



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 18471.000272/2007-11  
**Recurso n°** 161.788 Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-003.097 – 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de março de 2014  
**Matéria** IRRF  
**Recorrente** EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A - EMBRATEL  
**Interessado** PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA ANCIIONAL (PGFN)

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Exercício: 2004, 2005

**NORMAS PROCESSUAIS. CONHECIMENTO DE RECURSO ESPECIAL.**

Tendo sido apresentados dois acórdãos paradigma para discussão da totalidade do crédito tributário em litígio, por fundamentos diferentes, e comprovada a divergência jurisprudencial em relação a um deles, o recurso deverá ser conhecido, ainda que não haja comprovação de divergência com relação ao outro acórdão paradigma apresentado.

**IRRF. RENDIMENTOS PAGOS A BENEFICIÁRIOS NO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMPLEMENTAÇÃO DE CHAMADAS TELEFÔNICAS. BASE DE CÁLCULO**

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.

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.

No presente caso, ficou demonstrado o fato gerador do tributo, com a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, pelo recebimento dos serviços por serviços prestados, que devem integrar a base de cálculo do tributo em questão, motivo da negativa de provimento do recurso.

**NORMAS GERAIS. LANÇAMENTO. ADOÇÃO DE NOVOS CRITÉRIOS JURÍDICOS. AUSÊNCIA.**

O Art. 146 do CTN determina que 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.

No presente caso não houve modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, pois órgãos do contencioso não são responsáveis pelo exercício do lançamento e decisões em solução de consulta restringem-se ao consulente, motivo da negativa de provimento do recurso.

Recurso especial conhecido e negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, conhecer integralmente do recurso. Vencidos os Conselheiros Marcelo Oliveira (Relator), Manoel Coelho Arruda Junior, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire, que conheceram parcialmente do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Declarou-se impedido o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, substituído pelo Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa.

*(Assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em exercício

Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira - Relator

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator Designado

EDITADO EM: 08/04/2013

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Elias Sampaio Freire.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial por divergência, fls. 01145, interposto pelo sujeito passivo contra acórdão, fls. 01124, que decidiu negar provimento a seu recurso, nos seguintes termos:

**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 beneficiário 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 critério 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 conseqüências 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 fatos geradores não alcançados pelo lançamento de ofício. As chamadas praticas 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.*

*Não se dando tal abrangência As 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.*

Como esclarecimento inicial, o litígio em questão versa sobre:

- a) Definição de base de cálculo a ser utilizada; e
- b) Lançamento com suposto novo critério jurídico.

Em seu recurso especial o sujeito passivo alega, em síntese, que:

1. Desenvolve atividades de telecomunicações de longo curso, ou seja, interurbanas e internacionais;
2. 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;
3. A partir dessa conexão a empresa estrangeira de telefonia ("operadora internacional") presta serviços à RECORRENTE de finalização de ligação telefônica iniciada no Brasil;
4. Por estes serviços a RECORRENTE remunera a operadora internacional, contabilizando a respectiva despesa ("despesa de tráfego sainte");
5. Em face de consulta formulada pela RECORRENTE a Secretaria da Receita Federal manifestou entendimento, através da Solução de Consulta n.º 229/99 (processo n.º 10768.002.248/99-73), de 26 de agosto de 1999, no sentido de ser aplicável às denominadas remessas decorrentes do "tráfego sainte" a regra exonerativa firmada pelo art. 6º do RTI (item 40.4 da referida solução de consulta — Decisão 229), motivo pelo qual as remessas em questão seriam exoneradas da incidência do Imposto sobre a Renda somente a partir de 19 de setembro de 1998;
6. Considerando seu entendimento no sentido de que as remessas em questão seriam exoneradas da incidência do Imposto sobre a Renda 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 IRRF, relativos aos períodos base de janeiro de 1995 a setembro de 1998;

7.

Em face da autuação, o sujeito passivo impugnou o lançamento, tendo sido prolatado Acórdão pela DRJ, que manifestou o entendimento de que, nos termos do disposto no art. 745 do 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;

8.

Em dezembro de 2002, a Solução de Consulta n.º 229/99, acima referida, foi revogada pela Solução de Consulta n.º 293/2002, por força de um novo entendimento manifestado pelo Fisco Federal no sentido de entender 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;

9.

Por sua vez, o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em decisão prolatada em 12/2003, nos autos do processo administrativo em que se discutia o lançamento do IRRF 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 Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro;

10.

Em 15 de outubro de 2004 a Secretaria da Receita Federal fez publicar o Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 25/2004, acerca da definição da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da CIDE, manifestando, pela primeira vez, entendimento no sentido de que o IRRF e a CIDE 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;

11. Em face da alteração do critério jurídico até então adotado pela Secretaria da Receita Federal, perpetrada pela publicação do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 25/2004, a RECORRENTE efetuou, em 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;
12. Relativamente ao período de 13/10/2004 a 27/12/2004, em 03 de março de 2005, a RECORRENTE efetuou o recolhimento com base na nova interpretação trazida pelo referido Ato Declaratório, sobre o valor total da operação;
13. Contudo, em que pese o regular cumprimento de suas obrigações tributárias, a RECORRENTE foi surpreendida com a lavratura de uma nova autuação, no dia 26 de março de 2007, objeto do presente Recurso Especial, tendo a RECORRENTE sido intimada na mesma data;
14. Nesta autuação foi constituído crédito fiscal de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre a diferença entre o valor total das despesas faturadas resultantes da prestação de serviços de telecomunicações iniciados em território nacional e completados em outros países, serviços estes denominados "tráfego sainte", e o valor efetivamente recolhido pela RECORRENTE;
15. Apesar de contestado nas esferas administrativas, a DRJ e a turma do CARF, a quo, decidiram pela procedência do lançamento;
16. A decisão recorrida é divergente ao acórdão 10613741, que decidiu que a incidência do IRRF sobre pagamentos feitos por operadoras de telefonia no Brasil, nos 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 montantes tributáveis são definidos com base nos rendimentos efetivamente remetidos aos beneficiários no exterior;
17. Isto posto, conclui -se que o IRRF rege-se pela disciplina do regime de caixa, motivo pelo qual somente ocorre a incidência do tributo quando da efetiva disponibilização jurídica e econômica dos valores ao beneficiário no exterior;

18. Ademais, destaque-se mais alguns acórdãos, dentre os vários existentes que demonstram que é totalmente nula a autuação fiscal na medida em que o Imposto de renda retido na fonte somente é devido e retido quando do pagamento dos rendimentos, ou seja, quando da efetiva disponibilização jurídica e econômica dos valores ao beneficiário, conforme pacífico entendimento a respeito da matéria;
19. Ressalte-se, ainda, que o acórdão recorrido foi proferido de forma contrária ao entendimento firmado no âmbito deste conselho, na medida em que a Autoridade Lançadora somente poderia exercer seu dever de lançamento, com base em um novo critério jurídico, distinto daquele definido no Acórdão 106-13.741, relativamente a fato gerador ocorrido posteriormente à alteração, sob pena de insubstância do ato de lançamento, em face da violação à norma insculpida no artigo 146 do Código Tributário Nacional (CTN);
20. Conforme se pode inferir dos acórdãos paradigmas relacionados, o CARF pacificou o entendimento de que o artigo 146 do CTN impede que se exija o pagamento de tributos referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente à alteração do entendimento pela Administração Pública (Acórdãos 301-30892 e 302-35783);
21. O Acórdão recorrido foi proferido de forma contrária ao entendimento firmado no CARF, na medida em que a observância ao art. 100, parágrafo único, do CTN exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo;
22. O Acórdão recorrido foi proferido de forma contrária ao entendimento firmado no âmbito do CARF, na medida em que a observância ao art., 106, inciso I, do Código Tributário Nacional exclui a imposição de penalidades ao contribuinte que, face à impropriedade da norma, que reclamou norma interpretativa, teria agido em desacordo com a nova interpretação;
23. A decisão ora recorrida manteve o lançamento por entender que "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;

24. Não obstante, verifica-se que o IRRF somente seria retido e devido aos cofres públicos se e quando do efetivo pagamento - disponibilização jurídica e econômica -, nos exatos termos do decidido no Acórdão paradigma 106-13,741;

25. Verifica-se que, como acima amplamente demonstrado, o IRRF deve ser recolhido, como de fato o foi no presente caso, inclusive no caso de despesas relativas aos prestadores domiciliados em países com tributação favorecida, sobre o valor das remessas feitas, ou seja, sobre o valor líquido apurado após a dedução do valor devido à administração estrangeira do crédito que a RECORRENTE tinha a receber da mesma em decorrência do tráfego entrante;

26. Isto posto, requer o cancelamento da autuação.

Por despacho, fls. 01260, deu-se seguimento parcial ao recurso especial, somente nas divergências relativas a base de cálculo e à realização de lançamento com base em novo critério jurídico.

A Presidência do CARF analisou o despacho sobre o seguimento parcial do recurso e manteve seu entendimento, fls. 01265.

A Procuradoria apresentou suas contra razões, fls. 01268, argumentando, em síntese, que: a decisão recorrida deve ser mantida na íntegra.

Os autos retornaram ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Como já destacado, o litígio em questão versa sobre definição de base de cálculo a ser utilizada e lançamento com suposto novo critério jurídico.

O lançamento refere-se a Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), pelo inadimplemento parcial referente a pagamentos efetuados a residentes ou domiciliados no exterior, a operadoras estrangeiras de telefonia, em virtude da prestação de serviços de telecomunicações.

O sujeito passivo pagou por serviços de empresas de telecomunicação internacionais para efetivar chamadas do país para o exterior, chamado "tráfego sainte", e recebeu por serviços prestados para ligações do exterior, "tráfego entrante".

Quanto à admissibilidade, há questão, em um ponto a ser analisado, que devemos analisar, referente ao argumento sobre suposto novo critério jurídico utilizado no julgamento.

O sujeito passivo alega, em síntese, que a administração utilizou novo critério jurídico, que o prejudicou, pois não respeitou a regra determinada no Código Tributário Nacional (CTN).

### CTN:

*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.*

O sujeito passivo alega que a administração pública - DRJ e CARF (Acórdão 106-13.741) – tinham decidido em lançamento com os mesmos fatos, jurídicos e fáticos, que se está discutindo nos autos, que o critério utilizado foi o correto, decidindo pela improcedência do lançamento anteriormente efetuado.

Assim, em síntese, segundo o sujeito passivo, a administração pública, devido a elaboração da presente autuação, utilizou novo critério jurídico, o que é vedado pela legislação citada.

Para comprovar a divergência de decisões, requisito obrigatório segundo o Regimento Interno do CARF, para a admissibilidade de seu recurso especial, o sujeito passivo apresentou os Acórdãos 301-30.892 e 302-35.783.

O acórdão paradigma 301-30.892 analisou, conforme voto, o seguinte caso:

*“No caso dos autos, as autoridades fiscais com base na Nota n.º 106/2001, emitida pela COANA/DITEC/DINOM, efetuaram revisão aduaneira das Declarações de Importação registradas no ano de 1999, pois entenderam que os veículos importados pela Recorrente através das referidas DI's possuem as características de camionetas, classificando-os, portanto, no "EX" 01 da subposição 8704.21 da TEC.*

*A seu turno, sustenta a Recorrente que no momento em que se realizou a importação dos referidos veículos, o Fisco já havia se posicionado quanto à sua classificação fiscal, em posição diferente daquela constante da Nota acima citada. A fim de comprovar o alegado, colaciona aos autos cópia do FAX n.º 467, de 16/09/99, emitido pela Divisão de Controle Aduaneiro da SRRF/7 a RF (fls. 349), onde consta o posicionamento daquela Divisão e a determinação do Sr. Inspetor da Alfândega do Porto de Vitória para que seja adotado aquele entendimento e dado ciência à interessada dos termos do referido "FAX".*

***Tendo em vista que a Nota n.º 106/2001, emitida pela COANA/DITEC/DINOM, e o FAX n.º 467, de 16/09/99, emitido pela Divisão de Controle Aduaneiro da SRRF/7 a RF, apresentam opiniões distintas sobre o tipo de veículos importados pela Recorrente, o que culminou na cobrança dos tributos aduaneiros incidentes na importação, mister se faz analisar de início se houve alteração do critério jurídico pela d. autoridade lançadora.”***

E chega a seguinte conclusão:

***“Assim, considerando as razões acima expendidas, e na esteira da jurisprudência dos Tribunais Superiores que não pode deixar de ser observada pela Administração Pública Federal, consoante o determinado no Decreto n.º 2.346, de 10/10/97, resta claro que houve mudança de critério jurídico anteriormente adotado pelo Fisco, devendo, portanto, ser cancelada a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração.”***

Como é de fácil constatação, o acórdão paradigma trata de situação totalmente distinta da constante do acórdão recorrido, impedindo o conhecimento por ausência de divergência, como determina o RICARF.

O acórdão paradigma trata de situação fática e jurídica divergente, já que trata de critérios jurídicos conflitantes expressos em Nota n.º 106/2001, emitida pela COANA/DITEC/DINOM, e FAX n.º 467, de 16/09/99, emitido pela Divisão de Controle Aduaneiro da SRRF/7ª RF.

As duas posições da administração foram divergentes, possibilitando a aplicação do Art. 146 do CTN.

Já no acórdão recorrido o sujeito passivo alega que o conflito ocorre entre decisões expressas no contencioso administrativo.

Para que a divergência fosse comprovada, seria necessário que o sujeito passivo apresentasse paradigma em que se decidiu que decisões da DRJ e do CARF são consideradas como formadoras de critérios jurídicos e que lançamentos que não a respeitem seriam improcedentes.

Como não é essa a decisão divergente apresentada, não há demonstração de divergência e o recurso não deve ser admitido, com base no acórdão paradigma 301-30.892.

Já em relação ao segundo paradigma apresentado, para a alegação de introdução de novo critério jurídico, Acórdão 302-35.783, a decisão possui os seguintes fundamento e decisão:

*“Pelo que se observou, ou a empresa importou, pela DI 315866/96, a máquina de marca OSHITANI, descrevendo-a como outra, de marca MARTIN, objeto do processo que foi encerrado pelo integral pagamento dos tributos e multas lançados, ou a empresa importou com subfaturamento a máquina de marca MARTIN, posteriormente dando saída dela sem Nota Fiscal, e, também, introduzindo clandestinamente no País a máquina de marca OSHITANI. É impossível terem acontecido as duas ocorrências simultaneamente.*

*Está evidente que o segundo Auto de Infração, objeto deste lançamento ora em julgamento, foi lavrado com flagrante mudança de critério jurídico, contrariando o disposto no Art. 146 do CTN, o qual se aplica a casos em que a revisão fiscal é feita, não para reparar uma ilegalidade, mas para alterar elementos que a Lei deixa à escolha da Autoridade administrativa no exercício do lançamento, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. Ou seja, é impedida a migração de um critério legalmente válido para outro igualmente legítimo, porém mais gravoso.*

*Considerando-se o encerramento do processo anterior, que se referia a importação de uma máquina, registrada pela DI 315866/96, com o pagamento de todo o crédito tributário lançado, não cabe mais discutir neste julgamento qual procedimento seria mais acertado ou adequado naquele processo, partindo-se da descrição indevida da mesma máquina trazida do exterior registrada naquela DI.*

*Face ao exposto, nego provimento ao Recurso de Ofício.”*

Novamente, como também é de fácil constatação, o acórdão paradigma trata de situação totalmente distinta da constante do acórdão recorrido, impedindo o conhecimento por ausência de divergência, como determina o RICARF.

O acórdão paradigma trata de situação fática e jurídica divergente, já que trata de critérios jurídicos conflitantes em lançamentos de classificação de mercadorias na importação.

As duas posições da administração foram divergentes, possibilitando a aplicação do Art. 146 do CTN.

Já no acórdão recorrido o sujeito passivo alega que o conflito ocorre entre decisões expressas no contencioso administrativo.

Para que a divergência fosse comprovada, seria necessário que o sujeito passivo apresentasse paradigma em que se decidiu que decisões da DRJ e do CARF são consideradas como formadoras de critérios jurídicos e que lançamentos que não a respeitem seriam improcedente.

Como não é essa a decisão divergente apresentada, não há demonstração de divergência e o recurso não deve ser admitido, com base no acórdão paradigma 302-35.783.

Cabe destacar a regra para admissibilidade de recurso especial, expressa no Regimento Interno do CARF (RICARF).

#### **RICARF:**

*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto **contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.***

Destarte, como, me nosso entender, não ficou demonstrada a obrigatória divergência em interpretações da legislação, voto em não conhecer do recurso parcialmente, pois não conheço da questão sobre lançamento com base em novo critério jurídico.

Por ter meu voto, acima, sido vencido na questão da admissibilidade sobre a alegação de lançamento com base em novo critério jurídico, apresento minha análise e decisão quanto aos dois pontos em litígio.

#### **DA BASE DE CÁLCULO.**

O sujeito passivo fundamenta sua alegação no argumento de que a base de cálculo deveria ser a que goza 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.

Para chegarmos à conclusão sobre a correta base de cálculo, devemos verificar o que determina a legislação.

#### **Lei 9.779/1999:**

*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.*

Como é fácil de se notar, os rendimentos das prestações de serviços sujeitam-se à incidência do IRRF, fato esse que o sujeito passivo não contesta, pois, inclusive, realizou recolhimentos parciais, aceitando que há o fato gerador do tributo.

O que o sujeito passivo contesta é a base de cálculo, pois, para ele, a base deve ser o resultado entre o “encontro de contas”, referente a serviços adquiridos e serviços prestados.

Em nosso entender a legislação acima também define a questão, pois, como definidos, os rendimentos serão os **pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos.**

Ora, na própria lógica da recorrente o que ocorre é que ela credita-se do que deveria pagar, e paga a diferença, caso tenha adquirido serviços em maior valor que seu crédito.

Suponhamos que a recorrente tenha mais “créditos” com as operadores internacionais do que obrigações a pagar. Perguntamos, esse fato descartaria a existência do fato gerador, da obrigação?

Em nosso entender não, o fato gerador existiria – com o conseqüente surgimento da obrigação tributária principal - e a recorrente seria obrigada a pagar o tributo correspondente, já que o fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (Art. 114, CTN).

A situação ocorreu, portanto o fato gerador existiu, assim como a obrigação principal tributária.

Importante destacar a definição do fato gerador em questão.

### **CTN:**

*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.*

Ora, a recorrente quando presta serviço adquire disponibilidade econômica ou jurídica, pois fica com crédito, utilizado, com as operadoras internacionais.

O fato desse crédito ser recebido com encontro de contas ou pagamento não desvirtua o fato gerador da obrigação.

Cabe destacar pontos do acórdão recorrido, de autoria da nobre Ana Neyle Olímpio Holanda, seguidos por unanimidade pela turma a quo, que muito bem define a questão:

*“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 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 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.”*

Portanto, em nosso entender, não há razão na alegação da recorrente nesse ponto, motivo de negar provimento ao recurso nesta questão.

### **DO LANÇAMENTO COM BASE EM NOVO CRITÉRIO JURÍDICO.**

Quanto ao segundo ponto, lançamento com suposto novo critério jurídico, melhor sorte não merecem os argumentos da recorrente.

O sujeito passivo alega que deve ser respeitada determinação contida no CTN.

#### **CTN:**

*“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.”*

Como esclarecimento, a Secretaria da Receita Federal, em 12/1999, lançou crédito tributário referente ao IRF, tendo como base de cálculo o valor do serviço prestado pela operadora no exterior, desprezando o chamado “encontro de contas”.

As decisões administrativas desse lançamento citado, tanto na DRJ quanto no Conselho, entenderam que o tributo incidiria sobre o valor efetivamente remetido às operadoras internacionais, por corresponder ao efetivo acréscimo patrimonial.

Já em 2004, 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.

O sujeito passivo alega que a suposta mudança de critério jurídico na apuração da base de cálculo da incidência do tributo sobre o pagamento dos serviços do chamado "tráfego sainte" deve ser aplicado somente a partir da publicação do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº25, de 15/10/2004.

Claro que a determinação do Art. 146 do CTN faz bem em buscar proteger os sujeitos passivos de alterações em suas decisões.

Ocorre que a própria norma define que a modificação introduzida deve ter como origem a autoridade administrativa, que no caso em questão é a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Decisões administrativas precárias, DRJ, ou decisões administrativas de órgão distinto, CARF, da autoridade administrativa que atua no lançamento, SRFB, não são consideradas para efeito de aplicação do artigo 146.

A recorrente afirma que, devido a consulta formulada por ela, no processo administrativo fiscal nº 10768.002248/99-73, a autoridade administrativa (SRFB) manifestou entendimento, através da Solução de Consulta nº 29, de 26/09/1999, de que é 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.

Ocorre que não há prova de que a consulta tenha sido interposta pela recorrente, e, conforme as determinações legais, as possíveis conseqüências das soluções de consulta somente aproveitam o consulente.

#### **Decreto 70.235/1972:**

*Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.*

...

*Art. 47. A consulta deverá ser apresentada por escrito, no domicílio tributário **do consulente**, ao órgão local da entidade incumbida de administrar o tributo sobre que versa.*

*Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado **contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada**, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:*

*I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;*

*II - de decisão de segunda instância.*

*Art. 49. A **consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo**, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos.*

...

*Art. 51. No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, **os efeitos referidos no artigo 48 só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da decisão.***

Como está claro na legislação, a consulta só favorece ao consulente, não podendo ser tomadas como prática reiterada da autoridade administrativa, com abrangência geral, a todos os sujeitos passivos interessados pelo assunto consultado.

Devido a análise e decisão acima, nego provimento ao recurso do sujeito passivo, também, neste argumento.

**CONCLUSÃO:**

Em razão do exposto, voto em não conhecer da questão relativa a novo critério jurídico utilizado no lançamento, e, como fiquei vencido neste ponto, voto em negar provimento ao recurso de forma integral, nos termos do voto.

*(Assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira

## Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Designado

Em que pesem a clareza e objetividade do voto do Ilmo. Conselheiro Relator, conhecendo em parte do recurso, peço vênias para divergir, apenas quanto a sua conclusão.

Foram apresentados dois paradigmas, o primeiro tratando de “alteração de critérios jurídicos” e o segundo determinando a tributação do Imposto de Renda na Fonte, por “tráfego sainte” somente pelo valor líquido pago, creditado ou remetido a beneficiário no exterior.

Com efeito, o primeiro paradigma não se presta para comprovar qualquer divergência, pois trata de situação completamente distinta daquela tratada nos autos. Nesse sentido, somente haveria divergência se fosse apresentado paradigma em que, em face de auto de infração, decisões anteriores - não definitivas - de órgãos julgadores no âmbito do Processo Administrativo Fiscal ou Soluções de Consultas relativas a contribuintes diversos tivessem sido efetivamente consideradas como critérios jurídicos a serem observados, nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional. Assim, se o único paradigma apresentado fosse esse, em meu entendimento o recurso não deveria ser conhecido.

Ocorre que, o pedido – ao fim e ao cabo – foi apenas o de reconhecimento da cobrança do Imposto na fonte, pelo valor líquido pago e, para isso, efetivamente houve comprovação de divergência com apresentação do segundo paradigma.

Ora, seja pela impossibilidade de alteração de critério jurídico, seja pela efetiva correção da cobrança do tributo pelo valor líquido, o recorrente requer a tributação da operação pelo valor líquido pago.

Dessa forma, considerando o princípio translativo do recurso, uma vez conhecido do pedido, qualquer fundamento poderá ser utilizado pelo julgador, para dirimir a lide.

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos