que houve falta de pagamento parcial, na medida em que as guias DARF e MINC mencionadas nos dois itens precedentes totalizam apenas 15% do valor dos rendimentos, ao passo que a fiscalização entendeu que o imposto é devido à alíquota de 25%;

- que, contudo, os 10% restantes foram depositados judicialmente conforme as guias de depósito anexas, nos autos da ação nº2002. 61.00.011889-6, por meio da qual a Impugnante discute a legalidade do artigo 706 do Regulamento do Imposto de Renda, o qual

indica como base legal para a alíquota de 25% o artigo 7º da Lei 9.779/99, aplicável a prestações de serviços;

- que a anexa guia de depósito comprova o depósito judicial de R\$ 496.315,13 em 21/06/2002, sendo R\$ 404.142,93 de principal, multa de R\$ 76.770,69 e juros de R\$ 15.401,51. Ou seja, a Impugnante depositou o principal acrescido dos encargos moratórios, o que implica na suspensão do crédito tributário;

- que, não obstante, ainda que não houvesse o depósito, é importante lembrar que a Impugnante recolheu, na data de ocorrência do fato gerador, 10% a título de CIDE, conforme guias anexas, por equívoco. Assim, caberia ao Fisco considerar o pagamento da CIDE para fins de efetuar o lançamento do imposto de renda retido na fonte, na medida em que os tributos são alternativos, inexistindo a possibilidade de pagamento de imposto de renda de 25% e de CIDE de 10% (com exceção do caso em que o beneficiário é residente em paraíso fiscal).

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pela impugnante, a Quarta Turma da Delegacia de Julgamento em Campinas - SP conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que compulsando-se os autos, verifica-se, da própria escrituração levada a efeito pela pessoa jurídica fiscalizada, mais particularmente do Balancete Sintético, que o lançamento da despesa de "royalties", ao qual alude o Fisco, foi registrado sob o título -Desp. Royalties-Home Office", vinculando-se a outro lançamento, intitulado "Particip. Produtor-Part. USA", conforme a própria fiscalização atesta em seu relatório fiscal, transcrito neste voto;

- que tal fato, por si só, já denota que a contabilização da despesa foi em detrimento de obrigação com credor estrangeiro domiciliado nos Estados Unidos, estando em conforme com o contrato de câmbio tomado como referência pela fiscalização;

- que ressalte-se que o lançamento contábil identifica perfeitamente que se trata de remessa a participação de produtor residente nos USA, e não que se trata de remessa de rendimentos destinada a uma conta-corrente mantida nos Estados Unidos por beneficiário residente na Ilha da Madeira, conforme faz crer a contribuinte em sua defesa;

- que ocorrendo primeiro o lançamento do crédito contábil ao produtor estrangeiro, este configura o fato gerador do IRRF, consoante disposto no art. 706 do RIR/99, tendo em vista que o registro denota a disponibilidade econômica dos rendimentos ao credor estrangeiro, pois a correspondente titularidade jurídica passou a integrar seu patrimônio;

- que considerando que cumpre ao sujeito passivo o recolhimento do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa, trata, a hipótese, de lançamento por homologação, desde que constatada a efetiva existência de pagamento prévio pelo administrado, o que, no caso presente, foi devidamente atestado pelo Fisco, conforme demonstrativos de fls. 361/381;

- que nessas condições, o prazo decadencial para a constituição de eventual crédito tributário deve observar as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, contando-se 5 anos a partir da ocorrência do fato gerador, ou seja, do registro contábil dos rendimentos de "royalties";

- que tendo sido contabilizados os "royalties" nas datas de 30/04/99 a 31/12/99; 31/03/00; 31/05/00; 31/07/00 a 31/10/00; 31/12/00; 31/01/01; 31/03/01 e 31/10/01 a

31/12/01, impõe-se reconhecer que na data da ciência do auto de infração, em 03/10/2006, já havia expirado o prazo decadencial relativamente aos fatos geradores ocorridos em 30/04/99 a 31/12/99; 31/03/00; 31/05/00; 31/07/00 a 31/10/00; 31/12/00; 31/01/01 e 31/03/01, remanescendo o direito a constituição, apenas, da exigência relativa aos fatos geradores ocorridos em 31/10/2001, 30/11/2001 e 31/12/2001;

- que é unicamente em relação a esses períodos que se adentra ao mérito da questão. Quanto a tais períodos, estão fora da abrangência da citada Convenção entre o Brasil e Portugal, pois esta deixou de vigorar em 1º/01/2000, fato reconhecido pela própria contribuinte, inclusive, consoante se denota da impugnação;

- que em relação a tais fatos geradores, aponta a fiscalização outras infrações:

- que para o período de 31/10/2001, acusa a existência de diferença na base de cálculo, verificada do confronto dos registros contábeis e fiscais da autuada. A autuada expressamente concorda com essa infração e apresenta o respectivo DARF do recolhimento (fls. 519);

- que inexistindo o litígio relativamente ao débito apontado, cumpre apenas a alocação do pagamento para extinção do correspondente crédito tributário no valor equivalente ao recolhimento efetuado, nos termos do art. 156, I, do Código Tributário Nacional — CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

- que quanto aos períodos de apuração 30/11/2001 e 31/12/2001, a fiscalização ressalta que a interessada passou a calcular o imposto à alíquota de 15%, por força de Mandado de Segurança, e que não demonstrou a necessária vinculação dos depósitos judiciais, constantes de fls. 199, autorizados em liminar para a suspensão da parcela dos 10% remanescentes, bem como a vinculação das guias de recolhimento apresentadas às fls. 154, 155 e 156, correspondentes ao imposto calculado à alíquota de 15%;

- que, com efeito, a cópia do Mandado de Segurança, constante de fls. 180/197, acusa que a autuada discute na esfera judicial a aplicação do artigo 706 do Regulamento do Imposto de Renda, o qual indica como base legal para a alíquota de 25% o artigo 7º da Lei 9.779, de 19 de janeiro de 1999, normativo ao qual a contribuinte entende não estar sujeita, em razão da sua atividade não envolver prestação de serviços, protestando pelo recolhimento do imposto à alíquota de 15%, como antes previsto na Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

- que veja-se que o pedido feito pela contribuinte foi recebido pelo Juízo como Medida Administrativa de Depósito, sendo que a suspensão do crédito tributário correspondente ao valor obtido pela aplicação da diferença de alíquota, de 10%, ficou condicionada à apresentação dos depósitos;

- que depreende-se que a interessada não pretende discutir no processo administrativo o mérito da aplicação da alíquota de 25%, demonstrando interesse apenas na apropriação, nos cálculos feitos pela fiscalização, dos depósitos judiciais e dos DARF desconsiderados, os quais julga suficientes para cancelar a exigência;

- que, com efeito, resta configurado um óbice intransponível na apreciação administrativa de eventuais razões da impugnação relativas ao crédito tributário do IRRF,

correspondente ao valor obtido pela aplicação da diferença de alíquota questionada em Juízo, de 10%;

- que, deveras, a via administrativa não é o foro competente para discussão de inconstitucionalidade de lei, matéria de competência do Poder Judiciário por força do próprio texto constitucional. Ademais, a via judicial é uma opção adotada pela contribuinte no seu livre exercício de escolha;

- que veja-se que o pedido feito pela contribuinte foi recebido pelo Juízo como Medida Administrativa de Depósito, sendo que a suspensão do crédito tributário correspondente ao valor obtido pela aplicação da diferença de alíquota, de 10%, ficou condicionada à apresentação dos depósitos;

- que depreende-se que a interessada não pretende discutir no processo administrativo o mérito da aplicação da alíquota de 25%, demonstrando interesse apenas na apropriação, nos cálculos feitos pela fiscalização, dos depósitos judiciais e dos DARF desconsiderados, os quais julga suficientes para cancelar a exigência;

- que, com efeito, resta configurado um óbice intransponível na apreciação administrativa de eventuais razões da impugnação relativas ao crédito tributário do IRRF, correspondente ao valor obtido pela aplicação da diferença de alíquota questionada em Juízo, de 10%;

- que deveras, a via administrativa não é o foro competente para discussão de inconstitucionalidade de lei, matéria de competência do Poder Judiciário por força do próprio texto constitucional. Ademais, a via judicial é uma opção adotada pela contribuinte no seu livre exercício de escolha;

- que compulsando-se os autos, nota-se que o pagamento acolhido pela fiscalização, de fls. 153, aponta que a contribuinte vinculou ao período de apuração 30/11/2001 o vencimento de 25/02/2002, para o qual foi recolhida a importância de R\$51.730,00, sem qualquer acréscimo legal, que corresponde exatamente a 30% do imposto calculado a alíquota de 15%, sobre a base de cálculo de R\$1.149.555,82;

- que a guia de recolhimento do MinC, constante de fls. 154, não apresenta campo para o preenchimento do período de apuração, porém indica data de vencimento bastante próxima daquela acima, de 26/02/2002, para a qual foi recolhida a importância de R\$120.703,36, também sem qualquer acréscimo legal, que corresponde exatamente a 70% do imposto calculado à alíquota de 15%, sobre a mesma base de cálculo acima apontada (R\$1.149.555,82);

- que nestes termos, considerando a sistemática de vencimento e recolhimento adotada pela pessoa jurídica no pagamento do DARF de fls. 153, estendendo igual tratamento ao pagamento de fls. 154, é possível admitir que este se reporta, também, ao fato gerador de 30/11/2001;

- que, assim, impõe-se o aproveitamento do pagamento de fls. 154 para o fato gerador de 30/11/2001, eis que a atividade do lançamento não pode comportar dúvidas, sob pena de atingidos os atributos de certeza e liquidez do crédito tributário;

- que quanto aos recolhimentos de fls. 155 e 156, em que pese as importâncias envolvidas corresponderem exatamente a 30% e 70% do imposto calculado à alíquota de 15% sobre a base de cálculo apurada em 31/12/2001 (R\$1.611.786,85), não há nos

respectivos documentos de arrecadação quaisquer outras informações capazes de vincular tais pagamentos ao período de apuração 31/12/2001;

- que, em verdade, os dados dos documentos apontam para fato gerador e vencimentos distintos, ocorridos em março de 2002. Para se cogitar de eventual erro no preenchimento dos documentos de arrecadação, necessário se faria o confronto do balancete, do livro razão e dos recolhimentos do imposto, também relativos ao período de março de 2002, o que não consta do presente processo;

- que, nessas condições, não há como se infirmar o lançamento fiscal, relativamente a tal parcela do crédito tributário.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/03/2000, 31/05/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 31/03/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001

DECADÊNCIA. IRRF. RENDIMENTOS DE RESIDENTES E/OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. DIREITOS AUTORAIS. OBRAS AUDIOVISUAIS.

O imposto sobre a renda retido na fonte incidente sobre "remessa de rendimentos a residentes e/ou domiciliados no exterior é de tributação exclusiva na fonte, sujeitando-se ao lançamento por homologação na existência do pagamento antecipado do tributo.

Havendo, no ordenamento jurídico, Acordo Internacional para evitar a bitributação, as circunstâncias materiais concorrem para a distinção do critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária e, portanto, para a distinção do próprio fato gerador da obrigação tributária.

O fato gerador da obrigação se dá no momento da efetivação do crédito, conforme disponibilidade econômica ou financeira, o que ocorrer primeiro, a partir do qual transcorre o prazo de 5 anos, para a contagem do prazo decadencial, na existência do pagamento antecipado.

Depreendendo-se da escrituração o mesmo indicio extraído do contrato de câmbio, qual seja, de que a remessa de rendimentos foi destinada a País não abrangido por tributação favorecida, o fato apreendido de ambos documentos é o mesmo. Ocorrendo primeiro o lançamento do crédito contábil ao produtor estrangeiro, este evento configura o fato gerador do IRRF.

In casu, tendo sido contabilizados os "royalties" nas datas de 30/04/99 a 31/12/99; 31/03/00; 31/05/00; 31/07/00 a 31/10/00; 31/12/00; 31/01/01; 31/03/01 e 31/10/01 a 31/12/01, impõe-se reconhecer que, na data da ciência do auto de infração, em

03/10/2006, já havia expirado o prazo decadencial relativamente aos fatos geradores ocorridos em 30/04/99 a 31/12/99; 31/03/00; 31/05/00; 31/07/00 a 31/10/00; 31/12/00; 31/01/01 e 31/03/01, remanescendo o direito constituição, apenas, da exigência relativa aos fatos geradores ocorridos em 31/10/2001, 30/11/2001 e 31/12/2001.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001

PA 31/10/2001. IRRF. RENDIMENTOS DE RESIDENTES E/OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. DIREITOS AUTORAIS. OBRAS AUDIOVISUAIS. DIFERENÇA NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

Mantêm-se a exigência fiscal para a qual há a concordância expressa da contribuinte, cumprindo apenas a alocação do pagamento para extinção do correspondente crédito Tributário no valor equivalente ao recolhimento efetuado, nos termos do art. 156, I, do Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

PA 30/11/2001 E 31/12/2001. IRRF. RENDIMENTOS DE RESIDENTES E/OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. DIREITOS AUTORAIS. OBRAS AUDIOVISUAIS.

I) ALÍQUOTA. CONCOMITÂNCIA.

A propositura de ação judicial, antes ou após o procedimento fiscal de lançamento, com o mesmo objeto, implica a renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa a quem caberia o julgamento. Já, outros aspectos do lançamento, não submetidos na esfera judicial, são passíveis de apreciação na esfera administrativa.

II) SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Não se logrando demonstrar nos autos a necessária vinculação dos depósitos judiciais efetuados aos períodos de apuração questionados, impõe-se a manutenção da cobrança do respectivo crédito tributário.

III) EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A CIDE condiciona-se ao regime de aproveitamento de crédito nas operações subseqüentes, não comportando sua vinculação a débitos de IRRF.

Eventuais pedidos de compensação devem seguir rito específico, nos termos da legislação de regência, cuja competência para apreciação é do Delegado da Receita Federal da jurisdição fiscal da contribuinte.

Retifica-se a exigência na proporção dos recolhimentos de IRRF cuja vinculação restou demonstrada.

Lançamento Procedente em Parte

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/12/2011 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 19/12/2011 por

NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 24/01/2012 por FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JUNI

Impresso em 12/04/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA

Deste ato, a Presidência da Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, recorre de ofício ao então Primeiro Conselho de Contribuintes, atualmente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em conformidade com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 375, de 2001.

Da mesma forma, após ser cientificado da decisão de Primeira Instância, em 01/10/2007, conforme Termos constantes às fls. 630/634, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (30/10/2007), o recurso voluntário de fls. 635/647, no qual demonstra irresignação contra a parte da decisão mantida, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a Delegacia de Julgamento de Campinas acolheu a manifesta existência de decadência arguida pela Recorrente. Além disso, reconheceu o pagamento do débito relacionado ao período de 30/10/2001 determinando que "cumpre apenas a alocação do pagamento para a extinção do correspondente crédito tributário no valor equivalente ao recolhimento efetuado, nos termos do art. 156, I, do Código Tributário Nacional (..)" (página 21 do Acórdão ora recorrido);

- que adicionalmente, o Acórdão reconheceu como tendo sido corretamente paga a parcela do IRRF devida com base na guia MINC, referente aos 15% não discutidos em juízo, relacionados ao crédito contábil de 30/11/2001 (item "a" do quadro (iii) acima), de modo a retirá-la do cômputo dos valores consolidados ainda exigidos;

- que o Acórdão em questão confirmou que remanesce: "(..) o direito a constituição, apenas, da exigência relativa aos fatos geradores ocorridos em 31/10/2001, 30/11/2001 e 31/12/2001. E é unicamente em relação a esses períodos que se adentra o mérito da questão" (na mesma página 21). Assim, apesar de o Acórdão tecer comentários superficiais que tangenciam, de alguma forma, o mérito dos valores que ele próprio julgou como decaídos, resta claro que tais observações não têm nenhum valor. É certo, portanto, que tal mérito somente poderia ser novamente analisado caso o recurso de ofício fosse julgado procedente por este Colendo Conselho de Contribuintes, sendo aberto novo prazo Recorrida (ora Recorrente), nos termos do art. 33, parágrafo 1º, do Decreto nº 70.235/72 - o que se admite apenas para fins de argumentação, já que manifesta e cabal é a ocorrência da decadência, não sendo cabível deferimento do recurso de ofício;

- que, por outro lado, o Acórdão da Delegacia de Julgamento manteve a cobrança dos demais valores não decaídos, referentes a pagamentos não reconhecidos pela autoridade fiscal (itens "b", "c", "d" e "e" do quadro (iii) acima), afirmando que supostamente não teria sido comprovada a efetiva vinculação entre os valores pagos / depositados a título de tributo e os períodos avaliados;

- que, entretanto, as alegadas irregularidades inexistem, uma vez que a fiscalização não verificou corretamente a data de ocorrência do fato gerador e não considerou o recolhimento feito a título de CIDE e/ou o depósito judicial;

- que conforme será demonstrado a seguir, tal parcela da decisão não se sustenta, sendo merecedora de reforma. Diante do exposto, faz-se necessária a interposição do presente Recurso Voluntário;

- que quanto aos créditos contábeis ocorridos em 30/11/2001 e 31/12/2001, como o imposto somente foi recolhido no último dia útil do terceiro mês subsequente ao mês a que se refere a remuneração, dias 26 de fevereiro e 26 de março de 2002 (conforme DARFs juntados ao processo anteriormente, doc. 5 da Impugnação), a fiscalização considerou que os pagamentos foram feitos em atraso. Entretanto, nos termos do contrato celebrado entre a Recorrente e a Columbia Tristar Home Entertainment Inc. — igualmente juntado quando da impugnação administrativa, a remuneração somente era devida 90 dias depois de sua apuração, nos termos da cláusula 10;

- que, assim, embora os lançamentos contábeis tenham sido feitos em 30/11/2001 e 31/12/2001, quando da elaboração da demonstração, em atenção aos princípios contábeis da competência e do conservadorismo, o fato é que o vencimento das obrigações, que caracteriza a disponibilidade jurídica, fato gerador do imposto de renda, somente ocorreu no último dia útil do terceiro mês subsequente. Assim, as guias DARF e as guias MINC, recolhidas no final dos meses de fevereiro e março de 2002 — exatamente no terceiro mês subsequente à apuração da remuneração, não devem ser vistas como recolhimentos em atraso;

- que, como dito, trata-se de um mero formalismo, sendo bastante simples a maneira de comprovar-se que, de fato, trata-se de valor relacionado a 31/12/2001: o imposto pago, somando guia DARF com MINC, equivale *exatamente* a 15% de R\$ 1.611.786,85, que é a base de cálculo do período. Ora, não se pode admitir como razoável a interpretação de que isso seria unicamente uma coincidência, uma obra do acaso! Em vista do Princípio Legal (e não apenas Constitucional, razão pela qual pode ser suscitado na via administrativa) da Razoabilidade, é imperioso concluirmos que todo o IRRF devido em relação ao crédito contábil de 31/12/2001 foi corretamente recolhido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Redator Ad Hoc Designado

Inicialmente é de se ressaltar, que em face da necessidade da formalização da decisão proferida no acórdão nº 106-16.967, de 26 de junho de 2008, processo atualmente de competência da 2ª Seção de Julgamento, e tendo em vista que o Conselheiro Luciano Inocêncio dos Santos, relator do processo, não mais faz parte de nenhum dos colegiados que integram o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o presidente da 2ª Câmara da 2ª Seção resolveu me designar, como redator **ad hoc**, para formalizar o acórdão já proferido, nos termos do item III do art. 17 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

= QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO =

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise, dos autos do processo, se verifica, que a Delegacia de Julgamento de Campinas acolheu a manifesta existência de decadência arguida pela Recorrente. Além disso, reconheceu o pagamento do débito relacionado ao período de 30/10/2001 determinando que "cumpre apenas a alocação do pagamento para a extinção do correspondente crédito tributário no valor equivalente ao recolhimento efetuado, nos termos do art. 156, I, do Código Tributário Nacional (..)", bem como, adicionalmente, o Acórdão reconheceu como tendo sido corretamente paga a parcela do IRRF devida com base na guia MINC, referente aos 15% não discutidos em juízo, relacionados ao crédito contábil de 30/11/2001, de modo a retirá-la do cômputo dos valores consolidados ainda exigidos.

Assim sendo, constata-se que a Primeira Instância decidiu tomar conhecimento da impugnação por apresentação tempestiva para, no mérito deferi-la, determinando o cancelamento parcial do crédito tributário constituído, baseado, principalmente, no argumento chave de que o direito da Fazenda Nacional constituir os créditos tributários lançados já havia decorrido em razão da decadência, amparado no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional – CTN, bem como reconheceu o correto pagamento do IRRF sobre o fato gerador de 30/11/2001.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Como é sabido o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato impositivo, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se tão somente obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...).

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(...).

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...).

4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O parágrafo único do artigo 173 do Código Tributário Nacional, altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É incontestado que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de 5 anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Da mesma forma há tributos, como é o caso do imposto de renda pessoa física, que a Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após 5(cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (no caso de contribuinte omissor na entrega da declaração de rendimentos), se aquela se der após esta data.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código Tributário Nacional, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

Ora, próprio Código Tributário Nacional fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do Código Tributário Nacional, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil

para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código Tributário Nacional, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional.

Assim, não tenho dúvidas de que o imposto de renda na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, se encaixa nesta regra, onde a própria legislação aplicável atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, de calcular e recolher os impostos, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, eles não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, da obrigação tributária, pois esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento do imposto em questão.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do Código Tributário Nacional, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio Código Tributário Nacional.

Se faz necessário lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Nessas condições, o prazo decadencial para a constituição de eventual crédito tributário deve observar as disposições do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, contando-se 5 anos a partir da ocorrência do fato gerador.

Tendo sido considerados como fato geradores dos "royalties" nas datas de 30/04/99 a 31/12/99; 31/03/00; 31/05/00; 31/07/00 a 31/10/00; 31/12/00; 31/01/01; 31/03/01 e 31/10/01 a 31/12/01, impõe-se reconhecer que na data da ciência do auto de infração, em 03/10/2006, já havia expirado o prazo decadencial relativamente aos fatos geradores ocorridos em 30/04/99 a 31/12/99; 31/03/00; 31/05/00; 31/07/00 a 31/10/00; 31/12/00; 31/01/01 e 31/03/01, remanescendo o direito a constituição, apenas, da exigência relativa aos fatos geradores ocorridos em 31/10/2001, 30/11/2001 e 31/12/2001.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGÓ PROVIMENTO.

=QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO =

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Com já dito, anteriormente, quando da análise do recurso de ofício, toda a discussão, neste processo, teve início em razão das remessas efetuadas para o exterior. Restou para análise em recurso voluntário os créditos contábeis ocorridos em 30/11/2001 e 31/12/2001, como o imposto somente foi recolhido no último dia útil do terceiro mês subsequente ao mês a que se refere a remuneração, dias 26 de fevereiro e 26 de março de 2002 (conforme DARFs juntados ao processo anteriormente, doc. 5 da Impugnação), a fiscalização considerou que os pagamentos foram feitos em atraso.

Alega o recorrente, que embora os lançamentos contábeis tenham sido feitos em 30/11/2001 e 31/12/2001, quando da elaboração da demonstração, em atenção aos princípios contábeis da competência e do conservadorismo, o fato é que o vencimento das obrigações, que caracteriza a disponibilidade jurídica, fato gerador do imposto de renda, somente ocorreu no último dia útil do terceiro mês subsequente. Assim, as guias DARF e as guias MINC, recolhidas no final dos meses de fevereiro e março de 2002 — exatamente no

terceiro mês subsequente à apuração da remuneração, não devem ser vistas como recolhimentos em atraso.

Observa-se, que trata-se de valor relacionado a 31/12/2001: o imposto pago, somando guia DARF com MINC, equivale *exatamente* a 15% de R\$ 1.611.786,85, que é a base de cálculo do período.

Ora, não se pode admitir como razoável a interpretação de que isso seria unicamente uma coincidência. Em vista das provas acostadas nos autos e em razão do Princípio Legal e Constitucional e em do princípio da razoabilidade, é imperioso concluirmos que todo o IRRE devido em relação aos créditos contábeis de 31/10/2001 e 31/12/2001 foram corretamente recolhidos.

Não há dúvidas no processo em questão, que a infração lançada foi falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre as importâncias creditadas contabilmente a beneficiário domiciliado no exterior, por empresa situada no País (a autuada), a título de rendimentos.

Da mesma forma restou claro nos autos, que a autoridade fiscal autuante entendeu que o registro contábil dos referidos encargos, a crédito da conta de passivo relativa à obrigação existente configuraria fato gerador do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os rendimentos a serem pagos àquela sociedade situada no exterior. Conseqüentemente, a fiscal autuante lavrou o auto de infração em epígrafe para exigir do recorrente o IRF incidente sobre os referidos créditos contábeis, lançados em 31/10/2001; 30/11/2001 e 31/12/2001.

Como se vê, a questão aqui discutida, se resume no fato em se definir quando é que ocorre o fato gerador relativo aos pagamentos dos rendimentos incorridos em decorrência dos serviços prestados de pessoa vinculada localizada no exterior.

A decisão de primeira instância entende que a empresa beneficiária está sujeita à retenção na fonte quando ocorrer o crédito, ou seja, o lançamento contábil da fonte pagadora (crédito contábil) e não o crédito bancário do rendimento.

De acordo com a legislação tributária o imposto de renda somente se torna devido após a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento (art. 43 do CTN).

Extraio Alguns excertos doutrinários que prontamente ilustram essa premissa:

A disponibilidade jurídica consiste no direito de usar a renda, ou os proventos, definitivamente constituídos na forma da lei, alcançando os atos e operações colhidos pelo direito; como é o caso de salários, honorários, vencimentos etc. (resultantes do trabalho), e dos juros, aluguéis e lucro nas operações imobiliárias etc. (decorrentes de aplicação do capital). A disponibilidade econômica prende-se a uma situação de fato irrelevante ao direito (ganhos de jogos), ou até mesmo de situação ilícita (contrabando, juros usurários).” (Curso de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, 1997, pp.266-267).

Por disponibilidade econômica ou jurídica pode-se, resumidamente, entender como sendo a obtenção de um conjunto de bens, valores e/ou títulos por uma pessoa física ou jurídica, passíveis de serem transformados ou convertidos de imediato em numerário. Para ser

tributada pelo Imposto de Renda, a disponibilidade deve ser efetivamente adquirida; não se cogita a sua incidência se houver, apenas, potencialidade de se adquirir estas disponibilidades.” (Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, 5ª Ed. São Paulo: Frase Editora, 1998, p. 1, nota de rodapé).

Para Gomes de Souza, disponibilidade econômica corresponde a rendimento ou provento realizado, ou seja, dinheiro em caixa. Já a disponibilidade jurídica corresponde a rendimento ou provento adquirido, isto é, do qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro. No pensamento do ilustre professor, a disponibilidade econômica inclui a jurídica; a recíproca, todavia, não é verdadeira.” (Roberto Quiroga Mosquera. Renda e Proventos de Qualquer Natureza - Imposto e o Conceito Constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 70).

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).

O Plenário do XI Simpósio Nacional de Direito Tributário, sobre a questão formulada – “Que se entende por aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza?” - conclui o seguinte: A aquisição de disponibilidade jurídica de renda e proventos de qualquer natureza é a obtenção de direitos de crédito, não sujeitos a condição suspensiva.

Aquisição de disponibilidade econômica de renda e proventos de qualquer natureza é a obtenção da faculdade de usar, gozar ou dispor de dinheiro ou de coisas nele conversíveis, entrados para o patrimônio do adquirente por ato ou fato jurídico.” (Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 12, Resenha Tributária, 1987, p.413-4).

Enfim, é entendimento que a disponibilidade econômica corresponde à entrega do dinheiro; e a jurídica, ao crédito, isto é, à colocação da renda ou provento à disposição do titular.

Para configurar renda, as prestações que passam a compor o patrimônio do sujeito passivo haverão de ser disponíveis, ou seja, livres, desimpedidas, desembaraçadas, isentos de condições ou reservas.

Assim, é lógico que o imposto não pode ser cobrado antes da ocorrência da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento, fato que nos leva a concluir que as importâncias creditadas contabilmente, por fonte localizada no País, a título de rendimentos somente ensejará fato gerador de imposto, se antes dele ou concomitantemente a ele, já tiver ocorrido a aquisição da disponibilidade jurídica da renda.

Ora, na situação dos autos, 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.

Os rendimentos são passíveis de tributação no momento do pagamento, da entrega, do emprego, ou da remessa. Entretanto, nos caso de crédito contábil, somente, nas situações em que estiver caracterizada a disponibilidade jurídica, a exemplo, do vencimento da obrigação.

A disponibilidade jurídica, só existe quando o beneficiário do rendimento dispõe de título, não sujeito à condição, termo ou modo, para realizar seu direito de crédito, convertendo a disponibilidade jurídica em disponibilidade econômica.

No caso dos autos, os rendimentos só serão 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.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido dar provimento ao recurso voluntário.

Nelson Mallmann



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

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do **Acórdão nº 106-16.967**.

Brasília/DF, 20 de dezembro de 2011

(Assinado digitalmente)

Francisco Assis de Oliveira Junior
Presidente da Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

(.....) Apenas com ciência

(.....) Com Recurso Especial

(.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____/____/____

Procurador (a) da Fazenda Nacional