



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.000247/2008-10
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1401-006.067 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GATE GOURMET LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÃO INFERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

No caso, o crédito tributário de imposto e multa exonerado pela DRJ não atinge o limite mínimo estabelecido pela Portaria MF nº 63/2017. Desta forma, o recurso de ofício não deve ser conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto pela presidência da 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas – DRJ/CPS contra o Acórdão nº 05-35.727 cuja ementa restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2003

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR.

O creditamento de royalties a pessoas jurídicas situadas no exterior, está sujeito ao recolhimento do tributo pela fonte pagadora, devendo ser entendido em sua acepção geral, e não restrita, por força do princípio contábil a que se sujeitam as pessoas jurídicas. E uma vez que o registro do crédito contábil das importâncias devidas foi efetuado por fonte situada no País em favor de pessoa jurídica situada no exterior, evidencia-se a disponibilidade econômica dos rendimentos e está caracterizada a condição necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador do IRRF, antecipadamente às remessas.

FATO GERADOR. ELEMENTO TEMPORAL. RECOLHIMENTOS EFETUADOS. CERTEZA E LIQUIDEZ.

Tendo em conta que os questionamentos apresentados pela fiscalização restringem-se ao elemento temporal do fato gerador que deu nascimento obrigação tributária, os pagamentos efetuados pela contribuinte, ainda que intempestivos, deveriam ter sido considerados na formalização e apuração das exigências fiscais, pois apesar de efetuados em datas posteriores e intempestivamente, portanto com elemento temporal diverso, referem-se aos mesmos fatos geradores identificados pela autoridade fiscal.

Diante da ausência de tal procedimento na apuração do imposto devido, cancela-se o crédito tributário porque despojado de certeza e liquidez.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

O presente processo versa sobre o lançamento de ofício de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre pagamentos de royalties a beneficiários domiciliados no exterior. Segundo a fiscalização, em apertada síntese, a fiscalizada, embora houvesse tributado as indigitadas remessas, teria considerado como data da ocorrência do fato jurídico tributário a data da remessa ao exterior, quando deveria ter considerado a data do creditamento, posto que configurada a disponibilidade da renda. Transcrevo excerto do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais:

3. Das documentações apresentadas, foi constatado que o contribuinte remete, a título de royalties, a beneficiários domiciliados no exterior, valores correspondentes a 3% do faturamento bruto, recolhendo sobre as referidas remessas, o Imposto de Renda na Fonte e o CIDE;

4. Em relação ao recolhimento de **IRRF sobre Royalties** o contribuinte calculou o valor com base nos valores remetidos e considerando a data do fato gerador a data da remessa, quando **o correto seria considerar a data de ocorrência do fato gerador a data de crédito, conforme previsto no art. 2º-A da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, com redação dada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001**, cuja redação segue abaixo:

[...]

5. Em função do entendimento equivocado em relação à ocorrência do fato gerador, o contribuinte postergou o pagamento de IRRF incidente sobre as importâncias creditadas, considerando a data de vencimento a data da remessa. Foi constatado ainda que o contribuinte não declarou nas DCTFs, a maioria dos valores recolhidos no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, e nos meses declarados, foram considerados como períodos de apuração as datas de remessas de royalties;

6. Em virtude das irregularidades acima citadas, procedemos a correta apuração dos valores de IRRF sobre as importâncias creditadas, tendo como data do fato gerador a data do crédito, sendo que **foram desconsiderados os valores declarados, bem como os pagamentos efetuados, visto se referirem a períodos de apuração distintos dos apurados por esta fiscalização**, conforme demonstrativo anexo, e resumida abaixo:

[...] – grifos do original.

A contribuinte, Irresignada com o lançamento de ofício, impugnou o auto de infração. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de piso na qual esta resume as alegações lançadas pela impugnante:

3. Inconformada com a exigência fiscal, a contribuinte, por meio de seus representantes legais, apresentou a impugnação de fls. 299/317, em 09 de junho de 2008, com as seguintes razões de defesa.

3.1. Afirma que a fiscalização efetuou cálculo comparativo mensal entre os valores declarados pela contribuinte e aqueles que seriam devidos segundo sua óptica. Enfim, compartimentou cada uma das competências fiscalizadas, sem levar em conta o valor total adimplido pela empresa a título do IRRF incidente sobre as remessas, o que compromete o lançamento tributário.

3.2. Diz que a autoridade fiscal desconsiderou os "os valores declarados, bem como os pagamentos efetuados, visto se referirem a períodos de apuração diversos dos apurados por esta fiscalização" e que tal entendimento padece de coerência interna pois reconhece haver, na espécie, mera postergação do tributo, sem considerar os pagamentos efetuados pela impugnante.

3.3. Requer a nulidade do lançamento, por ausência de liquidez e certeza dos créditos constituídos. Em suas palavras:

"8. Como já exposto no relato fático da matéria, a fiscalização, quando da lavratura do presente auto de infração, compartimentou mensalmente as competências fiscalizadas, sem levar em conta o total adimplido pela Impugnante a título de IRRF.

9. Essa prática, como já mencionado no relato _Pico, macula por vício formal o presente auto de infração, já que ofende o artigo 10, inciso V. do Decreto nº 70.235/72, assim redigido:

(...)

10. Assim, o auto de infração que não trazer o quantum lançado de maneira líquida e certa, é dizer, de maneira objetivamente determinável, estará maculado por vício formal insanável, não podendo prosperar.

11. Na espécie, a Fiscalização desconsidera os pagamentos realizados pela Impugnante, sem tecer argumentos que sustentem tal prática, alcançando na lavratura do auto de infração um quantum não condizente com a realidade fática da matéria, ilíquido e incerto.

(...)

13. Ou seja, mesmo reconhecendo a existência dos pagamentos realizados pela Impugnante, a Fiscalização optou por não levá-los em consideração quando de seus cálculos, o que torna o auto de infração em debate nulo de pleno direito.

14. Assim, não reconhecidos os pagamentos, sabidamente realizados pela Impugnante, a Fiscalização impossibilitou que esse auto de infração constituísse o pretense crédito tributário. Isso porque não é de competência dos órgãos de julgamento administrativo (...) transmutar o auto de infração já documentado, vez que, se assim o fizessem, estariam usurpando competência da autoridade lançadora.

(-)

17. Por isso mesmo, uma vez lançados valores ilíquidos e incertos no auto de infração, não poderão os órgãos julgadores "salvar" parte do lançamento, recalculando o quantum debeatur. Cabe-lhes, nessas hipóteses, apenas a prerrogativa de declarar a nulidade do auto de infração, o que, nesse momento, se requer, por medida imperiosa frente ao ordenamento jurídico pátrio."

3.4. Pleiteia a decadência das exigências fiscais relativas aos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2003, tendo em conta que a lavratura do ato de infração se deu apenas em 08 de maio de 2008, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

3.5. Acrescenta que a regra do artigo 150, § 4º, do CIN é aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, independentemente da existência ou não de pagamentos, conforme jurisprudência que transcreve, fl. 306.

3.6. Aduz que no entendimento encampado pela autoridade fiscal os fatos geradores das exigências são mensais, devendo com tal serem considerados na apreciação da decadência.

7. Argumenta que a escrituração fiscal de créditos e débitos não tem o condão de fazer nascer a obrigação tributária, pois a ciência contábil, longe de interferir na concretização fática dos eventos descritos pelas normas, apenas os relata. Em suas palavras:

"38. Como é de conhecimento notório, a ciência contábil é plenamente descritiva, tendo como escopo municiar o utente de sua linguagem de informações a respeito da entidade analisada.

(...)

41. Já se percebe, portanto, que a ciência contábil, e portanto, a contabilidade em geral, tem escopo informativo e apenas descreve (sem modificar) seu objeto. A mera aposição contábil de valores que serão remetidos, no futuro, ao exterior a título de royalties, não tem o condão de se subsumir à hipótese normativa prevista pela lei instituidora do tributo em análise, que possui a seguinte dicção:

(...)

42. Ou seja, o fator gerador do imposto em análise é o pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de valores, a título de royalties, ao exterior, sem que seja possível considerar que a mera contabilização dessas operações na escrita fiscal do sujeito passivo tenha capacidade de tornar exigível o tributo."

3.8. Diz que num dado regime de competência a contabilidade acusa o registro contábil da remessa de royalties ainda que, por motivos diversos, a efetiva remessa não ocorra, não sendo possível, nesse caso, o nascimento do fato gerador do imposto.

3.9. Assevera que não é porque a contabilidade informa a ocorrência de determinado evento que o evento infalivelmente se concretiza. Caso contrário, bastaria a mera contabilização para que se concretizasse o fato descrito na norma tributária, como se fosse possível à contabilidade modificar a realidade. E continua:

"45. A lei tributária não prescreve como fato gerador do imposto a mera contabilização, e sim a efetiva concretização de pagamento, creditamento, entrega, emprego ou a remessa ao exterior de valores, sendo por demais perigoso considerar que a mera aposição de informação contábil estivesse apta a subsumir-se à hipótese de incidência das normas tributárias.

46. Por isso é que se fez, mais uma vez, que a contabilidade só tem anseios informativos, sem que lhe seja dado alterar a realidade. Mesmo no direito, é uníssona a idéia de que existe uma rígida separação entre o campo de atuação da ciência do direito e do direito positivo, só cabendo a esse último a modificação da realidade social."

3.10. Reitera que o momento de ocorrência do fato gerador do IRRF é a data da efetiva remessa dos valores ao exterior, momento facilmente aferível através dos contratos de fechamento de câmbio que o sujeito passivo precisa registrar junto ao Banco Central do Brasil (doc. 03), sendo irrelevante a data da escrituração do crédito na contabilidade. Transcreve jurisprudência, fls. 311/312.

3.11. Afirma que, conforme se depreende dos contratos de câmbio celebrados, todas as efetivas remessas ao exterior foram devidamente escrituradas, havendo comprovação documental de que todos os valores das operações foram oferecidos. A incidência do IRRF, conforme Dart's que anexa, o que comprova a regularidade dos recolhimentos efetuados.

3.12. Diz que a própria autoridade fiscal reconhece que há mera postergação de pagamento de tributo quando afirma que *"o contribuinte postergou o pagamento do IRRF incidente sobre as importâncias creditadas..."*.

3.13. Assim, mesmo havendo divergência quanto ao momento de ocorrência do fato gerador, não se questiona que o sujeito passivo adimpliu o referido imposto retido na fonte. No entanto, apesar de ter identificado os pagamentos efetuados, a autoridade fiscal não os reconhece para efeitos de cálculo do crédito tributário, ensejando a iliquidez do crédito tributário formalizado. Em suas palavras:

"61. E, em assim sendo, a lavratura do presente auto de infração deveria ter sido realizada para cobrança unicamente dos juros de mora devidos pelo atraso, nunca de principal e multa, nos precisos termos da legislação tributária federal.

62. A lei n.º 9.430/96, em seu artigo 43, parágrafo único, dispõe sobre a possibilidade de auto de infração sem tributo, nos seguintes termos.

(...)

63. Assim, nos termos da redação legal acima transcrita, havendo comprovação de mera postergação de pagamento, deverá ser lavrado auto de infração para cobrança exclusiva dos juros de mora incidentes em função do atraso do adimplemento da obrigação fiscal, sendo vedada a exigência de principal e multa.

64. Nessa linha também caminha a jurisprudência do Conselho de Contribuintes que, em decisão de 09 de agosto de 2007, assim se manifestou:

(...)"

3.14. Elabora planilha de fls. 315/316, onde constam informações referentes à exigência fiscal e aos pagamentos efetuados, transparecendo que a hipótese dos autos, mesmo

considerando que a contabilização seria fato gerador do tributo, seria de postergação de pagamento, devendo o lançamento ser revisto, uma vez que só caberia a incidência de juros de mora, nunca a cobrança de principal e multa.

Conforme registrado no início deste relatório, a DRJ/CPS deu provimento à impugnação e exonerou integralmente o crédito tributário. Entretanto, recorreu de ofício da decisão nos termos do artigo 34 do Decreto nº 70.235/72 e da Portaria MF nº 375, de 07/12/2001.

A razão primordial para a exoneração do crédito tributário foi a falta de consideração, por parte da autoridade fiscal, dos montantes de IRRF pagos ou declarados em DCTF na apuração da infração. Desta forma, a infração correta não seria a falta de pagamento/declaração do imposto, mas a insuficiência do pagamento em razão do pagamento em atraso. Transcrevo excerto do voto condutor da decisão que esclarece o entendimento da autoridade julgadora de piso:

6. Na apreciação do mérito, é importante ressaltar que a ocorrência do fato jurídico tributável, previsto na norma jurídica que determina a incidência do IRRF, não está condicionada à quaisquer eventos futuros. Da mesma forma, a incidência do imposto de renda na fonte não se limita aos fatos onde houve o efetivo pagamento, mas abrange também as situações em que as importâncias foram creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior.

[...]

8. Dessa forma, no âmbito da legislação que rege a tributação das pessoas jurídicas, o critério material da norma jurídica de incidência do tributo (ou Regra Matriz de Incidência), ou seja "auferir renda ou proventos de qualquer natureza", deve ser entendido em seu sentido amplo, não restrito, haja vista que as pessoas jurídicas estão sujeitas à apuração do resultado do exercício mediante a aplicação do regime de competência contábil, por meio do qual se reconhece a existência de crédito mediante a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica, inclusive.

9. Observa-se, pelas cópias acostadas do livro Razão, bem como das razões de defesa apresentadas em sua impugnação, que a interessada efetivamente escriturou na conta "Despesas Operacionais — Taxa Franquia" as remessas a título de pagamento de royalties nos períodos de apuração indicados pela autoridade fiscal, em função do princípio contábil da competência dos exercícios, onde os custos, despesas, encargos e perdas, são computados na determinação do resultado quando pagos ou incorridos.

10. De fato, considera-se incorrida a despesa quando se implementa a condição necessária para sua efetivação. Sob esse princípio da competência, incorrido primeiramente a despesa, irrelevante se torna a data do pagamento.

11. As contrapartidas dos lançamentos das despesas são as próprias contas de passivo envolvidas (Outras Obrigações - Taxa Franquia-SAO, Taxa Franquia-RIO, Taxa Franquia-REC) que registram a obrigação perante o credor estrangeiro. O lançamento a crédito dessas contas ressalta a disponibilidade econômica dos montantes envolvidos perante o credor, pois tais valores passam a integrar o patrimônio deste.

12. Não se pode olvidar que a despesa de um contribuinte tem como contrapartida a aquisição da receita correspondente por outro contribuinte, fato que introduz modificação em seu patrimônio. Nesse caso, também em observância ao regime de competência contábil, a aquisição da disponibilidade econômica ocorre independentemente da disponibilidade financeira.

[...]

18. Concluindo, no que se refere A definição do elemento temporal do fato jurídico tributário que deu nascimento A obrigação tributária de reter e recolher o IRRF incidente sobre os pagamentos de royalties efetuados ao exterior, mostra-se correto o entendimento da autoridade fiscal.

19. No entanto, diante da argumentação da contribuinte de que os pagamentos efetuados deveriam ter sido considerados pela autoridade fiscal, passa-se A análise do princípio da legalidade tributária, que disciplina e ordena todos os atos da Administração Tributária.

[...]

31. Da análise do Termo de Verificação Fiscal elaborado, relata a autoridade fiscal que a "contribuinte calculou o valor com base nos valores remetidos e considerando a data do fato gerador a data da remessa, quando o correto seria considerar a data de ocorrência do fato gerador a data de crédito".

[...]

33. Do relato acima, depreende-se que, apesar da contribuinte não ter declarado em DCTF a maioria dos débitos, mesmo com as datas dos fatos geradores que entendia corretos, não há qualquer referência da autoridade fiscal no sentido de que os valores apurados e recolhidos pela contribuinte seriam insuficientes ou menores que os efetivamente devidos. Enfim, não há questionamentos envolvendo as bases de cálculo, a alíquota aplicável, a existência de remessas não escrituradas, ou outros fatos.

34. A autoridade fiscal é expressa ao afirmar que a contribuinte apurou o IRRF com base nos valores remetidos e na data das remessas, quando o correto seria considerar a data do crédito, ou seja, a data da escrituração contábil.

[...]

37. No presente caso, não há qualquer questionamento quanto à escrituração dos pagamentos efetuados a pessoa jurídica situada no exterior. Também, diga-se que a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte é exclusiva na fonte, diversa da incidência do IRPJ, cujos fatos geradores são anuais ou trimestrais e o período de apuração abrange um lapso de tempo maior, seja trimestral ou anual.

38. Neste lançamento, não há questionamentos sobre os recolhimentos do IRRF incidente, mas eles foram intempestivos, porque efetuados posteriormente à data de ocorrência do fato gerador. Ou melhor dizendo, foram intempestivos porque há uma divergência quanto à temporalidade do fato jurídico tributário, optando a contribuinte pelo entendimento de que a concretização do elemento temporal ocorre na data da efetiva remessa dos pagamentos, sempre depois da escrituração contábil, interpretação esta que não pode ser aceita, conforme apreciação que se fez acima.

39. Diante dessa constatação, não se pode afirmar que ficou caracterizada a postergação do pagamento. O que de fato ocorreu é que os recolhimentos foram efetuados pela contribuinte em datas posteriores, ensejando a intempestividade deles. Ou seja, o imposto foi recolhido com atraso.

40. Também não se poderia afirmar, como pretende a autoridade fiscal, que houve a falta de recolhimento do imposto incidente, pois o que ocorreu foi a insuficiência dos recolhimentos efetuados, porque caracterizada a intempestividade.

[...]

46. Dessa forma, se o fato gerador é único, os pagamentos efetuados pela contribuinte, ainda que posteriormente e em datas diversas, portanto intempestivos, deveriam ter sido

considerados pela autoridade fiscal na elaboração do lançamento, pois apesar de efetuado em "períodos de apuração" diversos, tratam-se do mesmo fato gerador detectado pela autoridade fiscal, estando a divergência na interpretação de quando se concretiza seu elemento temporal.

47. Enfim, seria necessário apurar as diferenças não recolhidas, diante da imputação dos recolhimentos efetuados, considerando-se a incidência dos juros de mora e da multa moratória, contados da data de contabilização até a data do efetivo recolhimento e, a partir de tal imputação, exigir as diferenças de imposto, além da multa de ofício e dos acréscimos moratórios.

[...]

49. Concluindo, na forma como efetuada a apuração pela autoridade fiscal, sem considerar os pagamentos, referente aos mesmos fatos geradores objeto da autuação, ainda que intempestivos, o lançamento encontra-se despido de certeza e liquidez, razão suficiente para seu cancelamento.

50. Acrescente-se que não poderia esta Quarta Turma de Julgamento efetuar a imputação dos recolhimentos efetuados, por meio deste Acórdão, porque se assim o fizesse estaria inovando os fundamentos da autuação, pois estaria considerando que houve **insuficiência de recolhimento**, diante da ausência do pagamento dos juros e da multa de mora, enquanto a autoridade fiscal descreve o fundamento do lançamento como "**falta de recolhimento**" e desconsidera os pagamentos efetuados. (grifei)

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

Conhecimento.

Conforme visto no relatório acima, trata-se de recurso de ofício contra a decisão de piso que exonerou integralmente o crédito tributário constituído pela fiscalização.

A matéria encontra-se atualmente regulamentada pelo artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 10/02/2017:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

No caso vertente, a soma do imposto lançado e da multa de ofício é inferior ao limite estipulado pela norma administrativa, conforme se verifica no Demonstrativo do Crédito Tributário que consta do auto de infração:

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$		
IMPOSTO	Cód.Recetta-DARF 2932	Valor 1.033.491,51
JUROS DE MORA (calculados até 31/03/2008)		Valor 540.031,01
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 775.118,51
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		Total 2.348.641,03
Valor por extenso DOIS MILHÕES, TREZENTOS E QUARENTA E OITO MIL, SEISCENTOS E QUARENTA E UM REAIS E TRÊS CENTAVOS.		

Assim, considerando que o crédito exonerado não atinge o limite mínimo atualmente em vigor, voto por não conhecer do recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira