

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 12448.725783/2014-71**ACÓRDÃO** 3302-014.815 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 18 de setembro de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** WEDO DO BRASIL SOLUÇÕES INFORMÁTICAS LTDA**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE**

Período de apuração: 01/11/2009 a 31/12/2011

ROYALTIES. REMESSAS PARA O EXTERIOR. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O lançamento contábil (crédito em conta do passivo) não constitui, por si só, fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000. A hipótese de incidência da CIDE-royalties exige que as importâncias sejam efetivamente pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários domiciliados no exterior, por fonte situada no País.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para considerar como realizado o fato gerador da CIDE na data da efetiva remessa dos recursos para o exterior.

*Assinado Digitalmente***Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de auto de infração (fls. 528 e ss), através do qual foi consubstanciada exigência de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), no valor principal de R\$ 450.241,64.

Ao valor principal do crédito tributário lançado, referente aos anos-calendário 2009 a 2011, somam-se multa de ofício de 75% e juros de mora, calculados com emprego da taxa Selic.

A infração foi descrita como "INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CIDE INCIDENTE SOBRE REMESSA DE VALORES AO EXTERIOR".

O lançamento derivou da identificação de contratação de remessas de valores ao exterior, a título de remuneração de serviços prestados, sem o correspondente recolhimento de CIDE e, igualmente, sem a devida confissão em DCTF.

Observou a fiscalização, que, no curso do procedimento fiscal, foi efetuado pagamento de valor referente ao tributo lançado, sem acréscimos legais.

Cientificada do lançamento em 17/07/2014 (fls. 517/518), a interessada interpôs, no dia 15 do mês seguinte, a impugnação de fls. 540 e ss, alegando:

- que o vencimento das obrigações contratadas foi postergado para o momento em que o tributo foi efetivamente recolhido;
- que, apesar de não ter assumido o ônus do IRRF, o fisco realizou o cálculo da CIDE acrescentando tal imposto ao valor bruto da remuneração;
- que a fiscalização não levou em conta os recolhimentos efetuados;
- que o auto de infração é nulo, por ter exorbitado o que constava do mandado de procedimento fiscal (MPF).

A 9ª Turma da DRJ - Rio de Janeiro (DRJ-RJO), em sessão datada de 13/05/2020, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação. Foi exarado o Acórdão nº 12-116.585, às fls. 602/636, com a seguinte Ementa:

PROVA. JUNTADA POSTERIOR. PRECLUSÃO.

Em regra, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, por referir-se a fato ou a direito superveniente, ou por destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

A realização de perícia ou diligência tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, presentes os elementos

suficientes para a resolução da lide, desnecessária é a determinação de realização de diligência ou perícia.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem um dispositivo normativo que lhes atribua eficácia vinculante, não constituem normas complementares de direito tributário.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). ALTERAÇÕES. CIÊNCIA.

O MPF é mero instrumento administrativo de controle interno da atividade fiscal, por conseguinte documento sem qualquer feição atribuidora de poderes à autoridade fiscal para a realização do lançamento, prerrogativa funcional esta decorrente de lei. As alterações do MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, bem como aquelas relativas a tributos a serem examinados e a período de apuração, são procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela autoridade emitente, sendo a ciência de tais alterações pelo sujeito passivo através do sítio da RFB na Internet, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizou o início do procedimento fiscal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.

RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. CIDE. REMESSA. CREDITAMENTO.

O recolhimento de contribuição de intervenção no domínio econômico sobre rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior deve ser feito quando da ocorrência do fato gerador, que corresponde ao pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de rendimentos, o que ocorrer primeiro.

ÔNUS. IRRF. BASE DE CÁLCULO. CIDE.

O valor do imposto de renda retido na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da contribuição de intervenção no domínio econômico, independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus do valor retido.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-RJO, apresentou Recurso Voluntário em 26/06/2020, às fls. 646/674.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF)

Nesta preliminar, o Recorrente apresenta seus argumentos nos seguintes termos:

18. Visando promover fiscalização sobre atividades da RECORRENTE, a Receita Federal do Brasil instaurou MPF n. 070.0100.2013.00002-0, delimitando, assim, os tributos e os períodos a serem fiscalizados, veja-se:

(...)

19. Como se verifica, o MPF-F sobre o qual se sustenta a autuação ora combatida limitou o âmbito da fiscalização ao IRPJ e ao IRRF, limitando o período do procedimento de janeiro de 2010 a dezembro de 2010.

20. Sucede, contudo, que, não obstante a clara limitação da competência do auditor fiscal em relação ao IRPJ e IRRF, o i. auditor procedeu à verificação de supostas ilegalidades relativas à CIDE, extrapolando por completo os limites procedimentais estabelecidos pelo MPF-F, suas competências, e, consequentemente, lavrando auto de infração nulo de pleno direito.

21. Ou seja, o Mandado de Procedimento Fiscal (“MPF”) limitou a atividade fiscal à fiscalização de IRPJ e IRRF, porém, o auditor promoveu lançamento referente a tributo diverso (CIDE) e em período de apuração distinto daqueles fixados no MPF-F (2009 a 2011), maculando o auto de infração por vício insanável de nulidade.

(...)

28. Isto posto, relembra-se que o lançamento tributário previsto no artigo 142 do CTN é ato administrativo vinculado cuja validade depende da observância, pela autoridade lançadora, de todos os requisitos legais para sua concretização. A não observância de tais requisitos resultará invariavelmente na nulidade do ato, por violação ao princípio da legalidade.

29. A própria Administração Tributária, visando proporcionar maior legitimidade e validade aos atos de seus agentes e garantir direitos do contribuinte, criou o citado Mandado de Procedimento de Fiscal (MPF). As Portarias que o

regulamentam, indubitavelmente, devem ser observadas pela Administração Tributária, como bem aponta o acórdão proferido pela DRJ/RJO nas fls. 24 e se extrai dos artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

(...)

33. Dessa forma, resta claro que o auto de infração é nulo de pleno direito, sendo necessário o cancelamento integral da cobrança.

Contudo, apesar da irresignação do contribuinte, a matéria já está pacificada na instância administrativa, nos termos da Súmula CARF nº 171:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Pelo exposto, voto por rejeitar o pedido de nulidade do Auto de Infração.

III – DA LEGÍTIMA POSTERGAÇÃO DO VENCIMENTO DAS OBRIGAÇÕES

Nesta preliminar, o Recorrente apresenta seus argumentos nos seguintes termos:

34. A autuação em comento se fundamenta em interpretação incorreta quanto ao aspecto temporal do fato gerador da CIDE. A Lei nº 10.168/00 estabelece o fato gerador da CIDE-Remessas em seu artigo 2º, § 2º, veja-se:

(...)

35. A legislação atinente ao Imposto de Renda também estabelece critério temporal do fato gerador como a data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos (Decreto nº 3.000/99, art. 708, parágrafo único):

“Art. 708. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido prestada (...)

Parágrafo único. A retenção do imposto é obrigatória na data do pagamento, crédito entrega, emprego ou remessa dos rendimentos.” – grifou-se.

36. A despeito do aspecto temporal dos fatos geradores da CIDE e do IRRF, a fiscalização conclui que o vencimento das obrigações daria ensejo à incidência de ambos os tributos, sem que, pasmem, qualquer pagamento, remessa ou creditamento tivesse ocorrido:

(...)

38. Do acima exposto, resta evidente que o i. auditor, bem como o acórdão recorrido, utilizam a figura do crédito contábil derivado de suposto vencimento da obrigação como justificativa para manter as exigências fiscais. Contudo, a referida

conclusão somente pôde ser atingida pelo fato de terem desconsiderado a dilação de prazo estabelecida entre credor e devedor.

39. A Fiscalização ignora por completo a postergação do vencimento das obrigações para o ano de 2013, estabelecida entre credor e devedor, que acaba por postergar também a disponibilidade da renda pelo beneficiário. Veja-se os artigos 18.2 e 18.3 do contrato da RECORRENTE com a WEDO de Portugal (DOC.6):

(...)

40. O simples fato de a RECORRENTE lançar contabilmente o valor em seu passivo não torna devida a CIDE por não ter ocorrido o vencimento da obrigação, legitimamente postergado pelas partes de comum acordo.

(...)

43. O acórdão ora recorrido afirma ser imprescindível que ao instrumento em que se fundou a modificação das datas de vencimento houvesse sido dada fé por terceiro desinteressado a presente lide (fls. 32). Ora, inexistente na legislação pátria qualquer requisito a esse respeito. Como dito, trata-se de partes relacionadas, logo, o formalismo usualmente dispensado a partes não relacionadas, visando à proteção dos interesses de ambos, não se aplica ao caso. A dilação de prazo, portanto, deu-se mediante cartas plenamente válidas e eficazes.

(...)

B) Do aspecto temporal do fato gerador da CIDE – Equiparação ao fato gerador do IRRF

49. Conforme já asseverado, não obstante a clara definição do fato gerador da CIDE constante no artigo 2º, § 2º da Lei n. 10.168/00, a autuação se arrima sobre ditames aplicáveis ao IRRF, haja vista a semelhança quanto ao aspecto temporal do fato gerador dos tributos.

(...)

53. Como bem elucida a ementa do acórdão n. 1302-004.271, destacado acima, a Súmula 158 do CARF prevê que os fatos geradores da CIDE Royalties e do IRRF, incidentes sobre as remessas ao exterior para remuneração de serviços técnicos, são comuns.

54. E colocando pá de cal na discussão, a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais já firmou orientação sobre a insuficiência do crédito para configuração do fato gerador do Imposto de Renda, senão veja-se:

(...)

55. Pode-se, pois, concluir que mero crédito contábil não pode ser arvorado como fato gerador da CIDE e, portanto, a tributação realizada pela ora RECORRENTE, na data da efetiva remessa ao exterior, no momento do vencimento ajustado entre as partes, foi absolutamente correta, de pleno acordo com o estabelecido em lei.

56. Por todo o exposto, requer-se a reforma do acórdão recorrido, para se reconhecer a inexistência de obrigação de pagamento da CIDE.

Vejamos, inicialmente, os termos da autuação, conforme TERMO Nº 14 – VERIFICAÇÃO FISCAL (IRRF E CIDE), às fls. 10/30:

1.1. A presente ação fiscal, com esteio no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) em epígrafe, versa sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e Contribuição de Intervenção nº Domínio Econômico (CIDE), ambos os tributos incidentes sobre remessas ao exterior e referentes aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2009 (2º semestre), 2010 e 2011. O aludido MPF também contempla a auditoria do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), que é objeto de processo administrativo diverso deste.

1.2. Neste contexto, o início do procedimento ocorreu em 24/01/2013, data em que o Termo nº 01 - Início de Ação Fiscal, de 21/01/2013, foi recepcionado na sede da empresa.

(...)

2.7. Das Infrações Apuradas:

Em consonância com os textos normativos acima enumerados fica evidenciado que os fatos geradores do IRRF e da CIDE têm como elo comum o pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de valores ao exterior, a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, a residentes ou domiciliados no exterior.

O cerne da questão aqui examinada cinge-se na verificação da impropriedade alusiva ao aspecto temporal adotado no cumprimento da obrigação tributária principal, pois que embora ocorridos os fatos geradores nas épocas em que executados os serviços contratados, não houve apuração, confissão em DCTF e nem pagamento dos tributos nos vencimentos previstos na legislação. Os pagamentos observados através dos DARF's, código de receita 0473 - IRRF – Rendimentos Trabalho – Resid. Exterior, no valor de R\$ 1.215.743,54 (em 15/05/2013), bem como o referente ao código de receita 8741 – CIDE Remessas ao Exterior, no valor de R\$ 853.153,36, em 13/06/2013, foram extemporâneos e se deram sem os devidos acréscimos legais, estando a fiscalizada sob procedimento de fiscalização. Os aludidos DARF's foram alocados (indevidamente) à DCTF alusiva aos fatos geradores de maio de 2013, como faz prova o extrato do sistema (DCTF) anexo aos autos.

Quando a norma legal menciona pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa de valores ao exterior, pelas espécies de serviços supra descritos, deve-se atentar para as mais variadas modalidades de ocorrência do fato gerador. É desprovido de sentido imaginar que somente as remessas através de contratos de câmbio constituem o fato gerador que origina a obrigação tributária, senão todas as demais hipóteses previstas configurar-se-iam letra morta. O Codex Tributário define precisamente, em seu art. 116, o momento da ocorrência do fato gerador:

(...)

Nesse contexto, pode-se asseverar, placidamente, que a verificação de qualquer uma das hipóteses acima enumeradas - pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa de valores ao exterior, pelas espécies de serviços supra descritos -, faz nascer a obrigação tributária, aquela que primeiro se constituir, cuide-se de situação de fato ou de direito, como assinalado no art. 116 supra. Essa conclusão está estampada nos itens 3, 11 e 12, da Solução de Divergência Cosit nº 04, de 25 de abril de 2005, que, ao examinar pontos discordantes das decisões da Divisão de Tributação (Disit) da Superintendência Regional da Receita Federal na 8ª Região Fiscal (SRRF08) e da Disit da Superintendência Regional da Receita Federal na 6ª Região Fiscal (SRRF06), concluiu que a divergência pende-se apenas à taxa de câmbio aplicável, mas ambas as Soluções destacam que o fato gerador pode ocorrer na data do crédito contábil, se este se verificar previamente à remessa. Vejamos os itens 3, 11 e 12:

(...)

11. Dúvidas poderiam existir quanto à data do câmbio a ser considerada para a base de cálculo em reais do imposto de renda na fonte, se para uma mesma situação ocorressem duas dessas ações em momentos distintos, por exemplo, na hipótese de juros devidos a um não residente, onde primeiramente ocorreria o registro contábil do crédito e, posteriormente, a remessa do montante ao credor. Assim, concordam as Disit que, ocorrendo em primeiro lugar o crédito, antecedendo a remessa, configura-se o fato gerador nesse primeiro ato, momento em que o imposto deverá ser retido e recolhido.

(...)

Como dissemos alhures, impensável desvincular a CIDE do mesmo tratamento conferido ao IRRF. Destarte, a jurisprudência administrativa concernente à CIDE, seguindo os ditames da legislação, segue a mesma orientação observada para o IRRF:

(...)

Diante do acima exposto, é forçoso concluir que a partir do vencimento das obrigações contabilizadas pela fiscalizada, em face de sua controladora no exterior, nasce a obrigação tributária do IRRF e CIDE, em razão da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda pelo beneficiário, independente que as remessas dos recursos ao exterior tenham sido efetivadas bem posteriormente.

De acordo com a negociação assumida pelas partes, como retrata a cláusula 8.3, abaixo reproduzida, os valores devidos à prestadora dos serviços deveriam ser remetidos em até 90 (noventa) dias contados do recebimento das respectivas faturas, tornando-se a partir de então exigíveis:

(...)

A Fiscalizada anexou, na resposta do item 3, do Termo nº 11 – Intimação Fiscal, de 13/05/2014 - através do qual se indagava a respeito da ausência de encargos moratórios, nº pagamento realizado em atraso em maio de 2013 -, diversas comunicações de sua controladora (WEDO CONSULTING - SISTEMAS DE INFORMAÇÃO S/A) que indicavam dilação do prazo para pagamento. Cumpre registrar que tais comunicações não alteram o status quo dos fatos geradores, já prontos e acabados, nos termos do art. 116, do CTN, desde os vencimentos originais contratualmente previstos (90 dias da emissão da fatura), especialmente porque:

(...)

Logo, diante de todas as considerações acima retratadas, para fins de apuração dos fatos geradores dos tributos em exame, devem ser consideradas as datas correspondentes aos vencimentos originais das obrigações registradas nos documentos fiscais apresentados, vale dizer, noventa dias após a emissão de cada um deles, como rezam as cláusulas contratuais 8.3, 18.2 e 18.3.

Por conseguinte, cumpre perfazer o lançamento de ofício dos valores de IRRF e CIDE, como se pagamento qualquer tivesse sido realizado, sem prejuízo do direito de ulterior pedido de compensação, por parte do sujeito passivo, como adiante indicado.

2.8. Imputação de Pagamento De fato, diante da hipótese como o que configura o caso vertente, em que o sujeito passivo realiza pagamento intempestivo de tributo, no curso da ação fiscal, ao tempo em que já não mais contava com os benefícios da espontaneidade, esse é o procedimento aplicável, como preconiza a Solução de Consulta Interna COSIT n.º 11, de 18/12/2002, cuja ementa transcrevemos:

“[...] pagamento erroneamente efetuado, antes da lavratura do auto de infração, por sujeito passivo que perdera a espontaneidade, não tem o condão de interromper o curso normal da ação fiscal. Deve ser lançado o crédito tributário total, sendo o pagamento efetuado utilizado para amortização do crédito tributário apurado, cobrando-se eventual saldo remanescente.”

A metodologia acima preceituada dará ensejo, necessariamente, à imputação proporcional, calcada no art. 163, do CTN. Com efeito, o pagamento feito após o vencimento do tributo, sem os devidos acréscimos legais (multa de mora e juros), dá azo à cobrança de todo o crédito tributário, havendo-se que partilhar o valor recolhido a destempo entre o principal, a multa e os juros incidentes em relação aos fatos geradores ocorridos. Os resíduos decorrentes do integral aproveitamento do pagamento extemporâneo, a título de principal, devem ser exigidos com os encargos legais previstos.

Assiste razão ao recorrente. Com efeito, a legislação dispõe sobre a matéria da seguinte forma:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

(...)

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, **a cada mês**, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

(...)

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (Incluído pela Lei nº 10.332, de 2001)

Como se depreende da norma, a contribuição incide mês a mês, ou seja, à medida que os valores forem sendo pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o exterior. Caso o pagamento fosse devido desde a assinatura dos respectivos contratos, seria desnecessário constar essa ressalva no texto legal.

Quanto ao termo “creditados”, está claro que se refere a valores que possam ter sido creditados, por algum meio, no exterior, para cumprimento da obrigação contratual. A interpretação do dispositivo, por todo o seu teor, demonstra que o legislador quis abranger todas as possibilidades de “transferência” de valores para residentes ou domiciliados no exterior, sem dar margem a qualquer tipo de exceção.

Não faz sentido afirmar que o termo “creditados”, estando numa mesma frase junto com as expressões “pagos, entregues, empregados ou remetidos”, que denotam verdadeira transferência econômica, com disponibilidade financeira imediata, pudesse ser interpretado como se estivesse se referindo simplesmente a “registrado na contabilidade” do devedor, sem qualquer demonstração de que o valor efetivamente “deixou o país”, e esteja disponível para o credor.

Nesse sentido já decidiu este Conselho, conforme os seguintes precedentes:

i) Acórdão nº 3402-004.392, Sessão de 26 de setembro de 2017:

EMENTA

CIDE. ROYALTIES. REMESSAS PARA O EXTERIOR. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O lançamento contábil (crédito em conta do passivo) não constitui, por si só, fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000. A hipótese de incidência da CIDE-royalties exige que as importâncias sejam efetivamente pagas, creditadas, entregues,

empregadas ou remetidas a beneficiários domiciliados no exterior, por fonte situada no País.

(...)

VOTO

(...)

2. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA CIDE-ROYALTIES

Alcançando o mérito do caso, cumpre analisar em que momento se dá o fato gerador da CIDE-royalties, pois é essa a questão controvertida: enquanto a Recorrente oferecia à tributação da Contribuição somente os valores quando eles eram efetivamente remetidos ao beneficiário no exterior, a Fiscalização entendeu que o momento adequado para ser considerada a incidência é o lançamento contábil dessas remessas, realizados anteriormente à sua ocorrência.

A DRJ utilizou como pressuposto, para avaliar o entendimento da autoridade fiscal, o artigo 43 do CTN, que trata do imposto sobre a renda, que “tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.”

Não foi à toa que a instância a quo se referiu à legislação do imposto sobre a renda para tecer seu julgamento. Afinal, a hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), estampado no artigo 710 do RIR/99, é a mesma da CIDE-royalties, positivada no artigo 2º, §3º da Lei n. 10.168/2001, in verbis:

(...)

Entendo, contudo, que a discussão não deveria descambar para a problemática da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Isto porque o artigo 2º, § 3º da Lei n. 10.168/2001 é claro sobre a necessidade de efetivo aporte de valores para o exterior, por qualquer das situações que sejam ali descritas (pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa, em sentido estrito), para o beneficiário no exterior.

Ora, como é consabido, a ciência contábil não cria fatos, mas sim os relata. Dentre tais fatos, encontrar-se-ão eventualmente situações que se subsomem à determinada hipótese de incidência tributária, ou não. Assim, o simples lançamento contábil não substitui o fato gerador da CIDE, que é a remessa, em sentido lato, de valores para o exterior, como impõe a lei. Por tal razão, o momento da ocorrência do fato gerador deve ser sempre o segundo, e não o primeiro.

Assim vem decidindo este Conselho, conforme se depreende das ementas abaixo colacionadas:

(...)

No presente caso, o que se contabiliza são os rendimentos brutos da Recorrente, sobre os quais, por contrato celebrado com pessoa jurídica situada no exterior,

ela deverá pagar a título de royalties o percentual de 3%. Assim, é hialino que nesse momento ainda não ocorreu a remessa, em sentido lato, de qualquer valor para o estrangeiro e, conseqüentemente, não ocorreu ainda o fato gerador da CIDE-royalties. Daí já se conclui pela improcedência do raciocínio abraçado pela fiscalização nesta parte do lançamento tributário.

De toda sorte, mesmo entendendo que não seja apropriada tal discussão para o presente caso - pois o CTN expressamente determina em seu artigo 455 que a lei pode atribuir à fonte pagadora a responsabilidade pelo recolhimento do imposto sobre a renda -, consigno também meu entendimento acerca do argumento da fiscalização avalizado pela DRJ, no sentido de que o termo “creditado”, constante do artigo 2º, § 3º abrangeria o lançamento contábil (crédito de conta de passivo relativo à obrigação existente), no qual já haveria disponibilização econômica da renda (artigo 43 do CTN) e, portanto, a ocorrência do fato gerador tanto do IRRF como da CIDE-royalties.

Maior equívoco não poderia haver.

Falar em renda é falar em acréscimo patrimonial a um conjunto de bens e direitos. Nesse sentido, temos que a disponibilidade jurídica da renda se configura no exato instante em que a renda for auferida, produzida, independentemente do efetivo recebimento em espécie – “accrual basis”-, representando assim o título jurídico que o beneficiário possui da realização em dinheiro. De outro lado, a disponibilidade econômica se dá quando a renda auferida tiver sido efetivamente recebida pelo seu titular, vale dizer, é o dinheiro em caixa – “cash basis”.

Em qualquer das duas situações, portanto, os valores que passam a compor o patrimônio do contribuinte devem estar livres, desimpedidos, para que seja caracterizada a disponibilidade econômica ou jurídica e, conseqüentemente, ocorrido o fato gerador do imposto sobre a renda, nos moldes do artigo 43 e do artigo 114 do CTN.

No presente caso, o lançamento contábil de crédito na conta de passivo não traz a disponibilidade econômica, tampouco a jurídica da renda, para o beneficiário no exterior.

Também sobre esse ponto é tranquila a jurisprudência do CARF, com inúmeros julgados sobre o IRRF, dos quais destaco a título exemplificativo o caso abaixo, julgado pela CSRF em 2014:

(...)

Assim é que o lançamento contábil por si só não acarreta na disponibilidade econômica ou jurídica da renda (remessa dos valores para o exterior), mas sim relata fato que ocorrerá no futuro, quando efetivamente vencerá a obrigação ou serão entregues os valores devidos ao beneficiário no exterior. Chega a ser óbvia - porém necessária porque vem passando despercebida nesse processo -, a constatação de que o beneficiário no exterior não dispõe, nem jurídica nem

economicamente, de valores que estão simplesmente contabilizados por empresa situada em país estrangeiro (Brasil).

Assim, mais uma vez conclui-se pela improcedência da autuação fiscal ao considerar o momento da ocorrência do fato gerador da CIDE-royalties na data do lançamento contábil (crédito em conta do passivo). O momento da ocorrência do fato gerador da CIDEroyalties confunde-se com a própria materialidade da Contribuição, somente se aperfeiçoando com a efetiva remessa de valores para o beneficiário no exterior, conforme o artigo 2º, § 3º da Lei n. 10.168/2001. Dessarte, deve ser cancelada a autuação nesse ponto.

ii) Acórdão nº 9202-003.120, Sessão de 26 de março de 2014:

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 creditadas ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação, consoante os prazos ajustados em contrato. 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 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.

iii) Acórdão nº 3202-000.455, Sessão de 20 de março de 2012:

EMENTA

LANÇAMENTO CONTÁBIL. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O lançamento contábil não constitui, por si só, fato gerador da CIDE.

VOTO

(...)

Alega a querelante a improcedência do lançamento referente ao pagamento efetuado em 27/04/2001, relativo à transferência de tecnologia e know how decorrente de contrato firmado com a empresa “Iberdrola Investimentos”. Entende que, tendo sido efetuado o lançamento contábil em conta representativa de passivo em 31/12/2000, não teria ocorrido fato gerador da CIDE, vez que a Lei nº. 10.168/2000 passou a ter seus efeitos somente a partir de 1º/01/2001.

Quanto a esta matéria, a antiga Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes já decidiu, por unanimidade de votos, no sentido de que o simples lançamento contábil não constitui fato gerador da CIDE. Veja-se:

(...)

Assim, conforme asseverou a autoridade julgadora de primeira instância, a celebração do contrato e o respectivo lançamento contábil não autorizam a exigência da CIDE, sendo imprescindível a efetiva remessa dos valores aos beneficiários no exterior.

Isto porque o lançamento contábil representa somente o registro de um evento econômico, não se constituindo no próprio evento em si. A ocorrência do fato econômico é que faz nascer a obrigação de pagar a CIDE e este se dá quando da efetiva remessa dos valores devidos. Demais disso, se assim não o fosse, teríamos uma norma improfícua, vez que o lançamento contábil sempre precede o pagamento.

iv) Acórdão nº. 302-39165, Data da Sessão: 04/12/2007:

CIDE. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O lançamento contábil não constitui, por si só, fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

IV – DA ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DA INCLUSÃO DO IRRF AO VALOR BRUTO DA**INVOICE**

Neste tópico, o Recorrente apresenta seus argumentos nos seguintes termos:

58. Apesar de a RECORRENTE não ter assumido o ônus do IRRF e ter recolhido a CIDE em relação ao valor BRUTO das remessas (valor da remessa antes do IRRF) o Fisco distorceu o entendimento consignado na solução de divergência COSIT n. 17 e promoveu o cálculo da CIDE com a inclusão do IRRF ao valor bruto da invoice. Veja-se trecho do relatório fiscal:

(...)

60. O que ocorreu de fato foi que o i. auditor não considerou o valor líquido remetido, mas levou em conta o valor bruto e adicionou o IRRF.

61. A prática adotada pelo fisco corresponde à absurda dupla adição do IRRF ao valor líquido da remessa. Ou seja, o auditor adicionou o IRRF ao valor bruto da invoice, incorrendo em patente “bis in idem”!

62. Note-se, ainda, que a solução de divergência com base na qual a Fiscalização e o acórdão ora recorrido se embasam não determina a adição do IRRF ao valor bruto remetido ao exterior, mas tão somente determina que a base de cálculo da CIDE será sempre o próprio valor bruto das remessas, daí a razão pela qual o COSIT menciona que o IRRF compõe a base de cálculo das remessas, independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus do tributo: o IRRF sempre será acrescido ao valor líquido da remessa.

63. Contudo, no caso em análise, o Fisco adicionou o IRRF no valor bruto remetido (sem o desconto do IRRF) fazendo a CIDE incidir sobre uma base de cálculo indevidamente alargada.

64. A base de cálculo da CIDE é o valor da remuneração, sendo, portanto, ilegal qualquer tipo de distorção de tal remuneração visando majorar a base de incidência da contribuição. Veja decisão do CARF em sessão de 29 de janeiro de 2014 a este respeito:

(...)

67. A CIDE incide sobre o valor da remuneração pactuada em contrato, sendo incabível incluir em sua base de cálculo o IRRF incidente sobre o mesmo fato, independentemente de quem assume o ônus financeiro.

Vejamos o que consta do Relatório Fiscal:

2.9. Apuração dos Valores Devidos:

Após a verificação do pagamento extemporâneo do IRRF e CIDE (Maio e Junho de 2013), a Fiscalizada foi intimada, através do item 5, do Termo nº 10 – Intimação Fiscal, de 16/04/2014, a apresentar a composição histórica dos valores quitados de cada um dos tributos, através de planilha eletrônica em que constassem os valores da base de cálculo (Serviço), nº invoice/nota fiscal, data de emissão, valor

original dos tributos (IRRF e CIDE), e o valor pago. A apresentação da planilha solicitada, denominada “Composição Histórica do IRRF e da CIDE Pagas em 15/05/2013 e 13/06/2013”, se deu em 06/05/2014. Foi observada perfeita correlação entre os dados nela inseridos e os constantes das invoices emitidas pela controladora, no que tange ao valor bruto, bem como à data de emissão, desde a primeira de nº 33000110, de 22/08/2005, até a de nº 30012835, emitida em 04/12/2012 (esta última é desconsiderada do lançamento por não estar abrangida nº período auditado). Através da planilha em apreço, verifica-se que o IRRF e CIDE pagos a destempo, em maio e junho de 2013, vinculam-se a 94 (noventa e quatro) invoices, a maior parte das quais foram inseridas nos autos do presente processo.

Destarte, a partir dos dados constantes da planilha em comento, foi elaborado o “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IRRF E CIDE”, que constitui o Anexo 1 ao presente termo fiscal. O aludido demonstrativo traz à lume os valores efetivamente devidos a título de IRRF e de CIDE, em decorrência do vencimento de cada uma das obrigações (invoices) contraídas pela Fiscalizada em face de sua controladora no exterior, ou seja, noventa dias após a emissão, quando se verificaram os fatos geradores. Da planilha “Composição Histórica do IRRF e da CIDE...” foi conservada numeração do número de ordem (como recebido originalmente), tendo sido reordenados os dados por ordem cronológica referente ao vencimento das obrigações (data do fato gerador). Foram mantidas apenas as datas correspondentes aos fatos geradores objetos do lançamento de ofício. A taxa de câmbio aplicável, para a conversão de Euros em Reais, é a equivalente a de venda na data do fato gerador, consoante disposto no art. 83, I, b, da Lei nº 8.981/95 (dispositivo legal acima reproduzido), as quais foram extraídas do sítio do Banco Central do Brasil.

De observar que, como a fonte pagadora (Fiscalizada) não assumiu o IRRF (consoante pacto aditivo datado de 02/01/2004), o percentual de 15% incide sobre o valor bruto de cada invoice. No que tange à CIDE, por seu turno, a base de cálculo deve ser composta pelo valor bruto acrescido do valor do IRRF, ainda que a fonte pagadora não tenha assumido o ônus deste último. Esse é o entendimento sustentado pela Cosit em exame de divergência, conforme indica a Solução que se segue:

(...)

A aplicação do entendimento acima resulta da necessária observância aos preceitos da Solução de Divergência, em vista da força cogente que se lhe impõe, ex vi o disposto no art. 9º, da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Apesar da irresignação do contribuinte, a matéria já se encontra pacificada na instância administrativa, nos termos da Súmula CARF nº 158:

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou

domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, **ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido.**

Sendo o valor do IRRF pago dentro do país, sempre deverá ser acrescido ao valor da remessa ao exterior, pouco importando quem assumiu o ônus financeiro pelo tributo retido.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

V – DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para considerar como realizado o fato gerador da CIDE na data da efetiva remessa dos recursos para o exterior.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares