



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.726625/2011-62
ACÓRDÃO	1004-000.231 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GLOBAL VALUE SOLUCOES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA.

O equívoco no percentual do *gross up* (17,64%, e não 22,10%) para fins de reajustamento da base de cálculo do IRRF incidente sobre valores creditados a título de serviços tomados do exterior, não constitui vício material que macula o lançamento fiscal, podendo ser corrigido em sede de contencioso.

IRRF. VALORES CREDITADOS PARA BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

As importâncias creditadas para beneficiário no exterior, relativas a serviços que envolvem transferência de tecnologia, ensejam a incidência de IRRF.

IRRF. VALORES CREDITADOS PARA BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR. FALTA DE PROVA DA RETENÇÃO. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

Ainda que as partes acordem expressamente caber ao beneficiário o ônus do imposto de renda incidente sobre as remunerações provenientes de serviços técnicos, se a fonte pagadora não prova ter promovido a retenção, cabe o reajustamento da base de cálculo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar arguida; e (ii) no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli (relator) que votou por dar provimento parcial ao recurso, apenas em relação à matéria “*reajustamento da base de cálculo*”. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 250/259) interposto pelo sujeito passivo acima identificado contra o Acórdão nº 12-99.738, proferido pela 4ª Turma da DRJ/RJO (fls. 223/237), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA.

O simples erro material no computo de percentuais na apuração da base de cálculo não configura vício passível de nulidade da autuação de infração, uma vez que não cerceou o direito de ampla defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2008

BASE DE CÁLCULO IRRF. ASSUNÇÃO DO ÔNUS DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) PELA FONTE PAGADORA.

O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe sua base de cálculo, independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF, nos termos do art. 725 do RIR/99. Consideram-se creditadas para o beneficiário no exterior as importâncias disponibilizadas incondicionalmente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em resumo, o presente processo é decorrente de Auto de Infração que exige IRRF referente ao ano-calendário de 2008, acrescido de multa de ofício de 75% e juros, incidente sobre valores *creditados* a título de serviços tomados do exterior que envolveriam transferência de tecnologia.

Mais precisamente, de acordo com o relatório da decisão recorrida:

[...]

4. Foi entregue em 28/09/2011 o Termo de Intimação Fiscal nº 01, solicitando uma PLANILHA ANALÍTICA DOS VALORES CONTABILIZADOS REFERENTES A ROYALTIES E ASSISTÊNCIA TÉCNICA PARA O EXTERIOR, INCLUINDO OS NÚMEROS DAS CONTAS, VALORES E CONTRA PARTIDAS, tendo em vista que a contabilidade da IMPUGNANTE não especifica o histórico dos lançamentos, sobrecarrega excessivamente as contas contábeis com lançamentos e estornos, impedindo assim a correta análise e interpretação dos eventos ocorridos no período a ser fiscalizado e dificultando extremamente o trabalho de auditoria. A IMPUGNANTE atendeu o pedido e entregou a planilha MEMORIA DE CALCULOS-SERVIÇOS 2008.

5. Solicitou-se, também, no Termo de Intimação Fiscal nº 02, datado de 21/11/2011, as Notas Fiscais ou documentos de caixa que correspondam aos lançamentos contábeis, para uma análise específica e pormenorizada, sendo impossível até então qualquer análise dos lançamentos contábeis. A IMPUGNANTE, porém, informou não existirem tais documentos e que os valores lançados são efetuados de acordo com um Contrato de Prestação de Serviços e Registro de Operação de Cambio, cuja cópia foi entregue à fiscalização.

6. Para o levantamento das bases de cálculo do Imposto de renda retido na fonte - IRRF, foi utilizada a planilha fornecida anteriormente pela Global Value Soluções S. A., intitulada MEMORIA DE CALCULOS-SERVIÇOS 2008. A planilha especifica os valores repassados à International Business Machines, conforme contrato estabelecido entre as empresas, estabelecendo o pagamento de 3,6% da receita

liquida relativa ao fornecimento de serviços mais os impostos decorrentes da respectiva remuneração.

7. Foi elaborada e faz parte do Relatório de Verificação Fiscal, a planilha DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO, que contém todos os dados que esclarecem e apresentam de forma clara e objetiva as bases de cálculo, os abatimentos, os acréscimos, as fórmulas e formas de cálculo, enfim, todos os números possíveis para um esclarecimento das bases de cálculo e dos valores dos tributos que formam este crédito tributário.

8. No escopo dos serviços prestados pela International Business Machines para a IMPUGNANTE, elencados no Anexo-A do referido Contrato de Serviços Técnicos Profissionais, estão descritos 18 itens de prestação de serviços, todos os 18 itens referem-se a transferência de tecnologia, especificando ainda que os serviços a serem prestados são a integração, aplicação e terceirização dos produtos de sistema de processamentos de informação.

9. Ressalta que os valores componentes das bases de cálculo, são os valores CREDITADOS, conforme determina a legislação ...

[...]

14. Relativamente ao fato gerador do IRRF, consoante o entendimento da Coordenação do Sistema de Tributação (CST), proferido no Parecer Normativo CST nº 27, de 19 de dezembro de 1984, e no Parecer Normativo CST nº 7, de 1986, de 2 de abril de 1986, entende-se por crédito o registro contábil efetuado pela fonte pagadora, pelo qual o rendimento é colocado, **incondicionalmente**, à disposição do beneficiário.

15. Portanto, o crédito, para fins de verificação do implemento da hipótese de incidência do IRRF, está atrelado à aquisição de disponibilidade jurídica da renda não sujeita a termo; assim, o simples registro contábil determina a ocorrência do fato gerador do imposto. Não há que se verificar o efetivo ingresso da renda ao patrimônio do contribuinte, como necessário seria no caso de a hipótese de incidência referir-se a uma situação de fato, como o pagamento e a entrega.

16. Destaca-se que a disponibilidade jurídica decorre do simples registro contábil se, no momento do registro, o beneficiário passa a juridicamente dele dispor, embora os respectivos valores ainda não estejam em suas mãos.

17. A Lei 10.332/2001 alterou a Lei 10.168/2000 nos seguintes termos:

Art. 2º - A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes. (Incluído pela Lei nº 10.332, de 2001)

18. Também é citado o art. 70 da Lei 11.196/2005 no que se refere ao prazo para recolhimento do IRRF incidente sobre rendimentos atribuídos a residentes ou domiciliados no exterior.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 124/142), que foi assim resumida:

- a autuação seria nula, tendo em vista o equívoco na base de cálculo, sendo certo que o valor referente aos impostos jamais deveria ter sido incluído por não se tratar de valor que será remetido, pago ou creditado a residentes ou domiciliados no exterior;
- para elucidar melhor a nulidade, deve ser ressaltado que a impugnada a partir da receita líquida, considerando a Cláusula 3 do Contrato realizado com a IBM (fls.23/65), faz um lançamento contábil na conta PROVISÃO DE SERVIÇOS no valor de 3,6% dos faturamentos aos clientes realizados no decorrer do mês, que também considera o valor de impostos. São exatamente tais lançamentos a título de provisão que o Fiscal entendeu como base de cálculo do IRRF;
- para a consecução de seus objetivos sociais, a IMPUGNANTE celebra contratos de aquisição de software e cessão de direito de uso com entidade, sediada no exterior, obrigando-se ao pagamento dos *royalties* correspondentes em dólares norte-americanos, no prazo de 5 (cinco) dias úteis contados do final do mês no qual se tenham tornado devidos. A conversão dos valores para dólares norte-americanos dá-se com base no câmbio em vigor na data do pagamento ou, se houver atraso, pela taxa de câmbio em vigor nesse 5º dia útil;
- para fins de cálculo dos valores que serão remetidos ao exterior em decorrência dos contratos celebrados, a ora IMPUGNANTE registra contabilmente, o faturamento efetuado aos seus clientes ao longo do mês, calcula os *royalties* devidos sobre o valor do faturamento processado e, de forma ainda preliminar, registra o seu montante em conta contábil de Provisão;
- no entender do i. Fiscal autuante, o montante devido a título de IRRF corresponderia ao valor lançado na data do "crédito" na conta de provisão, entendimento equivocado, pois os valores por se referirem a lançamentos contábeis em contas de **PROVISÃO**, indicam natureza clara de lançamento provisório;
- não há dúvidas quanto ao fato de que as obrigações comerciais de correntes de faturamentos, como as obrigações de pagamento de *royalties*, por exemplo, só se aperfeiçoam para efeitos da incidência de tributos (IRRF e CIDE) quando todas as condições firmadas entre as partes tornam-se **líquidas, certas e disponíveis em favor do beneficiário**. Logo, só se poderá exigir a cobrança dos aludidos tributos quando o crédito puder ser considerado juridicamente determinado e, portanto, devido, **jamais enquanto provisão**, a despeito deste ocorrer primeiro; e
- no caso ora sob análise, o crédito contábil em conta de provisão, por sua clara natureza de lançamento provisório, efetuado pela Impugnante não se constitui em disponibilidade econômica ou jurídica apta a ensejar a incidência de qualquer imposto, tampouco a do Imposto sobre a Renda.

Tramitado o feito, sobreveio a decisão de piso que julgou a defesa parcialmente procedente, reduzindo a base de cálculo com base no percentual de 17,64% (e não 22,10%), que corresponde ao percentual do IRRF sobre o valor líquido creditado.

A empresa, então, apresentou o recurso voluntário, onde basicamente reitera as alegações da impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Da nulidade

A Recorrente reitera que o Auto de Infração seria nulo em razão de erro na base de cálculo. De acordo com o que expõe:

... resta claro que o auto de infração em questão equivocou-se completamente quanto à apuração da base de cálculo, não apenas pela inclusão indevida de todos os impostos, reconhecida apenas em julgamento de primeira instância, quanto pela manutenção do IRRF.

Ademais, i. Julgadores, a manutenção do auto de infração e o reajuste da base de cálculo pela DRJ indica retificação da motivação da Autoridade Fiscal, para reparação de vício evidente.

À Turma Julgadora cabe analisar os requisitos do auto de infração e se não observados, declarar sua nulidade.

A DRJ, porém, afastou a nulidade com base nas seguintes razões:

47. Ocorre, entretanto, que, no presente caso, os valores foram ajustados pelo percentual de 22,10% enquanto que deveriam ter sido pelo percentual de 17,64%, que corresponde ao percentual do IRRF sobre o valor líquido creditado ao beneficiário.

48. A título de exemplo do percentual aplicado, se o pagamento líquido para o beneficiário fosse de R\$ 85,00, o IRRF seria de R\$ 15,00 (15% da B.C. R\$ 100,00) e a base de cálculo de R\$ 100,00. Ou seja, R\$ 15,00 correspondem à 17,64% de R\$ 85,00.

49. Assim sendo, no presente caso, todos os valores correspondentes a 3,6% da receita líquida, creditados em favor do beneficiário, devem ser ajustados pelo IRRF incidente sobre as mesmas operações, conforme tabela abaixo:

[...]

50. Apesar do erro nos percentuais aplicados, não vislumbro razão para nulidade da autuação vez que foram atendidas todas as determinações do art. 142, do Código Tributário Nacional-CTN, do art. 10 e do art. 59, do Decreto 70.235/72. O erro material no computo de percentuais não impediu a IMPUGNANTE de exercer seu direito de contraditório ou ampla defesa. Muito pelo contrário, o equívoco foi induzido pela própria IMPUGNANTE que, ao ser intimada para esclarecer lacunas de sua contabilidade e apresentar os valores efetivamente creditados ao beneficiário no exterior, trouxe aos autos planilha contendo informações e termos de pouca clareza.

De fato, o equívoco no percentual do *gross up* (17,64%, e não 22,10%) para fins de reajustamento da base de cálculo, não constitui vício material que macula o lançamento fiscal.

A instância julgadora, pois, tem legitimidade para determinar que se se recalcule a base de cálculo de IRRF incidente sobre valores provenientes de contratos de serviços com transferência de tecnologia tomados do exterior com base no reajuste pela alíquota correta (15%), sem que isso implique em qualquer prejuízo ao trabalho da fiscalização e ao exercício da ampla defesa e contraditório.

Não há, aqui, qualquer mudança de critério jurídico ou alteração na motivação e fundamentação que poderiam comprometer a estrutura do Auto de Infração, de modo que a alteração proposta realmente não implica na nulidade arguida, podendo o referido erro no percentual ser corrigido em sede de contencioso.

Nenhum reparo, portanto, cabe ao que restou decidido ao corrigir a base de cálculo.

Da incidência de IRRF

Segundo a Recorrente, o crédito contábil preliminar, em conta de provisão destinada a registrar os valores envolvidos com o referido contrato, não constituiria fato gerador do IRRF exigido. Em suas palavras:

Regularmente, a Recorrente celebra contratos de serviços com entidade sediada no exterior, obrigando-se ao pagamento da contraprestação aos serviços

correspondentes em dólares norte-americanos, no prazo de 5 (cinco) dias úteis do final do mês no qual se tenham tornado devidos. A conversão dos valores para dólares norte-americanos dá-se com base no câmbio em vigor na data do pagamento ou, se houver atraso, pela taxa de câmbio em vigor nesse 5^º dia útil.

Para fins de cálculo dos valores que serão remetidos ao exterior, a Recorrente registra contabilmente, no final de cada mês, o faturamento efetuado aos seus clientes ao longo mês, calcula a contraprestação devida sobre o valor do faturamento e, de forma ainda preliminar, registra o seu montante em **conta contábil de Provisão.**

Esses lançamentos preliminares são ajustados no mês subsequente, devido a cancelamentos de notas fiscais, reajustes de preços, reclamações decorrentes de erros na cobrança, etc, e somente são registrados contabilmente no final desse mês, adequando-se ao valor efetivo a ser pago ao credor.

Com base em lançamentos contábeis, a Recorrente calcula o montante devido a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, tributo que tem por hipótese de incidência, nos termos dos artigos 682, 685, 708 e 710 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

O procedimento de escrituração acima descrito, contudo, não foi reconhecido pelo i. Fiscal atuante, sob a premissa de que o fato gerador do IRRF ocorreria quando da indicação de suposto valor a remeter do "crédito" preliminar.

Em outras palavras, no entender do i. Fiscal atuante, o montante devido a título de IR Fonte corresponderia ao valor lançado na data do "crédito" na conta de provisão, entendimento equivocado que fora corroborado pelo Julgador de Primeira Instância, pois os valores por se referirem a lançamentos contábeis em contas de PROVISÃO indicam natureza clara de lançamento provisório.

Tal entendimento, portanto, não pode prevalecer, notadamente porque, como visto acima, os créditos contábeis preliminares não são incondicionais, tampouco representam disponibilidade jurídica para o beneficiário [...]

A decisão ora recorrida não acatou tal argumentação, sob a seguinte motivação:

13. Cabe, neste momento, fazer um breve comentário a respeito do fato gerador do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), por utilizar em sua definição as expressões (pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos), conforme o art. 685 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.

14. Relativamente ao fato gerador do IRRF, consoante o entendimento da Coordenação do Sistema de Tributação (CST), proferido no Parecer Normativo CST nº 27, de 19 de dezembro de 1984, e no Parecer Normativo CST nº 7, de 1986, de 2 de abril de 1986, entende-se por crédito o registro contábil efetuado pela fonte

pagadora, pelo qual o rendimento é colocado, **incondicionalmente**, à disposição do beneficiário.

15. Portanto, o crédito, para fins de verificação do implemento da hipótese de incidência do IRRF, está atrelado à aquisição de disponibilidade jurídica da renda não sujeita a termo; assim, o simples registro contábil determina a ocorrência do fato gerador do imposto. Não há que se verificar o efetivo ingresso da renda ao patrimônio do contribuinte, como necessário seria no caso de a hipótese de incidência referir-se a uma situação de fato, como o pagamento e a entrega.

[...]

60. Da mesma forma, no tocante às afirmações de que o Auditor considerou quaisquer créditos no cômputo da base de cálculo, em sentido diverso do alegado pela IMPUGNANTE, os autos deste processo (TVF) deixam claro que a autoridade fiscal efetuou o lançamento vinculado aos créditos **incondicionalmente** concedidos ao beneficiário no exterior. Várias normas são apresentadas nesse sentido pelo Auditor que, inclusive, cita expressamente essa inteligência, conforme item 14.

61. Ademais, para comprovar que se trata de créditos definitivos, estão acostados aos autos (fls. 111/114) os razões das contas de despesas vinculadas aos ROYALTIES. Os razões compõem as despesas registradas no período analisado e em nenhum histórico daqueles lançamentos se verifica menção a registro provisório. Os montantes são todos registrados com o mesmo histórico de "movimentos do mês".

62. Nesse sentido, vale lembrar que os ajustes ou reversões de provisão devem ser feitos até o fechamento de período contábil, caso contrário estimativas seriam levadas a resultado influenciando nos valores apresentados no balanço Patrimonial e na Demonstração de Resultado do Exercício-DRE. Usualmente, tais registros contábeis trazem em seus históricos indicativos de que se trata de provisões ou valores provisórios. O que não ocorreu no caso.

63. Mesmo assim, o que se vê no presente caso é que, com vistas a evitar qualquer equívoco nas apurações, a autoridade fiscal intimou a IMPUGNANTE (2 vezes) para apresentar quaisquer outros elementos ou esclarecimentos que julgasse pertinente na apuração da base de cálculo dos tributos.

64. Como consequência, a IMPUGNANTE apresentou planilha demonstrativa que foi aceita como correta em seu inteiro teor, vez que se mostrava compatível com outros documentos analisados na auditoria, conforme a própria IMPUGNANTE induz ao informar já ter apresentado os contratos de câmbio etc (fls.09/Item 1.3 do TVF).

65. Constata-se que a planilha apresentada é compatível com o contrato firmado com a IBM, beneficiária do Royaltie, que determina em seu item 3.3 (fls.22)

pagamentos trimestrais e que específica no item 3.5 a responsabilidade pelo recolhimento de eventuais impostos devidos.

66. Em resumo: a planilha -Memória de Cálculo-serviços 2008- de fls. 18 foi apresentada pela IMPUGNANTE como resposta à intimação solicitando os montantes de valores tributáveis definitivos e não provisórios; a IMPUGNANTE não registra nada na contabilidade indicando o caráter precário das despesas com royalties contabilizadas; e o contrato com a beneficiária dos royalties é compatível com a planilha base da autuação. Ou seja, à luz de tudo apresentado neste processo, nada leva a crer nas alegações da IMPUGNANTE sobre o caráter provisório dos valores constantes da planilha que ela mesma apresentou.

67. Ademais, a IMPUGNANTE teve várias oportunidades para trazer ao procedimento de fiscalização ou em sua impugnação elementos probatórios que demonstrassem a pertinência de suas alegações, mas nada foi acrescentado além de palavras vazias e descoladas dos fatos. A IMPUGNANTE sequer junta sua contabilidade exemplificando algum registro de reversão das provisões de despesas que informa terem ocorrido.

68. O auditor, por sua vez, comprova suas conclusões com os contratos de royalties, com o livro razão demonstrando registros definitivos das despesas com royalties, e com a planilha-Memória de Cálculo-serviços 2008- de fls. 18 em que a própria IMPUGNANTE apura os montantes creditados e disponibilizados a IBM no exterior. Para afastar esses elementos de prova, requer-se-ia, no mínimo, que a IMPUGNANTE trouxesse aos autos outros elementos tão robustos e certos. O que não aconteceu.

69. Ante o exposto, REJEITO a questão de mérito impugnada referente ao caráter provisório dos créditos (...)

Nesse sentido, e considerando que realmente a contribuinte deixou de comprovar que os valores dos royalties contabilizados seriam de fato provisórios, tendo voluntariamente entregue planilha assumindo tratar-se de Passivo Exigível a este título, nenhum reparo cabe ao que restou decidido.

Do reajustamento da base de cálculo

Dispõe o artigo 725 do RIR/99 que:

Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).

Nota-se, assim, que a legislação prescreve que o reajustamento da base de cálculo do IRRF em questão mostra-se cabível apenas “quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto”.

Segundo a DRJ, o contrato firmado com a IBM, beneficiária do Royaltie, determina em seu item 3.3 (fls.22) pagamentos trimestrais e que específica no item 3.5 a responsabilidade pelo recolhimento de eventuais impostos devidos.

Diante, então, do teor da cláusula 3.5 do contrato, concluiu a decisão *a quo* que o reajustamento da base se faz necessário.

Pois bem. A cláusula 3.5 (fls. 42 – versão original, em inglês; e fls. 22 -versão traduzida) possui a seguinte redação:

3.5. All taxes on the remuneration and other amounts payable hereunder (except for income taxes paid directly or indirectly in respect of such remuneration by IBM) shall be borne by GVS to the extent permitted by law.

3.5 Todos os impostos da remuneração e outros valores a serem pagos de acordo com este instrumento (exceto por imposto de renda pago direta ou indiretamente pela IBM em relação a esta remuneração) será de responsabilidade da GVS, na medida do que a lei permitir.

Verifica-se, na verdade, que tal cláusula estipula que os impostos da remuneração, exceto o imposto de renda pago direta ou indiretamente pela IBM em relação a esta remuneração, será de responsabilidade da GVS (Recorrente).

Nesse contexto, não se pode perder de vista que o contribuinte do IRRF em tela é o beneficiário do exterior (ou seja, a IBM), muito embora o responsável pela sua retenção e recolhimento seja a fonte pagadora (GVS – Recorrente).

Dentro dessa sistemática, portanto, constata-se que o IRRF deve ser pago indiretamente pela IBM, por intermédio de sua retenção pela Recorrente, que figura como responsável pelo respectivo pagamento. Daí ser aplicável a regra de exceção apontada, que expressamente estipula que o ônus do IR é da empresa beneficiária no exterior, de modo que o reajustamento da base de cálculo mostra-se incabível.

Conclusão

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário, devendo o IRRF ser recalculado sem a inclusão na sua própria base.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, redatora designada

O I. Relator restou vencido no provimento parcial ao recurso voluntário. A maioria do Colegiado compreendeu que a exigência deveria ser mantida integralmente, inclusive quanto à matéria “reajustamento da base de cálculo”.

No início do procedimento fiscal, a Contribuinte foi intimada a apresentar os livros contábeis, bem como *demonstrativos das bases de cálculo do IRRF – Royalties e Assistência Técnica e CIDE*, os quais deveriam estar *acompanhados das documentações que lhes dão suporte e deverão ser apresentados em papel devidamente assinado pelo representante legal*.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora relata que *a contabilidade a empresa não especifica o histórico dos lançamentos, sobrecarrega excessivamente as contas contábeis com lançamentos e estornos, impedindo assim a correta análise e interpretação dos eventos ocorridos no período a ser fiscalizado e dificultando extremamente o trabalho de auditoria*. Por esta razão foi solicitada planilha analítica dos valores contabilizados referentes aos royalties e assistência técnica remetidos ao exterior, *incluindo os números das contas, valores e contrapartidas*. Em resposta, a Contribuinte apresentou a planilha *MEMORIA DE CALCULOS – SERVIÇOS 2008*.

Posteriormente, também foram exigidas *as notas fiscais ou documentos de caixa que correspondam aos lançamentos contábeis*, de modo a viabilizar a análise destes lançamentos. Segundo a autoridade fiscal, *a atuada informou não existirem tais documentos e informou que os valores lançados são efetuados de acordo com um Contrato de Prestação de Serviços e Registro de Operação de Câmbio, cuja cópia foi entregue à fiscalização*.

O levantamento das bases de cálculo acabou por ter em conta *planilha fornecida anteriormente pela Global Value Soluções S.A, intitulada MEMORIA DE CALCULOS – SERVIÇOS 2008 (em anexo), que especifica os valores repassados à International Business Machines, conforme contrato estabelecido entre as empresas, estabelecendo o pagamento de 3,6% da receita líquida relativa a qualquer contrato ou outra negociação referente ao fornecimento de serviços que a Global Value Soluções S.A assine durante a vigência do contrato, mais os impostos decorrentes da respectiva remuneração*.

Em recurso voluntário, depois de reiterar a arguição de nulidade do lançamento por equívoco na apuração da base de cálculo – tópico no qual o I. Relator bem expõe as razões para

rejeição da preliminar – a Contribuinte discorda da decisão de 1ª instância, que validou o lançamento com base nos registros *nos razões das contas de despesas vinculadas aos valores de contraprestação conforme contrato*.

Consoante transcreve o I. Relator, a Contribuinte alega que *celebra contratos de serviços com entidade sediada no exterior, obrigando-se ao pagamento da contraprestação aos serviços correspondentes em dólares norte-americanos, no prazo de 5 (cinco) dias úteis do final do mês no qual se tenham tornado devidos*. Reporta a conversão de valores para dólares americanos no câmbio do pagamento, e diz que o cálculo da contraprestação que será remetida é registrado provisoriamente, com base no *faturamento efetuado aos seus clientes ao longo mês*, podendo se sujeitar a ajustes por alterações do faturamento no mês subsequente, *adequando-se ao valor efetivo a ser pago ao credor*.

Não se pode negar que tais alterações pudessem se verificar. Todavia, como exposto pela autoridade fiscal, a sistemática contábil adotada pela Contribuinte não permitiu identificar, nos lançamentos contábeis, a formação das obrigações correspondentes ao contrato fiscalizado. No Termo de Intimação Fiscal de e-fls. 110/114, a autoridade fiscal submeteu à Contribuinte os valores de despesas extraídos da conta 3.24.02-REMESSA SLF ROYALTY DE HARDWARE, e exigiu as *notas fiscais ou documentos de caixa que correspondam aos lançamentos contábeis, conforme* aquela planilha, mas a Contribuinte disse não possuir tais documentos e que os lançamentos eram promovidos de acordo com o contrato firmado.

É neste contexto que a autoridade fiscal se vale da memória de cálculos dos valores repassados à International Business Machines - IBM, compreendida como *conforme contrato estabelecido entre as empresas*.

Embora a Contribuinte nada mencione a respeito, importa registrar que o prazo por ela referido para efetivação das remessas não consta da tradução juramentada do contrato apresentada à Fiscalização (e-fls. 19/61). A cláusula 3, que trata do pagamento, especifica no item 3.1 a forma de cálculo das contraprestações e, depois de considerações acerca de eventuais alterações contratuais no item 3.2, o item 3.3 trata de “período contábil” no qual a Contribuinte prestaria contas de remunerações **ainda não pagas**, ao passo que o item 3.4 apenas traz considerações acerca da conversão dos pagamentos em dólares norte-americanos. Veja-se:

3.1 A GVS pagará à IBM uma remuneração no valor de três vírgula seis por cento (3,6%) da Receita Líquida relativa a qualquer contrato ou outra negociação referente ao fornecimento de serviços que a GVS assine durante a vigência deste contrato. Para o propósito deste Contrato, Receita Líquida significará a receita bruta obtida da prestação dos serviços menos o valor de qualquer imposto de serviço, desconto ou faturamento de subsidiárias da IBM relativo aos serviços da GVS, mostrados na fatura relacionadas, além de “PIS/COFINS” ou qualquer substituto disto no futuro.

[...]

3.3 O período contábil da GVS terminará no último dia de cada mês de março, junho, setembro e dezembro durante a vigência deste Contrato. No prazo de sessenta (60) dias após o fim de cada um destes períodos, a GVS fornecerá à IBM um relatório por escrito contendo a informação especificada na Seção 3.7, e pagará à IBM qualquer remuneração ainda não paga acumulada de acordo com este instrumento até o final de cada um daqueles períodos.

3.4 A GVS pagará toda a remuneração e qualquer outro valor devido de acordo com este instrumento em dólares norte-americanos. Toda remuneração referente a um período contábil computado em outras moedas deverá ser convertido em dólares dos EUA conforme cotação do escritório central do Citibank N.A., Nova Iorque, EUA, no fechamento bancário do último dia deste período contábil (ou no primeiro dia subsequente, se este último dia não for um dia útil).

A menção no item 3.3 a pagamento de *qualquer remuneração ainda não paga* evidencia que a fixação de períodos trimestrais se destina, apenas, à prestação de contas dos valores que se tornaram devidos à medida em que auferida receita líquida, pela Contribuinte, com o fornecimento a seus clientes dos serviços referidos no contrato. Correta, portanto, a adoção dos valores provisionados ao final de cada mês para determinação da incidência do IRRF.

Veja-se, inclusive, que a memória de cálculo às e-fls. 118 traz o cálculo dos impostos à alíquota de 22,10% e a conversão dos montantes em dólares norte-americanos, circunstâncias confirmam o creditamento contábil como reconhecimento da obrigação contratual.

Esclareça-se que a autoridade lançadora invoca, com respeito ao momento de ocorrência do fato gerador, o Parecer Normativo CST nº 27/84 e o Parecer Normativo CST nº 7/86, defendendo a desnecessidade de *se verificar o efetivo ingresso da renda ao patrimônio do contribuinte*, vez que na hipótese de *aquisição de disponibilidade jurídica de renda não sujeita a termo*, bastaria o *simples registro contábil* como ocorrência do fato gerador. Contudo, melhor abordagem do tema se tem na Solução de Consulta COSIT nº 153, de 22/03/2017:

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 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.

Assim, tem razão a autoridade fiscal quando aponta, aqui, *aquisição de disponibilidade jurídica de renda não sujeita a termo* por ocasião do provisionamento contábil. As disposições contratuais remetem a obrigação de pagar à contratada em razão da receita líquida auferida nos contratos firmados pela Contribuinte para fornecimento dos serviços mencionados, sem a estipulação de prazo para que tal obrigação se torne exigível.

Ausente qualquer prova apresentada pela Contribuinte em sentido contrário, quer durante o procedimento fiscal, quer durante as defesas produzidas ao longo do contencioso administrativo, o I. Relator bem conduz o julgamento no sentido de negar provimento ao recurso voluntário até este ponto.

Já com respeito ao reajustamento da base de cálculo, o I. Relator bem demonstra que, segundo as disposições contratuais firmadas entre as partes, o imposto de renda caberia à beneficiária no exterior (IBM). Contudo, a Contribuinte, como fonte pagadora, permanece responsável pela retenção e recolhimento e, diante da precariedade dos esclarecimentos prestados ao longo do procedimento fiscal, não restou demonstrado se tal retenção ocorreu. Recorde-se: a autoridade lançadora exigiu *as notas fiscais ou documentos de caixa que correspondam aos lançamentos contábeis* de despesas de remessas de *royalties*, mas a Contribuinte disse não possuir tais documentos.

Assim, apesar de acordado contratualmente que a empresa estrangeira sofreria o encargo do imposto de renda devido, a ausência de prova de que a retenção ocorreu evidencia que, na prática, outro acordo foi implementado entre as partes, permitindo-se a fonte pagadora fazer a remessa sem o desconto do imposto devido.

Note-se que a Contribuinte declarou em DCTF valores devidos a título de IRRF sobre remessas, e a autoridade lançadora descontou estes valores do montante calculado em razão da base de cálculo apurada (e-fls. 17). Todavia, a Contribuinte apenas apresentou a memória de cálculo de e-fls. 18 como suporte para tais declarações de débitos, sem evidenciar como determinou os valores declarados, se houve efetiva remessa e se nesta ocasião houve a correspondente retenção.

É sob esta premissa que a autoridade julgadora de 1ª instância invoca os fundamentos da Solução de Divergência COSIT nº 17/2011, calcada no art. 123 do CTN, e na impossibilidade de as *convenções particulares* provocarem modificação na *definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes*: se a fonte pagadora não prova que fez a remessa com a retenção devida e acordada, o valor que seria remetido deve ser considerado líquido do imposto devido pelo beneficiário, cabendo a integração do imposto que deveria ter sido retido ao rendimento a ser remetido para fins de cálculo do IRRF devido.

No caso, a ausência de prova de qual valor foi remetido e sendo a planilha de e-fl. 18 a única evidência de ocorrência dos fatos geradores mediante creditamento contábil, não é possível afirmar que a remessa foi feita com a retenção devida e acordada, devendo subsistir o reajustamento promovido pela autoridade fiscal.

Vale a transcrição da Solução de Divergência COSIT nº 17/2011 consignada pela autoridade julgadora de 1ª instância, integrada pela transcrição da Solução de Consulta Interna nº 9/2006, antes citada na mesma decisão:

(...)

“Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”(grifo nosso)

7. Ambos os artigos levam ao entendimento de que um mero acordo entre as partes não pode alterar a base de cálculo do tributo. No caso em análise, embora a fonte pagadora assumira o ônus do IRRF, devem prevalecer as disposições legais segundo as quais a pessoa jurídica prestadora do serviço, situada no exterior, é o contribuinte do IRRF. A fonte pagadora é apenas responsável pela retenção e recolhimento do imposto.

8. Sob outra ótica, o art. 682 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) estabelece que a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos por residentes ou domiciliados no exterior, estão sujeitos ao imposto de renda na fonte (IRRF):

“Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");

(...)” (grifo nosso)

9. Convém observar que, diferentemente do IRRF, o contribuinte da Cide-Remessas é a fonte pagadora do rendimento localizada no Brasil, segundo o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000:

“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.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, **bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários 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.

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.”

10. No que diz respeito ao reajustamento da base de cálculo, previsto no art. 725 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, a Solução de Consulta Interna de nº 9, de 22 de junho de 2006, da Cosit, prestou os seguintes esclarecimentos:

“12. O reajustamento da base de cálculo visa tornar equivalentes as retenções do imposto, independentemente de acordos entre as partes, eliminando distorções que poderiam ocorrer para beneficiários que recebem idêntico valor líquido, mas com incidência do IRRF a menor no caso da fonte pagadora assumir o ônus do imposto. Vejamos os seguintes exemplos:

12.1 Na 1ª situação, a empresa “A” paga um rendimento de R\$ 10.000,00 sujeito à alíquota de 10% à empresa “C”. A empresa recolhe o IRRF no valor de R\$ 1.000,00, e paga o valor líquido de R\$ 9.000,00 para “C”.

12.2 Na 2ª situação, a empresa “A” assume o ônus do IRRF pagando à empresa beneficiária “D” o rendimento de R\$ 9.000,00, também, sujeito à alíquota de 10%. Caso não houvesse o dispositivo ordenando o reajuste da base de cálculo, a empresa “A” poderia recolher um IRRF no valor de R\$ 900,00, e paga o valor líquido de R\$ 9.000,00 para “D”. A norma afasta esta situação obrigando que as situações sejam equivalentes, com o pagamento de IRRF no mesmo valor, ou seja, R\$ 1.000,00.”

11. Em outras palavras, a previsão do art. 725 do RIR, de 1999, visa a assegurar que o IRRF tenha por base de cálculo o valor integralmente pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, independentemente de a fonte brasileira ter ou não assumido o ônus do imposto em referência:

“Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento

bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).”

12. Dessa forma, ratifica-se a conclusão da Solução de Consulta Interna de nº 9, de 22 de junho de 2006, da Cosit, a seguir transcrita:

“Tendo em vista que o IRRF integra o rendimento auferido pelo beneficiário no exterior e que não há nenhum dispositivo legal que autorize a sua retirada da base de cálculo da Cide-Remessas, **o valor do IRRF, ainda que a fonte pagadora brasileira assuma seu ônus, deve compor a base de cálculo da Cide-Remessas.**”
(grifos meus)

[...] *(destaques da autoridade julgadora de 1ª instância)*

Por todo o exposto, ainda que haja cláusula contratual atribuindo ao beneficiário estrangeiro o ônus pelo imposto de renda devido sobre o rendimento remetido, se não há prova de que a remessa foi promovida com a correspondente retenção, impõe-se concluir que a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto devido pelo beneficiário, de modo que a importância – no presente caso creditada e a ser remetida – deve ser considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto.

Neste ponto, portanto, cabe também NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa