



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.732017/2014-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.317 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2019
Recorrente PARAMOUNT PICTURES BRASIL DISTRIBUIDORA DE FILMES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011

IRRF. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país. O simples registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira, Efigênio de Freitas Junior e Lizandro Rodrigues de Sousa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Presidente

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira – Relator

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que manteve a lavratura de Auto de Infração de IRRF sobre remessas ao exterior a título de pagamento de royalties de obras audiovisuais no AC 2010 no valor global, incluída multa regular de ofício e juros, de **R\$ 7.337.707,28**.

O lançamento de ofício tomou por critério de apuração da base de cálculo os valores creditados na contabilidade em favor dos beneficiários no exterior, totalizados mensalmente, ao passo que a Recorrente alega ter-se baseado nos efetivos pagamentos, inclusive no que diz respeito às suas datas.

O procedimento fiscal também resultou em lavratura de CONDECINE e de IRPJ/CSLL, os quais não são objetos deste processo, mas se encontram descritos no mesmo Termo de Verificação Fiscal.

No curso da fiscalização, depois de resposta à Intimação de 28/05/2014, onde foi solicitada a comprovação dos valores lançados na DIPJ 2011 a título de Royalties e Assistência Técnica-Exterior, bem como Outros Custos, o contribuinte apresentou o demonstrativo "REMESSAS PRODUTOR 2010" com a apuração dos valores mensais remetidos ao exterior no ano de 2010. As beneficiárias no exterior foram identificadas como a Paramount Pictures Global (VGN) e a Universal Studios International.

Em sede de Impugnação, a ora Recorrente alegou que as divergências apontadas pela fiscalização decorreriam de meras diferenças entre os períodos dos relatórios extraídos do de sua base interna "SAP" e aqueles extraídos do SPED, diferenças estas que poderiam ser explicadas pela peculiaridade da atividade desenvolvida. Que se fossem considerados todos os valores em bases anuais em vez de mensais, como feito pela Fiscalização, não haveria diferenças a serem cobradas. Assim, requereu diligência no sentido de poder esclarecer estas diferenças.

A Impugnação foi julgada improcedente, em acórdão de primeira instância assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2010 PEDIDO DE DILIGÊNCIA. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

IRRF. OBRAS AUDIOVISUAIS. FATO GERADOR. O fato gerador do imposto de renda retido na fonte incidente sobre os rendimentos decorrentes da exploração das obras audiovisuais estrangeiras em regime de distribuição e comercialização em salas de exibição ocorre na data em que a importância é paga, creditada, empregada, remetida ou entregue aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, e deve ser calculado com base nos valores constantes da escrituração contábil.

Em suas razões de decidir, a DRJ pontuou que “equivoca-se a contribuinte ao afirmar que a autoridade fiscal deveria ter considerado todo o ano calendário, pois não se trata de imposto de renda devido em virtude dos rendimentos por ela auferidos. Os beneficiários dos rendimentos são as pessoas jurídicas situadas no exterior.”. Ainda acrescentou: “Se eventualmente houve recolhimento de imposto a maior em algum mês, em decorrência de erro na apuração do IRRF devido, a contribuinte deveria ter efetuado pedido de restituição/compensação, conforme previsto na legislação.

Contra a decisão de primeira instância, a ora Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário, no qual reitera suas alegações efetuadas na Impugnação. Acrescenta ainda não ter a instância *a quo* compreendido o questionamento formulado na Impugnação de que, se fossem considerados os cálculos de todo o ano-calendário, não haveria diferenças a cobrar.

Isto porque, ao alegar não existir diferenças a cobrar se considerados os cálculos anualmente, não quis dizer ser esta a forma correta de se apurar o Imposto, como entendeu a DRJ, mas apenas um indicador de que o critério temporal adotado pela Fiscalização, de periodicidade mensal, acabou por abarcar valores de outros períodos os quais teriam sido regulamente tributados pela Recorrente, que se baseou nos efetivos pagamentos em suas respectivas datas.

Ao final, requer o cancelamento da autuação fiscal ou a conversão do julgamento em diligência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, Relator

Admissibilidade

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

Conversão do feito em diligência

Observei às fls. 25 e ss. que a Fiscalização, para apurar a base de cálculo do IRRF sobre remessas, baseou-se nos valores creditados no Passivo em favor das beneficiárias no exterior, mas sem fazer referência às contrapartidas a débito que baixaram estes valores como obrigações. Posteriormente, totalizou estes mesmos valores e comparou com a base de cálculo apurada no mês pela Recorrente, lançando a diferença.

Já a Recorrente alega ter-se baseado pelos pagamentos, inclusive nas suas respectivas datas, dado ser este o critério de apuração do IRRF devido, e não o cálculo mensal efetuada pela Fiscalização.

A priori, deve-se reconhecer a correção do critério adotado pela Fiscalização, seja por considerar como base de cálculo do IRRF sobre remessa os valores creditados, seja por resumi-los a valores mensais no Auto de Infração.

Isto porque, primeiramente, a norma legal é clara no sentido de que a base de cálculo do Imposto são as importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues ao produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, como se observa no art. 706 do RIR/99:

Art.706. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, **as importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues** aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, como rendimento decorrente da exploração de obras audiovisuais estrangeiras em todo o território nacional ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo (Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, §1º, inciso I, Decreto-Lei nº 1.089, de 1970, art. 13, Decreto-Lei nº 1.741, de 27 de dezembro de 1979, art. 1º, Lei nº 8.685, de 1993, art. 2º, Lei nº 9.249, de 1995, art. 28, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º).

Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo incidirá:

I-sobre os filmes importados a preço fixo, no momento da efetivação do crédito para pagamento dos direitos adquiridos;

II- sobre os rendimentos decorrentes da exploração das obras audiovisuais estrangeiras em regime de distribuição e comercialização em salas de exibição, emissoras de televisão, de sinal aberto ou codificado, cabo-difusão, mercado videofonográfico ou qualquer outra modalidade de exploração comercial da obra, no momento da efetivação do crédito ao produtor, distribuidor ou intermediários domiciliados no exterior.

A razão para não se limitar a pagamentos parece clara no sentido de se evitar que se elidisse facilmente a tributação, por exemplo, por meio de adiantamento de remessas feitas a título de empréstimo as quais viessem a ser baixadas com a posterior obrigação creditada no passivo referente aos royalties devidos.

Ainda, não há erro no critério jurídico adotado pela Fiscalização quando ela resume as apurações diárias de IRRF devido a valores mensais, sobretudo por ter individualizado os créditos extraídos da contabilidade. No máximo, há uma pequena redução nos juros em comparação ao que seria devido com bases diárias, não havendo, portanto, nenhum defeito em tal maneira de proceder que justifique anular o lançamento.

Num cenário, contudo, em que a fiscalização se baseie no registro mensal dos créditos, porém o contribuinte se baseie nos pagamentos feitos posteriormente em seus registros diários, há de haver certo descompasso nos valores encontrados, podendo resultar diferenças.

Assim, entendendo que a causa não se encontra madura para julgamento, merecendo maiores esclarecimentos a este respeito serem trazidos pela realização de uma diligência.

O ideal é que se coteje os pagamentos que a Recorrente alega ter tributado com os créditos em conta do Passivo em favor dos beneficiários no exterior, tomado por base pela Fiscalização em sua apuração. Isto é, em vez de comparar com o total de créditos no mês com o tributado pela Recorrente neste mesmo mês, devem-se encontrar os valores creditados para os quais não foram encontrados posteriormente pagamentos tributados. O saldo deste confronto, apurado mensalmente, é que deve ser tomado como a base de cálculo que melhor representa a verdade material. Por fim, na comparação com as respectivas bases de cálculo mensais informadas no Auto de Infração, deve-se adotar das duas a menor.

Conclusão

Pelo exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Redator designado

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, apresento aqui voto divergente no sentido de que já há elementos nos autos do processo administrativo para que este seja julgado com relação ao seu mérito.

O cerne do presente processo diz respeito ao critério temporal do IRRF considerando que a Recorrente mensalmente efetua lançamento contábil de despesas relacionadas com o produtor das obras cinematográficas.

Assim, a fiscalização entendeu que o IRRF deveria ser recolhido mensalmente na medida em que tais despesas são registradas na escrituração contábil da Recorrente. Por outro lado, a Recorrente argumenta que tais despesas somente seriam pagas por meio de remessa ao exterior após a publicação do Demonstrativo de Contas de cada obra audiovisual.

O critério temporal diz respeito ao momento em que se considera exigível o tributo. No tocante ao IRRF de não residente, o critério temporal é o momento de percepção dos rendimentos pelo não residente.

O momento da percepção dos rendimentos pelo não residente é definido no artigo 706 do RIR/99 como o momento em que a fonte pagadora efetua o pagamento, crédito, emprego ou remessa de rendimentos para o não residente.

Nesse sentido, Heleno Torres entende que os termos “pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa” constantes na legislação do imposto de renda se referem ao critério temporal do IRRF¹.

Os termos pagamento, crédito, entrega, emprego e remessa, conquanto utilizados na legislação para fixar o momento em que a retenção se torna devida refletem, na verdade, a ocorrência do próprio fato gerador do IRRF, genericamente definido no artigo 43 do CTN como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.

Assim é porque no sistema tributário nacional somente a lei pode definir as hipóteses que, ocorrendo concretamente, sujeitam alguém à obrigação de pagar o imposto. Isto está muito claro em diversos artigos do CTN, especialmente no artigo 114, a teor do qual, “*o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”.

Ocorre que a situação legalmente definida como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do IRRF, em face dos rendimentos decorrentes de royalties, é o correspondente pagamento, crédito, emprego ou remessa, prevalecendo o ato que ocorrer primeiro.

Diante da norma em comento, ainda se discute o momento da incidência do IRRF sobre os pagamentos a ele sujeitos, especificamente se o vocábulo *crédito* deve ser entendido como mero lançamento contábil ou como efetiva colocação de recursos à disposição do beneficiário pela fonte pagadora, seja em conta própria ou de uma instituição financeira, conforme defende Gilberto de Ulhoa Canto².

Nesse sentido, Alberto Xavier assevera que: “*a dívida está, pois, em saber se o imposto de renda na fonte também é devido no momento em que as despesas são creditadas contabilmente por força do regime de competência ou se, ao invés, a incidência do imposto apenas ocorre ou no momento em que a obrigação se vencer ou quando for efetivamente paga*”³.

De forma geral, para algumas autoridades fiscais, o vocábulo *crédito* representa mero lançamento contábil, de forma que na maior parte das soluções de consulta já emitidas, entendeu-se o crédito contábil dos royalties, nominal ao beneficiário, incondicional e não sujeito a termo, já configura o fato gerador, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente⁴:

¹ TORRES, Heleno Taveira. Pluritributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2001. p. 339.

² Segundo observa GILBERTO DE ULHÔA CANTO ensina que “(...) é inviável a inteligência dada à palavra *crédito* para compreender tanto o registro contábil como o direito de haver prestação contratual, pois a lei fala em *creditar* e não em *crédito*; e, se o substantivo poderia ter duplo sentido, o verbo não pode” (ULHOA CANTO, Gilberto de. Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo: RT, 1975. p. 377).

³ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 516.

⁴ Conforme Solução de Consulta n.º 71 de 11 de Julho de 2002 (6ª Região Fiscal), assim ementada: “**A retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte sobre rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior (royalties referentes a uso de marca) devem ser feitos quando da ocorrência do fato gerador, que corresponde ao crédito, emprego, entrega ou remessa de rendimentos - o que ocorrer primeiro. Se ocorrer em primeiro lugar o crédito contábil dos royalties, nominal ao beneficiário, incondicional e não sujeito a termo, configura-se o fato gerador, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente, devendo ser retido e**

Por outro lado, a jurisprudência dominante no CARF é no sentido de que a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (fato gerador do IRRF) se dá com o vencimento da obrigação (e não com o mero registro contábil do crédito), conforme se observa a seguir⁵:

Acórdão n.º 2202003.029 de 11.03.2015

IRRF. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR

*Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país. **O simples registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.***

Relator: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

Acórdão n.º 2202002.535 de 20.01.2013

CRÉDITO JURÍDICO/CONTÁBIL. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR QUE INICIA A CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL DO IRRF SOBRE JUROS PAGOS A BENEFICIÁRIA DOMICILIADA/RESIDENTE NO EXTERIOR.

*No caso de IRRF incidente sobre juros remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, em que a tributação é exclusiva de fonte, o fato gerador, termo inicial da contagem do prazo decadencial, ocorre na data da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica pelo seu beneficiário. **O simples crédito jurídico/contábil, antes da data apazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo beneficiário, não representando, portanto, aquisição, por este, da disponibilidade econômica ou jurídica.***

Relator: Antonio Lopo Martinez

Acórdão n.º 106-17.142 de 05.11.2008

“EMENTA: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - CRÉDITO CONTÁBIL - RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - NECESSIDADE DA EFETIVA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DO RENDIMENTO - INOCORRÊNCIA - Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhados.

Fica prejudicada a hipótese de incidência não se verificando a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos. **O mero registro**

recolhido o imposto, em reais, e esse valor se torna definitivo, não cabendo a aplicação da norma prevista na Lei n.º 9.816, de 1999, art. 3.º, e Instrução Normativa SRF n.º 041/1999, art. 1.º, a qual se destina ao caso em que o fato gerador seja a transferência do e para o exterior.” (Destacamos). No mesmo sentido também dispuseram as Soluções de Consulta de n.º 133/07, 408/06, 240/06, 338/02, 321/02 e 87/01.

⁵ No mesmo sentido, destacamos os acórdãos de n.º: 104-21.549 de 27.04.2006; 106-16.910 de 28.05.2008; e 102-48.271 de 01.03.2007.

contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.”

Relator: Giovanni Christian Nunes Campos (grifos nossos)

Acórdão n.º 104-23.000 em 24.01.2008

“EMENTA: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - REGISTRO CONTÁBIL DE DESPESA - REGIME DE COMPETÊNCIA - DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DA RENDA - INOCORRÊNCIA - O simples crédito contábil, antes da data aprezada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor, não se configurando, portanto, o fato gerador do Imposto de Renda.”

Relator: Pedro Paulo Pereira Barbosa (grifos nossos)

Dessa forma, com base na jurisprudência dominante na esfera administrativa, o fato gerador do IRRF ocorre quando do vencimento da obrigação nos termos acordados contratualmente.

Vale dizer, não há disponibilidade jurídica ou econômica da renda pelo mero crédito contábil em conta de Passivo (em contrapartida a débito em conta de despesa no resultado do exercício) por conta do regime de competência, de forma que a incidência do IRRF somente se dará no momento de vencimento da obrigação, quando a obrigação decorrente dos royalties passa a ser exigível pelo credor.

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto