

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 18471.000272/2007-11
Recurso nº 161.788 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.360 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de outubro de 2009
Matéria IRF
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A-EMBRATEL
Recorrida 6ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2004, 2005

IRF - RENDIMENTOS PAGOS A BENEFICIÁRIOS NO EXTERIOR - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMPLEMENTAÇÃO DE CHAMADAS TELEFÔNICAS - FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO

Tendo as empresas internacionais de telecomunicações prestado serviços à empresa de telecomunicação sediada no Brasil, no tocante à implementação de chamadas no exterior, a base de cálculo do IRF será o valor do preço de tal serviço, sendo irrelevante se, quando da remessa ao exterior, tenham sido compensados valores de crédito que porventura possua junto à beneficiária do numerário. A disponibilidade dos rendimentos líquidos para o beneficiário, ou seja, após a compensação dos débitos e os créditos recíprocos, é evento superveniente ao fato gerador, que não faz parte do seu núcleo, e, como tal, não é capaz de influir na incidência da norma tributária de regência ou interferir no valor da base tributável.

LANÇAMENTO - MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS - VEDAÇÃO - A norma proíbe a revisão ou a realização de outro lançamento tributário pelo fisco para alterar aquele já realizado segundo os critérios jurídicos praticados anteriormente, não se aplicando a lançamentos posteriores e que tratem de fatos geradores diversos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO DE CONSULTA - EFEITOS - Conforme as determinações das normas que regem a matéria, as possíveis consequências do procedimento de consulta aproveitam somente ao sujeito passivo interessado.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - DISPENSA - ARTIGO 100 DO CTN - O preceptivo do artigo 100 do CTN somente se aplica em se tratando de decisões administrativas, a que a lei atribua eficácia normativa, não sendo o caso de decisões judiciais, sobretudo se os efeitos da sentença se referem a fatos geradores não alcançados pelo lançamento de ofício. As chamadas

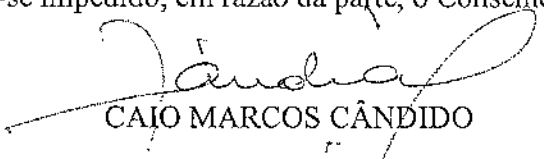
5

práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são aquelas que ocorrem reiteradas vezes na Administração, adotando certo procedimento, com notável frequência, acabando por gerar uma fonte formal secundária do direito tributário. Não se dando tal abrangência às soluções de consulta, para sujeito passivo não consulente.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso, vencida a Conselheira Silvana Mancini Karam que dava provimento parcial para excluir a multa de ofício e apresentará declaração de voto. Declarou-se impedido, em razão da parte, o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka.


CAIO MARCOS CÂNDIDO

Presidente


Ana Neyte Olímpio Holanda

12 MAR 2010 Relatora

Participaram, ainda, do julgamento os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

O lançamento tributário de que trata o presente processo resultou de operação fiscal levada a efeito junto ao sujeito passivo acima identificado, que teve como consequência a exigência tributária referente a imposto sobre a renda na fonte (IRF), no montante de R\$ 12.180.882,38, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, por ter sido constatada a falta de recolhimento do tributo sobre pagamentos efetuados a residentes ou domiciliados no exterior, feitos a operadoras estrangeiras de telefonia, em virtude da prestação de serviços de telecomunicações iniciados em território nacional e completados em outros países, o chamado "tráfego sainte", no período de 02/01/2003 a 31/12/2004.

2. Isto porque, quando a empresa, que exerce atividade de telecomunicações, é acionada a efetuar uma ligação telefônica do Brasil para o exterior, requer a intervenção da operadora no país estrangeiro, para que a conexão seja completada. Por este serviço, chamado de "tráfego sainte", a empresa nacional paga um preço acordado em contrato e, quando do efetivo pagamento, deve ser retido o IRF devido, conforme determinam o artigo 685, II, *a*, do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, artigo 2º-A da Lei nº 10.168, de 29/12/2000, inscrito pela Lei nº 10.332, de 19/12/2001, artigos 7º e 8º da Lei nº 9.779, de 19/01/1999.

3. Na Descrição dos Fatos, no Auto de Infração (fls. 868 a 893), o autor do procedimento fiscal, apresentou os motivos da exação, nos seguintes termos:



O mérito da cobrança do citado tributo (IRRF) nas operações acima já foi exaustivamente apreciado, tanto administrativamente como judicialmente, como se relata:

- na esfera administrativa, a empresa protocolizou em 08.02.1999, consulta à Superintendência Regional da Receita Federal – 7ª RF (processo nº 10768.002248/99-73), no sentido de que fosse confirmado seu entendimento de, na qualidade de responsável tributária, não deveria reter o Imposto de Renda na Fonte sobre os pagamentos que efetuasse a empresas operadoras de telecomunicações localizadas no exterior, pelos serviços de conexão por elas prestados utilizando suas redes de telecomunicações (tráfego sainte).

- a solução de consulta foi exarada através da Decisão SRRF/7ª RF nº 229 de 26/08/1999 (fls. 815/29), a qual o contribuinte teve conhecimento em 03/09/99, no sentido da não incidência do imposto de renda na fonte sobre as remessas ao exterior consistentes na remuneração dos serviços prestados por operadoras estrangeiras sobre tráfego sainte somente a partir de 19/10/98, com fulcro no art. 6º do Regulamento Internacional de Telecomunicações (RTI).

E, 06/12/02, através da solução de consulta SRRF/7ª RF nº 293/02 (fls. 830/4), a decisão da consulta acima (nº 229/99) foi retificada, tendo em vista o Parecer AGU 01/2000 da Advocacia Geral da União (fls. 835/8).

A nova interpretação foi a de que o imposto é devido mesmo após a data de 19/10/98.

Ficou claro, porém, que o lançamento de impostos sobre a matéria para a contribuinte somente poderia ocorrer após o seu conhecimento da retificação da consulta, nos termos do art. 48 § 12 da Lei 9.430/96.

A empresa tomou conhecimento da retificação em 02/01/03.

Em 16/01/03, a empresa apresentou recurso da consulta à COSIT, mas o seguimento do recurso foi negado.

Na esfera judicial, a empresa inconformada com a decisão da consulta acima relatada, feita à Superintendência Regional da Receita Federal – 7ª RF (Decisão nº 229 de 26/08/1999), impetrou, em 21/09/99, Mandado de Segurança que tomou o nº 99.0059068-6, solicitando a concessão de medida liminar, por entender não ser devido o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre as "Despesas de Tráfego Sainte" ocorridas antes de 19/10/98, com base na regra isentiva prevista no Regulamento Administrativo de Melbourne (artigo 6º, item 6.1.3), vigente desde 1º de julho de 1990.

A medida liminar foi concedida em 30/09/1999 (fls. 839/41).

Em 23/12/1999, foi lavrado auto de infração referente ao imposto de renda na fonte sobre as remessas feitas às empresas

de telecomunicações estrangeiras, pela prestação dos serviços de conexão do tráfego sainte, no período de 1994 a 1998, formalizado no processo nº 15374.000029/00-85, que teve sua exigibilidade suspensa em atenção à medida liminar concedida no Mandado de Segurança impetrado.

Apesar do mérito estar sendo questionado no Poder Judiciário, a empresa apresentou, em 21/01/2000, impugnação ao auto de infração lavrado.

Em 17/12/2001, o Juízo da 14ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro decidiu pela improcedência do pedido, denegando a segurança almejada e declarando a extinção do processo na forma preconizada pelo art. 269, I, do CPC (fls. 842/60).

Em 20/08/2002, a empresa interpôs Apelação à Sentença do Juízo da 14ª Vara Federal ao Tribunal da 2ª Região.

Em 10/09/2002, a autoridade administrativa, ao apreciar a impugnação interposta ao auto de infração lavrado, sem tomar conhecimento da parte que versava sobre a matéria "sub judice", em obediência ao disposto no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 03, de 14/02/1996 (fls. 861), decidiu, através do Acórdão DRJ/RJOI nº 1815, pela sua Procedência em Parte.

Em 17/12/2004, a 5ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região decidiu, por unanimidade, não conhecer da Apelação por perda de objeto.

A decisão acima foi tomada em decorrência da quitação, pela apelante, do crédito tributário lavrado em 23/12/1999, através do auto de infração, formalizado no processo nº 15374.000029/00-85, cujo mérito era o objeto da apelação interposta.

(...)

No trabalho de Diligência Fiscal realizado em cumprimento ao MPF nº 2005-02339-9, esta fiscalização intimou a empresa, através do Termo de Diligência Fiscal de 12/01/06 (fls. 08), a apresentar relação dos valores pagos a empresas situadas no exterior, no período de 03/01/03 a 31/12/04, decorrentes do tráfego sainte, assim como data e valor do recolhimento dos correspondentes Impostos de Renda na Fonte.

Em resposta a empresa apresentou 2 planilhas (fls. 13/19). Uma referente aos pagamentos cujas remessas dos valores foram feitas no período de 24/02/2003 a 24/11/2004, tendo os respectivos recolhimentos do IRF ocorrido em 11/12/2004 através de PERDCOMP, e a outra relativa aos pagamentos cujas remessas dos valores ocorreram no período de 13/10/2004 a 27/12/2004, tendo os correspondentes recolhimentos do IRF sido efetuados através de DARF recolhidos em 03/03/2005, já devidamente confirmados.

A fim de verificar a exatidão dos valores do IRF recolhidos, constantes das planilhas apresentadas, esta fiscal, solicitou,

através do Termo de 15/03/06, cópia do razão da conta de despesas de tráfego sainte no período examinado (03/01/03 a 31/12/04).

Foi nesta oportunidade que esta fiscalização tomou conhecimento de que os Impostos de Renda na Fonte (IRF) foram recolhidos sobre o valor das remessas feitas, ou seja, sobre o valor líquido apurado após dedução do valor devido à administração estrangeira do crédito que a Embratel tinha a receber da mesma em decorrência do tráfego entrante e, não, sobre o valor das despesas faturadas já devidamente ajustadas.

4. A ciência do auto de infração ocorreu aos 26/03/2007, e, em contraposição, foi apresentada a impugnação de fls. 261 a 272, acompanhada dos documentos de fls. 942 a 971, acompanhada dos documentos de fls. 978 a 1.049.

5. Submetida a lide a julgamento, os membros da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJO I (RJ) acordaram em dar o lançamento por procedente, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2003, 2004

REMUNERAÇÃO PAGA A EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR. SERVIÇOS DE TELEFONIA. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo do imposto incidente sobre a remuneração de serviços de finalização de chamadas telefônicas iniciadas no Brasil (tráfego sainte), prestados por empresa domiciliada no exterior, é o valor total do serviço, e não o valor líquido efetivamente remetido ao exterior que decorre da compensação (encontro de contas) dos valores a pagar e os valores a receber.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. O entendimento adotado em decisão dos Conselhos de Contribuintes ou das Delegacias de Julgamento não tem efeito vinculante e não firma critério jurídico a ser obedecido em lançamentos futuros, ainda que se trate do mesmo sujeito passivo.

Lançamento Procedente

6. Intimado do acórdão de primeira instância aos 09/07/2007, conforme cientificação emitida pelo advogado Thiago Carlos de Carvalho, OAB/RJ nº 143.795, de fl. 1.074, como também em vista de recebimento de correspondência, aos 20/07/2007, como atesta o Aviso de Recebimento (AR), de fl. 1.074 verso, o sujeito passivo apresenta sua irresignação, aos 17/08/2007.

7. Na petição recursal, o sujeito apresenta, em apertada síntese, os seguintes argumentos de defesa:

I – é empresa que desenvolve atividades de telecomunicações de longo curso, ou seja, interurbanas e internacionais, e, quando uma ligação telefônica para o exterior é efetuada a partir do Brasil, tal ligação inicia-se na rede telefônica da recorrente, e esta rede

conecta-se com redes telefônicas do país de destino da ligação, sendo que, a partir dessa conexão, a empresa estrangeira de telefonia (“operadora internacional”) lhe presta serviços de finalização de ligação telefônica iniciada no Brasil, pelo que, remunera a operadora internacional, contabilizando a respectiva despesas (“despesa de tráfego sainte”);

II – em face de consulta formulada pela recorrente à Secretaria da Receita Federal manifestou entendimento, através da Solução de Consulta nº 229, de 1999, de 26/08/1999, no sentido de ser aplicável às denominadas remessas decorrentes do “tráfego sainte” a regra exonerativa firmada pelo artigo 6º do RTI (item 40.4 da referida solução de consulta – Decisão nº 229), motivo pelo qual as remessas em questão seriam exoneradas da incidência do Imposto sobre a Renda somente a partir de 19/09/1998;

III – considerando seu entendimento no sentido de que as remessas em questão seriam exoneradas da incidência do IRF somente a partir de 19/10/1998, a Secretaria da Receita Federal lavrou auto de infração, em dezembro de 1999, constituindo, mediante lançamento, créditos que entendia devidos, a título de IRF, relativos aos períodos-base de janeiro de 1995 a setembro de 1998;

IV – em face da lavratura do referido auto de infração a EMBRATEL apresentou suas razões de impugnação, tendo sido prolatado acórdão pela DRJ do Rio de Janeiro, em outubro de 2002, manifestando o entendimento de que, nos termos do disposto no artigo 745 do Regulamento do Imposto de Renda 1994 – RIR/1994, a matéria tributável estaria limitada aos valores efetivamente disponibilizados às operadoras estrangeiras, após encontro de contas, que, em última análise, correspondem ao acréscimo patrimonial referido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, como elemento caracterizador do fato gerador do imposto sobre a renda;

V – posteriormente, em dezembro de 2002, a Solução de Consulta nº 229, de 1999, foi revogada pela Solução de Consulta nº 293, de 2002, por força de um novo entendimento manifestado pelo fisco federal, no sentido ser inaplicável às remessas relativas ao “tráfego sainte” a regra exonerativa prevista no artigo 6º do Regulamento Administrativo de Melbourne, sem, contudo, fazer qualquer referência à definição da matéria tributável;

VI – por sua vez, o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda prolatou decisão, em dezembro de 2003, nos autos do processo administrativo em que se discutia o lançamento de IRF incidente sobre as remessas relativas ao “tráfego sainte”, declarou que este somente incidiria sobre os valores efetivamente remetidos às operadoras internacionais, ratificando o já manifestado posicionamento adotado pela DRJ no Rio de Janeiro;

VII – aos 15/10/2004, a Secretaria da Receita Federal fez publicar o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2004, acerca da definição da base de cálculo do IRF e da CIDE, manifestando pela primeira vez entendimento no sentido de que aqueles tributos incidiriam sobre o valor total da operação e não apenas sobre o saldo líquido resultante do encontro de contas envolvendo débitos e créditos entre o tomador e o prestador dos serviços;

VIII – em face da alteração do critério jurídico até então adotado pela Secretaria da Receita Federal, perpetrada pela publicação do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2004, efetuou, aos 11/12/2004, a extinção dos créditos relativos ao período-base de 24/01/2003 a 24/11/2004, sobre o saldo líquido resultante do encontro de contas envolvendo débitos e créditos entre o tomador e o prestador dos serviços, sendo que, relativamente ao período de 13/10/2004 a 27/12/2004, aos 03/03/2005, efetuou o recolhimento com base na nova interpretação trazida pelo referido Ato Declaratório, sobre o valor total da operação;

IX – o encontro de contas, envolvendo débitos e créditos entre o tomador e o prestador dos serviços, pode ser resumido nas seguintes etapas:

a) Autorização de Pagamentos (AP)

De acordo com o período definido, é gerado um documento denominado AP – Autorização de Pagamento. Esse documento reflete a dívida final que a RECORRENTE reconhece dever a outra operadora.

b) *Statements*

Para chegar ao valor devido, e consignado na AP acima referenciada, as operadoras trocam entre si documentos *Statements*, os quais reconhecem créditos ainda não liquidados entre uma e outra. Após processados e conferidos esses créditos é que as operadoras liquidam tais valores, cabendo à RECORRENTE, quando for o caso (situação devedora), emitir a respectiva Autorização de Pagamento (AP)

c) Liquidação da dívida

Aquisição da disponibilidade jurídica e ocorrência do fato gerador do IRF. Após processados os *statements* e emitidas as AP, cada uma das operadoras dá o aceite final para fins de liquidação da dívida, processando-se, então, a remessa desses valores às operadoras estrangeiras por parte da RECORRENTE, quando se situar na posição de devedora.

d) Pagamento

Consumada a aceitação, a operadora no Brasil, no caso, a RECORRENTE, disponibiliza à operadora situada no exterior, um determinado numerário, cujo montante, valor líquido entre débitos e créditos entre as operadoras, será a base impositiva para fins de cálculo do IRF, de acordo com o artigo 745 do Regulamento do Imposto de Renda-RIR/1994, vigente à época da autuação. Somente a partir deste momento, e sobre esses valores que se considerariam para fins de incidência do IRF, disponibilizados juridicamente à operadora estrangeira o valor devido pela RECORRENTE.

X – o artigo 685 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 elege determinadas condutas que, se realizadas, dão nascimento ao fato gerador da obrigação tributária do IRF, assim, o imposto somente é devido com a disponibilidade dos rendimentos para o beneficiário;

XI – a EMBRATEL é mera responsável tributária, e não contribuinte de fato, desta forma, em não havendo rendimento disponível, não pode a fiscalização pretender que retivesse parte de algo que nunca chegou a se consumir;

XII – dessa forma, nas transações de tráfego mútuo entre operadoras internacionais de telecomunicações, deve-se observar não o regime de competência, mas sim o regime da liquidação ou da disponibilização dos recursos ao beneficiário;

XIII – esse entendimento já foi confirmado pela DRJ no Rio de Janeiro e pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, em julgamento de caso idêntico;

XIV – devem ser aplicados ao lançamento em questão os limites traçados no artigo 146 do Código Tributário Nacional (CTN), nos sentido de que a alteração de critérios jurídicos, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução;

XV – por sua vez, quando a alteração dos critérios jurídicos é feita de forma genérica, mudando-se o entendimento até então adotado em relação a uma determinada norma, por via de publicação de normas complementares, está a autoridade lançadora circunscrita às consequências desta alteração, nos termos da norma contida no artigo 100, parágrafo único, do CTN;

XVI – somente em relação aos fatos geradores praticados após 15/10/2004, quando foi publicado o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, é que, em relação à recorrente, poderiam as autoridades fiscais adotarem, para efeito de lançamento, o novo critério jurídico veiculado por aquele ato;

XVII – a aplicação de novo critério jurídico viola também o princípio da irretroatividade;

XVIII – no processo da consulta nº 101, de 2004, a Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal se manifestou no sentido de que a incidência do IRF sobre rendimentos auferidos por não residentes pela prestação de serviços recai apenas sobre o saldo apurado em prol da operadora estrangeira.

8. Ao final, pleiteia o acolhimento integral do recurso, com o cancelamento do auto de infração.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Relatora

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O lançamento tributário de que trata o presente processo exige imposto sobre a renda na fonte (IRF), por ter sido constatada a insuficiência de recolhimento do tributo sobre pagamentos efetuados a residentes ou domiciliados no exterior, a operadoras estrangeiras de telefonia, em virtude da prestação de serviços de telecomunicações iniciados em território nacional e completados em outros países, o chamado “tráfego sainte”.

Isto porque, a Empresa Brasileira de Telecomunicações (EMBRATEL) utilizou serviços de empresas de telecomunicação internacionais para efetivar chamadas do Brasil para o exterior – “tráfego sainte”, ao mesmo tempo em que prestou idêntico serviço de conexão em sentido contrário – “tráfego entrante”.

7

Por tal, utilizou como base de cálculo para o IRF incidente sobre valores pagos a residentes ou domiciliados no exterior a diferença entre o encontro dos valores recebidos pelos serviços por ela prestados e aqueles pagos pelos serviços prestados pelas empresas internacionais.

Com efeito, compensava os débitos e os créditos recíprocos, de forma que tomou como base de cálculo do tributo apenas o saldo líquido apurado em favor da empresa internacional, quando havido.

Para respaldar este procedimento, a EMBRATEL arrima-se na alegação de que os valores submetidos à incidência tributária deveriam necessariamente gozar de disponibilidade econômica ou jurídica, motivo pelo qual aqueles valores compensados com os devidos pela empresa internacional não se configurariam como fato gerador do tributo.

Dispõe o artigo 7º da Lei nº 9.779, de 19/01/1999:

Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.
(destaques da transcrição)

A leitura do dispositivo demonstra que o legislador determinou os fatos passíveis de se submeterem à tributação do IRF no caso de rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos pela prestação de serviços prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

Com efeito, a ocorrência do fato impositivo da incidência tributária se dá pelo pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa correspondente ao valor do serviço prestado, de per si.

Assim, os eventos enumerados pela norma devem se referir à prestação de serviço por residentes ou domiciliados no exterior, ou seja, a prestação de serviço e o pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa do preço correspondente dão azo à cobrança do tributo.

De tal entendimento, depreende-se que, para a hipótese em análise, não se pode considerar as situações enumeradas - pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa do numerário, sem que tenha ocorrido a prestação do serviço.

Sob este pórtico, tendo as empresas internacionais de telecomunicações prestado serviços à EMBRATEL, no tocante à implementação de chamadas no exterior, a base de cálculo do IRF será o valor do preço de tal serviço, sendo irrelevante se, quando da remessa ao exterior, tenham sido compensados valores de crédito que porventura possua junto à beneficiária do numerário.

A disponibilidade dos rendimentos líquidos para o beneficiário, ou seja, após a compensação dos débitos e os créditos recíprocos, é evento superveniente ao fato gerador, que não faz parte do seu núcleo, e, como tal, não capaz de influir na incidência da norma tributária de regência ou interferir no valor da base tributável.

Por outro lado, advoga a recorrente a não realização do fato gerador da incidência tributária dado que o IRF somente com o efetiva remessa do valor ao exterior .. quando se perfaria a sua disponibilização jurídica e econômica, ou seja, a concomitância das situações.

A definição do fato imponible da obrigação tributária do imposto sobre a renda encontra-se determinada no artigo 43 do Código Tributário Nacional, nos seguintes moldes:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.
(destaques da transcrição)

A inteligência da norma predica que qualquer das duas situações - a disponibilidade econômica ou a disponibilidade jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza, é capaz de desencadear a incidência legal, não há a exigência de que ocorram em conjunto, como quer a recorrente.

Assim, qualquer das hipóteses que ocorra desencadeará a incidência tributária.

Por oportuno, pertinente que se tenham algumas considerações sobre as disponibilidades econômica e jurídica.

No tocante à disponibilidade econômica diz-se do valor que se vem acrescentar ao patrimônio do sujeito passivo, ou seja, é a possibilidade, atual e efetiva, de dispor da renda constituída por moeda ou seu equivalente.

A disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o sujeito passivo passa juridicamente a dispor, embora este não lhe esteja disponível, ou a possibilidade, decorrente de adequada instrumentação jurídica, de se por a renda em efetiva e atual disposição econômica.

Dessarte, na espécie, com a efetiva prestação do serviço internacional de telefonia, mediante a existência de um contrato de respaldo, e o vencimento da obrigação - o valor do preço do serviço, efetivamente há renda disponível para o prestador estrangeiro, configurada através do direito de receber a prestação em dinheiro, certo e exigível juridicamente, configurando-se o fato gerador do IRF.

Observe-se que o valor pela prestação do serviço passou a estar à disposição da empresa estrangeira desde o momento do vencimento da obrigação, a liquidação posterior do valor por meio de compensação não se comunica com a formação daquela, configurando-se mera forma de acerto de contas entre a empresa nacional e a sediada no exterior.

Também, há que serem analisadas as considerações da recorrente, no tocante ao aspecto temporal da incidência tributária.

J

Defende a recorrente que devem ser aplicados ao lançamento em questão os limites traçados no artigo 146 do Código Tributário Nacional, no sentido de que a alteração de critérios jurídicos, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Isto porque, a Secretaria da Receita Federal, em dezembro de 1999, constituiu, mediante lançamento, o crédito tributário referente ao IRF, tendo como base impositivo o valor do serviço prestado pela operadora no exterior, desprezando o expurgo das compensações dos créditos e débitos recíprocos.

Entretanto, em julgamento da lide, após impugnação, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, entendeu que o IRF somente incidiria sobre o valor efetivamente remetido às operadoras internacionais, por corresponder ao efetivo acréscimo patrimonial por elas suportadas.

Tal decisão foi ratificada pela Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão nº 106-13.741, de 04/12/2003, nos seguintes termos:

IRRF – RENDIMENTOS PAGOS A BENEFICIÁRIOS NO EXTERIOR – FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO – A incidência do imposto de renda retido na fonte, sobre pagamentos feitos por operadoras de telefonia no Brasil, por serviços prestados (tráfego sainte) por operadoras situadas no exterior, ocorre sob a disciplina do regime de caixa, sem prejuízo da escrituração e controle contábil dos serviços prestados, conforme o regime de competência. Assim, as datas e os montantes tributáveis são definidos com base nos rendimentos efetivamente remetidos aos beneficiários no exterior.

Recurso de ofício negado.

Entretanto, a Secretaria da Receita Federal publicou o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 15/10/2004, que veicula o entendimento de que o IRF incidiria sobre o valor total da operação, e não apenas sobre o saldo líquido resultante do encontro de contas envolvendo débitos e créditos entre o tomador e o prestador dos serviços de telecomunicações internacionais.

Por tal, entende o sujeito passivo que a mudança de critério jurídico na apuração da base de cálculo da incidência do IRF sobre o pagamento dos serviços do chamado “tráfego sainte” deve ser aplicado somente a partir da publicação do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 15/10/2004.

O artigo 146 do Código Tributário Nacional está assim veiculado:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (destaques da transcrição)

A norma legal estabelece o princípio da proteção da confiança legítima do contribuinte, na medida em que impede a realização de atos administrativos que decorram prejuízo ao mesmo, em relação a uma situação jurídica consolidada à luz de critérios adotados anteriormente. Assim, é assegurada a irretroatividade dos atos normativos quando o contribuinte confiou nas normas existentes.

Nesse sentido, quando a autoridade administrativa modifica a interpretação, ou substitui uma interpretação por outra, em apreço ao princípio da proteção da confiança do contribuinte, não pode se valer da nova exegese para o mesmo sujeito passivo, em relação ao mesmo fato gerador.

Com efeito, essa norma proíbe a revisão ou a realização de outro lançamento tributário pelo fisco para alterar aquele já realizado segundo os critérios jurídicos praticados anteriormente, em nome do princípio da segurança jurídica.

Tal não ocorre na espécie, vez que se tratam de dois lançamentos distintos, sendo um, referente a fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1994 a outubro de 1998, já definitivamente julgado, e aquele ora guerreado.

Portanto, não merecem acolhida as argumentações da recorrente.

A recorrente traz à baila que, em face de consulta formulada pela empresa autuada, no processo administrativo fiscal nº 10768.002248/99-73, a Secretaria da Receita Federal manifestara entendimento, através da Solução de Consulta nº 29, de 26/09/1999, no sentido de ser aplicável às denominadas remessas decorrentes do "tráfego sainte" a regra firmada pelo artigo 6º do RTI, motivo pelo qual, as remessas em questão seriam exoneradas da incidência do imposto sobre a renda a partir de 19/09/1998.

Posteriormente, a Solução de Consulta nº 29, de 26/09/1999, foi revogada pela Solução de Consulta nº 293, de 2002, em que a Secretaria da Receita Federal entendeu ser aplicável às remessas relativas ao "tráfego sainte" a regra de exoneração prevista no Regulamento Administrativo de Melbourne, sem, contudo, fazer referência à definição da matéria tributável.

Entretanto, não há prova de que as referidas consultas teriam sido interpostas pela recorrente, e, conforme as determinações do artigo 46 e seguintes do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, as possíveis consequências do procedimento de consulta aproveitam somente ao sujeito passivo interessado, no sentido de que, a resposta ofertada à consulta, contém uma interpretação autorizada que garante a segurança jurídica do consultante.

Portanto, não merecem amparo as considerações da recorrente.

Alega, ainda a recorrente que, quando a alteração dos critérios jurídicos é feita de forma genérica, mudando-se o entendimento até então adotado em relação a uma determinada norma, por via de publicação de normas complementares, está a autoridade lançadora circunscrita às consequências desta alteração, nos termos da norma contida no artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Com isso, quer a recorrente defender que teria observado as determinações das instâncias julgadoras administrativas, no julgamento do auto de infração objeto do processo administrativo fiscal nº 15374.00029/00-85, cuja decisão administrativa definitiva foi pela tributação do IRF somente sobre o saldo líquido resultante do encontro de contas envolvendo débitos e créditos entre o tomador e o prestador dos serviços de telecomunicações

internacionais, e, por tal, não caberia, na espécie, a imposição de penalidades e, a cobrança de juros de mora.

Predica o referido artigo 100 do Código Tributário Nacional:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (destaques da transcrição)

O excerto legal em questão, entretanto, exige que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa reportadas, tenham eficácia normativa atribuída por lei, o que não ocorre no caso em que se baseia a recorrente.

Com efeito, nada há a ser reparado no lançamento neste sentido.

Ainda advoga o sujeito passivo que ocorrera na espécie a situação descrita no inciso III do citado artigo 100 do Código Tributário Nacional, no tocante a que estaria configurada a utilização de práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, com o escopo de eximi-lo de qualquer penalidade.

As chamadas práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são aquelas que ocorrem reiteradas vezes na Administração, adotando certo procedimento, com notável freqüência, acabando por gerar uma fonte formal secundária do direito tributário.

Nesse sentido, são, portanto, consuetudinárias, ou seja, baseadas nos usos e costumes adotados pelos agentes públicos.

Os usos e costumes podem ocorrer nas seguintes situações: pela introdução de norma de conduta oriunda de falta de lei; quando consideram revogada uma lei que tenha deixado de ser aplicada; e quando buscam explicar o sentido de uma lei.

No caso em análise, pelas considerações do sujeito passivo, seria cabível a observância de práticas das autoridades administrativas tendo em vista que, as soluções de consulta, cujo entendimento fora favorável à tese que defende, demarcariam um costume da Administração Tributária.

Não pairam dúvidas que, em matéria tributária, acolhem-se somente os usos e costumes que buscam explicar o sentido de uma lei, posto que somente a lei (*stricto sensu*) pode instituir tributo, também, não podendo a lei, ainda que em desuso, ser revogada pelo costume, nos termos do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942).

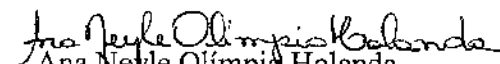
As soluções de consulta invocadas, posto que não foram apresentadas pela recorrente, como antes referido, a ela não aproveitam seus efeitos, e, por representarem atos administrativos isolados, não podem ser tomadas como prática reiterada da autoridade administrativa, com abrangência geral, a todos os sujeitos passivos interessados pelo assunto consultado.

Ademais, conforme as determinações legais que regem a matéria, os efeitos da consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, dizem respeito somente à aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente. Não havendo que se permitir a extrapolação de tais efeitos a sujeito passivo não consulente, nem tampouco, se ter a solução de consulta como uso e costume do fisco.

Por tal, também aqui, não merecem abrigo as argumentações da recorrente.

Forte no exposto, somos pelo não acolhimento do recurso voluntário apresentado.

Sala das Sessões, em 30 de outubro de 2009


Ana Neyle Olímpio Holanda