



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.734243/2011-36
ACÓRDÃO	1302-007.942 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LAFARGE BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006, 2007

NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

Não se constata nenhuma nulidade relacionada ao erro na eleição do fato gerador ou da base de cálculo, porquanto tais matérias foram devidamente fundamentadas no TVF e serão analisadas com relação ao mérito.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O lançamento de ofício não foi fulminado pela decadência, posto que o prazo quinquenal não transcorreu, seja ele contado pela regra do 150, §4º ou 173, inciso I, do CTN.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2006, 2007

REMESSA PARA A FRANÇA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada na França, a título de contraprestação por serviço técnico ou de assistência técnica prestado, não se sujeitam à incidência do Imposto de Renda na fonte (IRRF).

ROYALTIES. BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA. REGISTRO CONTÁBIL.

O reconhecimento contábil de obrigação líquida, certa e apurada com base em critérios contratuais objetivos caracteriza o crédito do rendimento, e configura disponibilidade jurídica da renda para fins de incidência de IRRF, nos termos do art. 43 do CTN e do art. 710 do RIR/1999, ainda que inexistente vencimento contratual expressamente estipulado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e, no mérito: (i) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário quanto à tributação das remessas ao exterior à título de IRRF sobre serviços técnicos; (ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso em relação à tributação de royalties, vencidos o Conselheiro Henrique Nimer Chamas (relator), e as Conselheiras Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Sérgio Magalhães Lima para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Ailton Neves da Silva, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

Em face do sujeito passivo foi lavrado o **auto de infração de IRRF** (fls. 228 a 232), referentes a fatos geradores ocorridos em 2006 e 2007, tendo sido constatada a insuficiência de recolhimento do imposto incidente sobre remessas ao exterior a título de *royalties* e serviços técnicos (contrato de *Cost Sharing* e sua renovação), pagos à empresa Lafarge S.A., domiciliada na França.

A autoridade fiscal aponta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 222 a 227) duas infrações principais que fundamentam o lançamento do crédito tributário:

- (i) Contribuições Anuais (*Cost Sharing*): A fiscalização constatou que o contrato de fornecimento de tecnologia previa uma contribuição anual de 2,3% das vendas líquidas, cujo fato gerador do IRRF, crédito e disponibilidade jurídica, ocorreu em 31 de dezembro de cada ano. A contribuinte, contudo, efetuou o recolhimento do IRRF apenas quando da efetiva remessa financeira em 26/12/2007. A autoridade lançadora, com base no art. 710 do RIR/1999 e no Parecer CST 121/73, entendeu que o imposto era devido no momento do crédito contábil, ao final de cada ano, respectivamente, 31/12/2005 e 31/12/2006, exigindo as diferenças de multa e juros pelo recolhimento em atraso; e
- (ii) Renovação do Contrato de Tecnologia: O aditivo contratual estipulava o pagamento de € 2.132.000,00 pela renovação, com vencimento até junho de 2006. O pagamento e o recolhimento do imposto ocorreram apenas em 27/05/2008. A fiscalização imputou o pagamento efetuado em 2008 ao valor devido originalmente em 26/09/2006, data do crédito e vencimento contratual, apurando saldo devedor de imposto, além dos encargos legais.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 282 a 302), arguindo:

- (i) a decadência com base no art. 150, §4º do CTN referente à remuneração de royalties (fatos geradores 31/12/2005 e 31/12/2006) e remuneração de serviços (fato gerador 26/09/2006) gerando nulidade parcial da autuação;
- (ii) quanto aos Royalties decorrente das contribuições anuais, erro na interpretação das cláusulas contratuais pela fiscalização. Defendeu que o contrato não estipulava data específica para pagamento, permitindo que as partes definissem o momento da liquidação. Assim, o fato gerador teria ocorrido apenas na data da remessa (27/12/2007), tornando os recolhimentos tempestivos. Argumentou que a mera provisão contábil não enseja a incidência do IRRF;
- (iii) sobre a Renovação do Contrato e a existência de Tratado Brasil-França, sustentou que a remuneração pela renovação teria natureza de serviço, e não de royalties. Invocou o Artigo 7º da Convenção Brasil-França para Evitar a Dupla Tributação, defendendo que tais lucros só poderiam ser tributados no estado de residência da prestadora (França), salvo se houvesse estabelecimento permanente no Brasil. Subsidiariamente, alegou que o valor exigido seria indevido pois a remessa efetiva foi menor do que o previsto no contrato; e
- (iv) questionou a cobrança concomitante de multa de mora com multa de ofício e impugnou a aplicação da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora.

A DRJ julgou pela improcedência da impugnação (fls. 421 a 437), em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2006, 2007

ROYALTIES PAGOS AO EXTERIOR. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO NA FONTE.

Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título, desses fatos, o que ocorrer primeiro.

RENDIMENTOS DE RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. ROYALTIES. CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA BRASIL-FRANÇA.

As remessas realizadas ao exterior a título de royalties enquadram-se no artigo XII da Convenção com a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre o Rendimento, promulgada pelo Decreto nº 70.506, de 1972, sujeitando-se à tributação do IRRF à alíquota de 15%.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IRRF.

O IRRF insere-se no rol dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Se constatado que houve pagamentos, ainda que parciais, determina-se o prazo de decadência conforme o disposto no § 4º do art. 150 do CTN; na inexistência de pagamentos, aplica-se o disposto no art. 173, I, do citado diploma legal.

NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

A DRJ, em sede preliminar, rejeitou a arguição de decadência, fundamentando que, na ausência de pagamento antecipado em relação aos fatos geradores específicos ocorridos em 2005 e 2006, a contagem do prazo extintivo rege-se pelo artigo 173, inciso I, do CTN, e não pelo artigo 150, §4º, confirmando que a ciência do auto de infração ocorreu dentro do quinquênio legal.

No mérito, a decisão ratificou o entendimento da fiscalização de que o fato gerador do IRRF sobre royalties e serviços técnicos ocorre no momento da disponibilidade jurídica (contábil) ou do vencimento da obrigação contratual, prevalecendo sobre a data da efetiva remessa financeira, nos termos do artigo 710 do RIR/1999. Também afastou a aplicação do artigo 7º da Convenção Brasil-França, enquadrando os rendimentos no artigo 12 para legitimar a

tributação da renda na fonte, além de validar a cumulação das multas de mora e de ofício e a legalidade da incidência da Taxa SELIC.

A contribuinte, intimada em 12/06/2019, apresentou, em 11/07/2019, Recurso Voluntário (fls. 451 a 482). Reiterou os argumentos expostos em sua impugnação e defendeu o cancelamento integral do lançamento tributário. Em suas razões, suscita a decadência do crédito tributário com fulcro no artigo 150, §4º do CTN. No mérito, reforça que o fato gerador do IRRF deve ser o efetivo pagamento ou remessa, e não o mero crédito contábil ou vencimento contratual, alegando inexistência de disponibilidade econômica prévia. Reitera a aplicabilidade do Artigo 7º do Tratado Brasil-França para afastar a tributação na fonte sobre a renovação do contrato e contesta a cumulação de penalidades e a incidência da Taxa SELIC.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Delimitação da controvérsia

A controvérsia central diz respeito ao momento correto do recolhimento do IRRF incidente sobre pagamentos ao exterior, isto é, se no momento da remessa para o exterior ou por ocasião do registro contábil da quantia devida.

Serão enfrentados as seguintes matérias de defesa:

- (i) erro na indicação dos fatos geradores e na apuração da base de cálculo;
- (ii) a decadência do lançamento de ofício;
- (iii) o momento da incidência do IRRF no caso de pagamentos ao exterior e o valor da base de cálculo;
- (iv) a aplicação do artigo 7º do Tratado Brasil-França e a alegada inaplicabilidade do artigo 12 dessa Convenção;

Preliminar de nulidade dos autos de infração por erro na indicação dos fatos geradores e na apuração da base de cálculo

A fiscalização sustenta que, nos termos do contrato celebrado entre a contribuinte e a Lafarge França, os pagamentos relacionados à remuneração de *royalties* ocorreria anualmente, no último dia de cada ano, isto é, em 31 de dezembro dos anos de 2005 e 2006. Porém, no pagamento relacionado à comissão de 2007, considerou que o fato gerador teria ocorrido na data da remessa dos valores ao exterior.

A contribuinte aduz que houvera erro, porquanto no contrato celebrado e no aditamento, não teria sido estipulada nenhuma data para o pagamento dos *royalties*. Destaca que, ainda que exista uma regra anual de apuração dos valores a serem remunerados, não significa que são devidos anualmente ou em qualquer periodicidade e, muito embora tenha efetuado o crédito contábil da remuneração de *royalties*, a mera expectativa de pagamento não é fato gerador do IRRF, sem que haja obrigação de pagamento da remuneração estipulada. Com isso, somente em 26/12/2007, quando efetuou a remessa de *royalties* relacionados a julho de 2005 a dezembro de 2007, o fato gerador teria ocorrido.

Com base nessas alegações, vislumbro que a matéria a ser julgada é de mérito, não atraindo qualquer nulidade da autuação. O que deve ser definido é o momento da ocorrência dos fatos geradores apurados pela fiscalização e contraditados pela contribuinte.

Sobre a equivocada apuração da base de cálculo, aduz a contribuinte que remeteu à Lafarge França *royalties* devidos pelo fornecimento de tecnologia, referente a julho de 2005 a dezembro de 2007 no valor de R\$ 19.604.338,89 (Contratos de Câmbio nº 07/138144 e 07/138145). Porém, a fiscalização entendeu que a base de cálculo do IRRF corresponderia a R\$ 23.063.928,10, sem ter sido demonstrada essa base de cálculo superior. O mesmo se aplica à remuneração de serviços, no valor de € 2.132.000,00 até junho de 2006, porquanto o valor exigido da recorrente foi € 1.294.729,89.

Em suma, não teria sido efetuadas as remessas dos valores indicados pela fiscalização.

A matéria em apreço, novamente, não atrai qualquer nulidade do auto de infração, porquanto a autoridade fiscal entendeu que o momento da ocorrência do fato gerador do IRRF não estaria adstrita ao momento do pagamento da remessa de recursos ao exterior, mas sim, do nascimento do dever de pagar pela contribuinte.

Tal matéria será decidida quando da análise de mérito.

Isto posto, rejeito as preliminares relacionadas ao erro na apuração do fato gerador e da base de cálculo.

Decadência

Com relação à alegação de decadência, a contribuinte sustenta que a regra aplicável é a prevista no artigo 150, §4º do CTN, referente à remuneração de *royalties* e remuneração de prestação e serviços.

A decadência, em matéria tributária, é o instituto jurídico por meio do qual se estabelece um prazo para que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária constitua o crédito tributário em face do sujeito passivo, contribuintes e responsáveis, sob pena não poder mais constitui-lo pelo lançamento. Trata-se, em regra, do prazo para se estabelecer a relação jurídica.

O Código Tributário Nacional, prescreve como se dá a contagem desse direito, no artigo 173:

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 esta 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.

Portanto, a Fazenda Pública pode constituir o crédito tributário no prazo de cinco anos, contados (i) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; ou (ii) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Em contrapartida, o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) firmou a seguinte tese, no julgamento do recurso representativo de controvérsia REsp nº 973.733/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, em 12 de agosto de 2009:

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Diante de tal julgado, em casos de lançamento por homologação com a ocorrência de pagamento antecipado, o prazo decadencial é atraído para a contagem estabelecida no artigo 150, §4º, do CTN, desde que não comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação:

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 a 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.

Assim, nos casos em que não há lançamento por homologação e antecipação dos tributos apurados ou quando se comprova a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a decadência é contada de acordo com a regra geral, estatuída no inciso I do artigo 173 do CTN.

No caso concreto, não se constata a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Porém, acaso os fatos geradores tivessem ocorrido no período mais longínquo, em 31/12/2005, conforme sustenta a fiscalização, a decadência se operaria em 31/12/2011. Acaso a tese da contribuinte for acatada, os fatos geradores teriam após essa data, tendo como termo período posterior ao anteriormente indicado.

Como a ciência dos lançamentos se deu em 26/09/2011, antes do decurso do prazo quinquenal, não há que se falar em decadência do lançamento de ofício.

Rejeito a arguição preliminar.

MÉRITO

Prestação de Serviços - Tratado Brasil-França para evitar a dupla tributação (“Renovação do Contrato de Tecnologia”)

A contribuinte sustenta que o Tratado para Evitar a Dupla Tributação firmado entre o Brasil e a França (“**Tratado Brasil-França**”), assinado em 10 de setembro de 1971, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 87/1971, e promulgado pelo Decreto nº 70.506/1972, não possui cláusula de equiparação de serviços técnicos à *royalties*. Significa dizer, portanto, que a remessa para pagamento de prestação de serviços deve ser qualificada no âmbito do Artigo VII, já que tais serviços se enquadram como “Lucros das empresas” não se sujeitando, portanto, à tributação pelo IRRF.

Eis o artigo VII do Tratado Brasil-França:

ARTIGO VII

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente.
2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí

situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente os lucros que este obteria se constituísse uma empresa distinta e separada que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a realização dos fins perseguidos por esse estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os gastos gerais de administração igualmente realizados.

4. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento permanente pelo simples fato de esse estabelecimento permanente comprar mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo. (grifei).

A análise do Tratado Brasil-França e de seu Protocolo revela uma particularidade em relação à maioria dos acordos firmados pelo Brasil: a ausência de equiparação dos serviços técnicos e de assistência técnica (com ou sem transferência de tecnologia) à categoria de *royalties*.

Adicionalmente, o referido Tratado não autoriza a tributação no Brasil de serviços técnicos profissionais prestados por pessoas jurídicas sob a égide do Artigo XIV. Diante da inaplicabilidade dos Artigos XII (*royalties*) e XIV (serviços profissionais), o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5/2014 remete a questão ao Artigo VII. Veja:

Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção:

I - no artigo que trata de *royalties*, quando o respectivo protocolo contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil;

II - no artigo que trata de profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes, nos casos da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil, ressalvado o disposto no inciso I; ou

III - no artigo que trata de lucros das empresas, ressalvado o disposto nos incisos I e II.

Conclui-se, assim, que a competência tributária recai exclusivamente sobre a jurisdição estrangeira.

Dessa forma, visto que a beneficiária do pagamento reside na França e não possui estabelecimento permanente em solo brasileiro, as remessas financeiras decorrentes da prestação de serviços estão isentas de IRRF e também da retenção na fonte que seria suportada pela contribuinte autuada. Tais valores são inequivocamente qualificados como “lucros empresariais”, conforme o Artigo VII do Tratado.

Vale ressaltar que a própria Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 501/2017, consolidou o entendimento de que os pagamentos ou remessas feitos por fonte brasileira a beneficiários domiciliados na França, a título de contraprestação por serviços técnicos ou assistência técnica, não sofrem a incidência de Imposto de Renda na Fonte, conforme se lê a seguir:

Solução de Consulta COSIT nº 501, de 17 de outubro de 2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

EMENTA: REMESSA PARA A FRANÇA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada na França, a título de contraprestação por serviço técnico ou de assistência técnica prestado, não se sujeitam à incidência do Imposto de Renda na fonte (IRRF).

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SC COSIT Nº 153, DE 17 DE JUNHO DE 2015.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), art. 98; Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, art. 2º; Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972 (Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, concluída entre o Brasil e a França), arts. VII, XII e XIV; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 685 e 708; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, art. 17; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

EMENTA: CONSULTA PARCIALMENTE INEFICAZ.

É ineficaz a consulta, não produzindo efeitos, quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, XI.

A título de reforço argumentativo, impende destacar que a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 1.161.467/RS, declarou a ilegalidade da interpretação contida no ADN nº 01/2000. Naquela oportunidade, a Corte

consolidou o entendimento de que os tratados internacionais contra a bitributação prevalecem sobre a legislação interna. Determinou-se, portanto, a aplicação do Artigo VII dos referidos tratados, tornando inexigível a retenção de imposto na fonte sobre serviços prestados por empresas estrangeiras sem estabelecimento permanente no Brasil, quando amparadas por tais acordos. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado", deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de "lucro da empresa estrangeira", previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência.

Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil - o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte -, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, verbis: "Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado.

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou

remuneração remetido ao estrangeiro está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada - e portanto, definitiva - do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

6. Portanto, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado não como "lucro real", mas como "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido.

(REsp n. 1.161.467/RS, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 17/5/2012, DJe de 1/6/2012)

Destaque-se, ainda, que o tema foi tratado com clareza pela própria Receita Federal quando da publicação do já citado Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5/2014.

A leitura do inciso I do referido Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5/2014 não deixa margem para dúvidas: a equiparação de remessas por serviços técnicos (com ou sem transferência de tecnologia) a *royalties* condiciona-se, obrigatoriamente, à existência de previsão expressa no respectivo Protocolo da Convenção. Tal previsão inexistente no caso em tela.

Em síntese, as autoridades fiscais brasileiras consolidaram o entendimento de que a regra geral é a aplicação do Artigo VII (Lucros das Empresas). A exceção — enquadramento no Artigo XII (*Royalties*) ou XIV (Profissões Independentes) — somente se aplica se houver disposição expressa no Tratado, o que não se verifica na espécie.

Por derradeiro, cumpre invocar o Código Tributário Nacional (CTN). Nos termos do seu artigo 100, inciso I, os atos administrativos possuem natureza de normas complementares. Ademais, conforme o artigo 106, inciso I, do mesmo diploma, impõe-se a aplicação do entendimento consubstanciado no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 05/2014 ao presente caso.

Esse, inclusive, foi o precedente firmado por esta turma no Acórdão nº 1302-006.883.

Por essas considerações, o Recurso Voluntário merece provimento para cancelar a exação relacionada à Renovação do Contrato de Tecnologia.

Royalties - Contribuições Anuais (fundamentos do voto vencido, Redator Designado Conselheiro Sérgio Magalhães Lima para o voto vencedor)

Com relação ao mérito dos *royalties*, conforme explicita a fiscalização, ficou convencionado que a contribuinte deveria pagar à Lafarge França a remuneração anual de 2,3% das vendas líquidas consolidadas.

Entretanto, como a contribuinte pagou o IRRF em análise somente quando da remessa do pagamento, realizada no dia 26/12/2007, entendeu que houve insuficiência de recolhimento do IRRF uma vez que o fato gerador do IRRF incidente sobre a comissão pelas vendas ocorreu no dia 31/12 de cada ano-calendário, pois a contribuinte registrava contabilmente os valores a serem pagos à Lafarge França nos respectivos anos-calendário de 2005 e 2006.

A base legal para o lançamento é o artigo 710 do RIR/1999:

Subseção III

Royalties

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

Não há controvérsia quanto a natureza jurídica dos pagamentos, mas tão somente com relação ao momento da ocorrência do fato gerador.

O entendimento da fiscalização é expresso, veja:

Ressalte-se que a legislação determina que o fato gerador dos tributos acima será o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º do artigo 2º da Lei 10.168/2000.

De acordo com o Parecer CST 121/73 entende-se por crédito o registro contábil efetuado pela fonte pagadora pelo qual o rendimento é colocado, incondicionalmente, à disposição do beneficiário. Assim, quando o pagamento ocorrer antes do crédito, o momento da ocorrência do fato gerador é o pagamento.

Se, contudo, o crédito ocorrer antes do pagamento, a fonte pagadora deverá efetuar o recolhimento do tributo na data em que ocorrer o crédito contábil.

No caso em questão, a contribuição prevista no contrato é anual. Assim, o fato gerador da CIDE e do IRRF incidente sobre a comissão pelas vendas ocorre em 31/12 de cada ano-calendário.

Entretanto, o contribuinte pagou as referidas contribuições somente após a remessa do pagamento.

Para o cálculo da CIDE e do IRRF a pagar, imputamos os valores pagos de CIDE e IRRF aos valores devidos de acordo com os vencimentos previstos pela legislação e apuramos os seguintes valores:

Ao interpretar a base legal, considerou que o termo “creditado” corresponde ao *“registro contábil efetuado pela fonte pagadora pelo qual o rendimento é colocado, incondicionalmente, à disposição o beneficiário”*, nos termos do Parecer CST 121/73. Ainda, explica que *“se, contudo, o crédito ocorrer antes do pagamento, a fonte pagadora deverá efetuar o recolhimento do tributo na data em que ocorrer o crédito contábil”*.

A contribuinte, em sua defesa, sustenta que o fato gerador ocorre no momento do pagamento dos *royalties* e não do crédito contábil, porquanto ainda que calculados anualmente e realizado o crédito contábil nos anos de 2005 e 2006, **não há previsão contratual de data específica para o pagamento da remuneração**. Então, não seriam juridicamente exigíveis pelo beneficiário estrangeiro, porquanto não vencida a obrigação.

O caso em comento é relativamente complexo, porquanto no Contrato de Tecnologia (fls. 44 a 61) e no Aditivo (fls. 62 a 67), nota-se que é pactuada a obrigação de pagamento da *“contribuição anual global”* incidente sobre as *“vendas líquidas consolidadas”* (contrato) e *“remuneração anual”* sobre as *“vendas líquidas consolidadas”*, no percentual de 2,3% (aditivo). Destaco, porém, que não há prazo para o vencimento da obrigação de pagamento, o qual a tornaria exigível.

A jurisprudência desse CARF já enfrentou alguns casos correlatos e assim entendeu:

Acórdão nº 1302-003.572, de 15 de maio de 2019

(...)

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

A discussão acerca do momento da ocorrência do fato gerador deve ter como premissa o fato de que a lei escolheu o critério da fonte de pagamento para tributar os royalties remetidos para o exterior. A interpretação que se deve ter

sobre a expressão "pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos", contida no art. 685 e repetida no art. 710 do RIR/99, é a de que, se houver o vencimento da obrigação, a lei já presume o pagamento para efeitos da caracterização do critério de conexão. A lei fez uma utilização lato sensu do conceito de pagamento idealizado no critério de conexão. Tanto é que os termos "creditados" e "empregados" permitem que haja um encontro de contas entre as parte e que os rendimentos não sejam efetivamente "pagos".

(...)

Acórdão nº 9202-003.120, de 26 de março de 2020

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

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

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 aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica do rendimento, conforme disciplina contida no art. 43 do CTN.

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

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

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

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

(...)

Acórdão nº 1401-005.894, de 14 de setembro de 2021

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2003

IRRF. ROYALTIES. FATO GERADOR. REMESSAS PARA O EXTERIOR.

IMPOSTO CALCULADO TENDO COMO DATA DO FATO GERADOR A DATA DOS CRÉDITOS CONTÁBEIS. IMPOSSIBILIDADE.

O fato gerador do IRRF é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties a residentes no exterior. Não há fato gerador do tributo por mero lançamento contábil. A interpretação que deve ser dada à expressão "creditados" contida no art. 685 e repetida no art. 710 do RIR/99, no caso específico, é a data do vencimento da obrigação, momento a partir do qual há a disponibilidade econômica ao credor, pois só então o sujeito ativo tem direito de "exigir" o adimplemento do avençado.

No Acórdão nº 1302-003.572, de relatoria do Conselheiro Relator Ricardo Marozzi Gregório, analisa-se o momento da ocorrência do fato gerador:

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

Portanto, diferentemente do que alega a impugnante, não é que a lei não preveja a incidência quando ocorre a disponibilidade jurídica. Se houver o vencimento da obrigação, a lei já presume o pagamento para efeitos da caracterização do critério de conexão.

A lei fez uma utilização lato sensu do conceito de pagamento idealizado no critério de conexão. Tanto é que os termos "creditados" e "empregados" permitem que haja um encontro de contas entre as parte e que os rendimentos não sejam efetivamente "pagos".

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

Coaduno com o excerto colacionado.

O crédito contábil não é o suficiente para atrair o fato gerador do IRRF, se não verificada a disponibilidade *jurídica* da renda, nos termos do artigo 43 do CTN. Deve-se interpretar a lei no sentido de que o termo *creditados* implica a plena disposição dos valores ao beneficiário, sem qualquer restrição ao seu recebimento, de modo que o devedor já teria colocado à disposição do credor a importância pactuada sem qualquer óbice ao seu pagamento.

Portanto, não se deve cancelar a interpretação de que o mero crédito contábil da obrigação ensejaria a ocorrência do fato gerador do IRRF incidente sobre o pagamento de *royalties*. Exige-se o vencimento da obrigação, para que ela seja exigível, logo, disponível juridicamente.

Também, não entendo que somente o *pagamento dos royalties* enseja a ocorrência do fato gerador do IRRF incidente (disponibilidade econômica da renda), porquanto a obrigação vencida é exigível e, ainda que não paga, cumpre o critério da disponibilidade jurídica previsto no CTN.

A aquisição da disponibilidade jurídica se dá com o *vencimento da obrigação*, e não com o mero registro contábil (Acórdãos nº 2201-004.774, 1302-004.271, 2202-003.029, 2202-002.535 e 106-17.142).

O racional foi objeto da Solução de Consulta Cosit nº 153/2017:

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. FATO GERADOR. CRÉDITO DOS RENDIMENTOS.

[...]

22.Quanto à definição de “crédito” prevista na legislação tributária, trata-se de crédito contábil e não de crédito em conta corrente de instituição financeira.

Entretanto, no caso de remessas para o exterior, deve ser verificado se além do registro contábil houve disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Ou seja, a que traduza o reconhecimento do direito de recebimento pelo credor, e não da mera contrapartida contábil de um débito. Nesse sentido, o mero registro contábil do crédito, como simples como simples provisionamento ou reconhecimento antecipado de despesa, em obediência ao regime de competência, não caracterizam fato gerador do IRRF se não houver disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos. (...)25. Ou seja, a expressão “crédito”, utilizada pela lei, indica que o imposto é devido no momento em que o rendimento se torna juridicamente disponível para o credor. Enquanto não vencido o prazo previsto no contrato ou efetivamente prestado o serviço, gerando o direito à contraprestação, o credor não pode reclamar os rendimentos dele decorrentes.

No caso dos autos, ainda que o vencimento das obrigações não possam ser extraídos dos contratos analisados, tem-se que a autoridade lançadora simplesmente assumiu as obrigações lançadas na conta do passivo (créditos contábeis) e não verificou a conexão do vencimento das obrigações ou outro elemento pertinente. Poderia, por exemplo, ter questionado a contribuinte sobre o tema e então concluir por uma simulação, já que os contratos não teriam prazo para vencimento das obrigações – mas esse não foi o caso: simplesmente se assumiu que as obrigações creditadas seriam exigíveis, em virtude do registro contábil.

Inexiste acusação de obrigações vencidas e não pagas.

Entendo, então, não estar configurado o fato gerador do imposto de renda na fonte nas datas indicadas pela fiscalização, motivo pelo qual o recurso voluntário deve ser provido nesse ponto, exonerando-se a parcela do IRRF relacionada ao pagamento das contribuições anuais objeto do lançamento.

DEMAIS MATÉRIAS EM JULGAMENTO

Tendo sido vencido com relação ao lançamento de IRRF relacionado às contribuições anuais (*royalties*) pagos à Lafarge França, no que toca o momento da ocorrência do fato gerador, julgo os demais temas.

Multa de Ofício

A multa de ofício aplicada pela autoridade lançadora teve fundamento no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, cuja materialidade é a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração e declaração inexata. Não há ilegalidade no ato lavrado pela autoridade fiscal.

Como se sabe, o artigo 142 do Código Tributário Nacional prescreve que compete à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento, inclusive, propondo a aplicação da penalidade cabível, atividade esta que é vinculada e obrigatória.

Portanto, ante à disposição legal do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, é adequada a penalidade aplicada, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso Voluntário.

Argumentos constitucionais que refutam o lançamento

Adicionalmente a recorrente alega que a autuação contraria o princípio constitucional do não-confisco, quanto à cobrança concomitante de multa de ofício e multa de mora.

Como sabido, no âmbito do CARF vigora a Súmula CARF nº 2, de aplicação impositiva aos julgadores administrativos, vedando a análise de constitucionalidade da lei tributária pelo órgão:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A súmula encontra fundamento no artigo 26-A do Decreto-lei nº 70.235/1972, que veda expressamente aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009)

Portanto, o julgador administrativo, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, deve se limitar a aplicá-la, sem emitir juízo de valor acerca de sua constitucionalidade ou de outros aspectos de sua validade – matéria reservada à jurisdição judicial.

Isto posto, rejeito a arguição principiológico-constitucional que porventura contestariam os lançamentos de ofício.

Juros de Mora

No que diz respeito aos juros de mora cobrados sobre a multa de ofício, saliento que a matéria foi pacificada no âmbito do CARF, que editou a Súmula Vinculante nº 108, publicada no DOU em 11/09/2018, com a seguinte redação:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assim, de rigor a manutenção da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas

VOTO VENCEDOR

Sérgio Magalhães Lima, redator designado

Peço vênia para divergir do entendimento esposado no voto do ilustre relator, no tocante ao afastamento da incidência do imposto de renda na fonte (IRRF) sobre os valores pagos a título de royalties decorrentes das contribuições anuais.

A controvérsia cinge-se à definição do momento de ocorrência do fato gerador do IRRF, especificamente quanto à interpretação do termo “creditados”, constante do art. 710 do RIR/1999, e sua correlação com o conceito de disponibilidade jurídica previsto no art. 43 do CTN.

O voto condutor adota a premissa de que o mero registro contábil não configura fato gerador do IRRF. Entende que este somente ocorre quando do vencimento da obrigação contratual, como marco da disponibilidade jurídica. Contudo, entendo que tal interpretação não se sustenta integralmente à luz do conjunto normativo e fático dos autos.

Inicialmente, cumpre destacar que o art. 710 do RIR/1999 estabelece, de forma expressa e alternativa, os marcos temporais para incidência do imposto, ao dispor que este incide sobre importâncias “pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas”. A adoção de múltiplos critérios evidencia a intenção do legislador de antecipar o momento da tributação, de modo a evitar diferimentos indevidos, típicos das operações com beneficiários no exterior.

Nesse contexto, conferir ao termo “creditado” o mesmo significado de obrigação vencida e exigível implica esvaziar sua autonomia semântica, tornando-o redundante em relação às demais hipóteses legais, especialmente ao pagamento. Tal interpretação não se coaduna com a técnica legislativa adotada nem com a finalidade da norma.

A propósito, o Parecer CST nº 121/73, invocado pela fiscalização, permanece como relevante orientação interpretativa ao estabelecer que o crédito corresponde ao registro contábil que coloca o rendimento à disposição do beneficiário, independentemente da efetiva remessa financeira.

No caso concreto, restou incontroverso que a contribuinte procedeu ao reconhecimento contábil dos valores devidos à empresa estrangeira ao final dos exercícios de 2005 e 2006, com base em percentual previamente pactuado incidente sobre as vendas líquidas

consolidadas. Tal circunstância revela que a obrigação já se encontrava líquida e certa, sendo plenamente determinável ao término de cada período.

Aqui cabe uma indagação central: se o valor já estava apurado com base nas vendas realizadas e reconhecido contabilmente como obrigação, qual seria o elemento jurídico que impediria o credor de exigir seu cumprimento?

O voto do relator afirma que não há previsão contratual expressa quanto ao vencimento da obrigação.

Todavia, entendo que a ausência de estipulação contratual quanto ao prazo de pagamento não tem o condão de afastar a incidência do imposto, mas, ao contrário, pode reforçar a conclusão de que a obrigação se torna exigível tão logo apurado o seu montante. Isso porque, uma vez definidos os critérios objetivos de cálculo — no caso, percentual incidente sobre vendas já realizadas — e reconhecida contabilmente a dívida, não subsiste elemento jurídico que condicione sua exigibilidade a evento futuro e incerto.

Além disso, a própria escrituração contábil efetuada pela Recorrente possui relevante valor jurídico e econômico, na medida em que representa reconhecimento formal da obrigação perante terceiros, auditores independentes e autoridades fiscais. Se a despesa é apropriada contabilmente como obrigação já constituída, com impacto patrimonial efetivo, mostra-se contraditório sustentar, simultaneamente, que o correspondente rendimento ainda não se encontraria juridicamente disponibilizado ao beneficiário

Admitir que a inexistência de termo contratual impeça a caracterização da disponibilidade jurídica equivaleria a permitir que a incidência do IRRF ficasse condicionada exclusivamente ao pagamento ou à estipulação expressa de vencimento, o que possibilita, em tese, o diferimento indefinido da tributação mediante simples omissão contratual. Tal interpretação não se harmoniza com a sistemática do art. 710 do RIR/1999, nem com a lógica subjacente ao fato gerador do IRRF, além de potencialmente comprometer a observância dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Portanto, entendo que o registro contábil realizado ao final de cada exercício, não em todos as hipóteses, mas naquelas que reflita obrigação certa, líquida e apurada com base em critérios contratuais objetivos, como ocorre no presente caso, é suficiente para caracterizar o crédito dos rendimentos e, conseqüentemente, a ocorrência do fato gerador do IRRF, nos termos do art. 710 do RIR/1999.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a exigência fiscal relativa ao IRRF incidente sobre os royalties decorrentes das contribuições anuais.

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima

ACÓRDÃO 1302-007.942 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 12448.734243/2011-36

DOCUMENTO VALIDADO