



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

Processo nº 18471.001788/2006-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-01.590 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2012
Matéria IRRF
Recorrente INTELIG TELECOMUNICAÇÕES LTDA.
Recorrida DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

Ementa: PAF. PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (Súmula CARF nº 1).

IRF. BENEFICIÁRIO RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. PAGAMENTO MEDIANTE ENCONTRO DE CONTAS. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. 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 e à Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico - CIDE. Constitui hipótese de incidência do imposto e da contribuição o emprego dos recursos para liquidação de débito da fonte pagadora com a própria beneficiária (encontro de contas).

Recurso negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso quanto à aplicação do Tratado para Evitar Dupla Tributação e, na parte conhecida, negar provimento. Declarou-se impedido o Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD.

Assinatura digital

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente

Assinatura digital
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

EDITADO EM: 15/06/2012

Participaram da sessão: Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Eduardo Tadeu Farah, Rodrigo Santos Masset Lacombe, Gustavo Lian Haddad e Rayana Alves de Oliveira França.

Relatório

INTELIG TELECOMUNICAÇÕES LTDA interpôs recurso voluntário contra acórdão da DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I (fls. 895) que julgou procedente em parte lançamento, formalizado por meio dos autos de infração de fls. 247/278, para exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, referentes aos exercícios de 2002 a 2007. O valor do IRRF lançado foi de R\$ 20.356.353,05, acrescido de juros de mora, perfazendo um crédito tributário total lançado de R\$ 30.098.208,87. O Valor da CIDE lançado foi de R\$ 13.353.815,63, acrescido de juros de mora, perfazendo um crédito total lançado de R\$ 19.553.891,44.

Reproduzo a seguir, para maior clareza, a descrição dos fatos da autuação, constante do Termo de Verificação Fiscal, que integra os autos de infração:

1— Trabalhos de Auditoria Efetuados

No decorrer dos trabalhos de auditoria, referentes ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica relativo ao ano-calendário de 2002, foi verificado que o contribuinte não estaria recolhendo a CIDE e o IRF, respectivamente, às alíquotas de 10% (dez por cento) e 15% (quinze por cento), sobre os valores concernentes a serviços técnicos, prestados por empresas domiciliadas no exterior, escriturados na conta nº 320102, intitulada Interconexo Exterior. Por conseguinte, foi lavrado, em 24/10/2006, um Termo de Intimação Fiscal (fls.), por meio do qual o contribuinte foi intimado a especificar o tipo de serviços técnicos que estavam escriturados nesta conta e informar se o mesmo havia efetuado os recolhimentos relativos à CIDE e ao IRF.

Em resposta, através de uma carta datada de 09/11/2006 (fls.640/641, o contribuinte informou que havia impetrado um Mandado de Segurança Preventivo com Pedido de Liminar Urgente com o objetivo de 'efetuar remessas ao exterior como contraprestação por serviços de cessão de rede, utilizados para a conclusão de chamadas internacionais originadas no Brasil, sem se sujeitar ao recolhimento do imposto de renda, acrescentando que a Intelig Telecom vem recolhendo o referido imposto de renda na forma de depósito judicial' e tendo anexado cópias de extratos de consulta do processo judicial em questão, de nº 2003.51.01.012799-8, da petição inicial, da sentença proferida pela 9ª Vara Federal, do recuso de apelação impetrado contra a mesma e dos depósitos judiciais (fls.)

Com o objetivo de se esclarecer melhor alguns detalhes e de dirimir algumas dúvidas, foi lavrado outro Termo de Intimação Fiscal (fls.), em 09/11/2006, com o mesmo teor daquele datado de 24/10/2006. O contribuinte, em resposta, através de uma carta datada de 14/11/2006 (fls.), praticamente repetiu as informações contidas em sua carta anterior, tendo acrescentado apenas que não havia efetuado recolhimentos relativos à CIDE no ano-calendário de 2002, por entender que não tinha havido remessas ao exterior sujeitas à mesma, ressaltando que o entendimento da Receita Federal, à época, corroborou o entendimento das empresas de telecomunicações, inclusive, no que tange a uma Consulta feita pela Telemar, cuja resposta havia sido favorável, 'pertinente a não-incidência de qualquer tributo sobre as remessas feitas ao exterior como contraprestação de serviços de complementação de ligações telefônicas iniciadas no Brasil. Por meio de outra carta datada de 14/11/2006 (fls./), o contribuinte definiu o serviço de Interconexo como o serviço pago a outras operadoras (conforme contratos firmados) quando do uso de suas redes a fim de completar o serviço de longa distância (nacional e internacional) prestado pela Intelig Telecom.

Face à falta de recolhimentos relativos à CIDE e ao ERF, acima mencionada, e diante da possibilidade desta irregularidade ter se repetido em outros períodos de apuração, o contribuinte foi também intimado, em 09/11/2006, por meio de outro Termo de Intimação Fiscal (fls.), a apresentar informações, acerca do recolhimento da CIDE e do IRF em questão, relativas ao período de março de 2001, prazo inicial das verificações preliminares estabelecido no Registro de Procedimento Fiscal nº 2006-00.207-7, origem de tal ação fiscal, a setembro de 2006. Foi ainda intimado a informar se tais débitos teriam sido declarados nas respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e a apresentar uma Certidão de Objeto e Pé atualizada do Mandado de Segurança nº2003.51.01.012799-8, supracitado.

Em consequência, o contribuinte apresentou à Fiscalização uma carta, datada de 21/11/2006 (fls.), esclarecendo que não haviam sido informados nas DCTF os valores relativos a IRRF recolhidos na forma de depósito judicial, à alíquota de 25% (vinte e cinco percentuais), decorrente de processo judicial conforme informado na Carta de 09 de novembro de 2006.

Em 01/12/2006, foi lavrado um Termo de Intimação Fiscal (fls.), por meio do qual o contribuinte foi intimado a apresentar uma planilha contendo os valores mensais apropriados, a título de Interconexão Exterior', no período de março de 2001 a setembro de 2006, anexando cópias das páginas dos Livros Razão em que tal conta havia sido escriturada. Foi também reintimado a apresentar a Certidão de Objeto e Pé acima mencionada e a informar a partir de que período de apuração teria efetuado os depósitos judiciais.

Em atendimento a este último termo de intimação, o contribuinte informou, através de uma carta datada de 07/12/2006 (fls.), que não houve depósitos judiciais pertinentes ao período de março de 2001 a junho de 2003' e apresentou, em anexo a 'Certidão de Objeto e Pé solicitada (fls.). Ainda em relação a este último termo de intimação, o contribuinte apresentou, também em 07/12/2006, outra carta (fls.), encaminhando a planilha solicitada no mesmo (fls.) e as páginas dos Livros Razão do mesmo modo

solicitadas (fls.). No entanto, estas páginas dos Livros Razão continham valores contabilizados em reais, dólares e euros.

Questionado sobre este fato, o contribuinte apresentou outra carta (fls.), em 08/12/2006, encaminhando as mesmas páginas deste livro (fls), porém, com todos os valores contabilizados em reais (R\$).

Finalmente, em 14/12/2006, o contribuinte encaminhou à Fiscalização uma carta (fls.) informando que, por unanimidade, o Tribunal Regional Federal (TRF), havia dado provimento ao recurso apresentado pelo mesmo no Mandado de Segurança nº 2003.51.01.012799-8, tendo anexado cópia do extrato da ata desta decisão (fls.).

Nesta mesma, foi encaminhada outra carta (fls.) informando detalhes sobre esta sentença.

Face ao acima exposto e diante da legislação vigente, podemos concluir os seguintes fatos:

o contribuinte deixou de recolher, no período de março de 2001 a setembro de 2006, os valores devidos a título de imposto sobre a renda na fonte (ERF), incidentes sobre os serviços técnicos realizados em chamadas de longa distância internacional, iniciadas no País, em circunstâncias em que houve a utilização de redes de propriedades de não domiciliados no Brasil, escriturados na conta nº 320102, intitulada Interconexo Exterior, conforme disposto no artigo 708 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) e no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 25/2004; no entanto, o período de março a novembro de 2001, de acordo com o que dita o artigo 150, § 40, do Código Tributário Nacional (CTN), foi atingido pela decadência e não pode mais ser objeto de lançamento de ofício; o contribuinte deixou de recolher, no período de janeiro de 2002 a setembro de 2006, os valores devidos a título de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), incidentes sobre os mesmos serviços técnicos e escriturados na mesma rubrica supracitados, com base no que dispõem o § 2º da Lei nº 10.168/2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001, e o ADI SRF nº 25/2004; cabe ainda destacar que, apesar da CIDE ter entrado em vigência a partir de 01/01/2001, só passou a incidir sobre tais serviços técnicos, de acordo com o artigo 6º da Lei nº 10.332/2001, a partir de 01/01/2002; a alíquota a ser aplicada no cálculo do IRF no período de apuração de dezembro de 2001, conforme o artigo 708 do RIR/99, é de 25% (vinte e cinco por cento), e, no que tange ao período de janeiro de 2002 a setembro de 2006, de acordo com o artigo 30 da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24/08/2001, e o artigo 2º do ADI SRF nº 25/2004, é de 15% (quinze por cento);

a alíquota a ser aplicada no cálculo da CIDE, no período de janeiro de 2002 a setembro de 2006, com base no § 4º da Lei nº 10.168/2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001, e no artigo 2º do ADI SRF nº 25/2004, é de 10% (dez por cento).

Considerarões Acerca do Mandado de Segurança nº2003.51.01.012799-8

A petição inicial (fls,) referente ao Mandado de Segurança nº 200.51.01.012799-8, datada de 03/06/2003, solicita, em suma, que seja assegurado o direito do contribuinte de efetuar remessas ao exterior como contraprestação por serviços de cessão de rede, utilizados para a conclusão de chamadas internacionais originadas do Brasil, sem se

sujeitar à exigência consubstanciada no artigo 685, inciso II, alínea 'a', do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) e no Parecer AGU/SF nº 01/2000.

Devemos observar que, na realidade, por meio da ação judicial em questão, o contribuinte argumenta, de acordo com o teor da petição inicial, que o Regulamento Internacional de Telecomunicações (Melbourne, 1988), cujo artigo 6.1.3 está abaixo transcrito, estaria legalmente inserido no ordenamento jurídico brasileiro.

"Art. 6.1.3 — Quando a legislação nacional de um país preveja a aplicação de um **tributo** sobre a tarifa de percepção, pelo provimento de serviços internacionais de telecomunicações, esse **tributo** somente se aplicará aos serviços internacionais de telecomunicações faturados a clientes desse país, a menos que seja acordado o contrário, para atender a circunstâncias especiais." (grifo nosso)

Portanto, podemos inferir que a isenção arguida pelo contribuinte se refere, de um modo geral, a tributos, e não especificamente ao imposto sobre a renda, o que nos permite concluir que abrangeria também a CIDE, visto que esta contribuição e o imposto sobre a renda, no que diz respeito à incidência sobre os serviços técnicos em questão, são tratados de maneira similar pela Secretaria da Receita Federal, como se pode verificar através do conteúdo dos artigos 1º, 2º, 3º e 40 do Ato Declaratório Interpretativo nº 25, de 13/10/2004.

Isto posto, cabe destacar que o pedido do contribuinte **foi julgado improcedente e a segurança foi denegada pela 9ª Vara Federal**, conforme a sentença proferida em 26/08/2003 (fls. xxxx), e, em consequência, foi impetrado, em 20/10/2003, um Recurso de Apelação (fls./a(//30). Este recurso foi julgado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região em 13/12/2006, o qual deu provimento, por unanimidade, ao mesmo, conforme se pode constatar por meio de cópia da ata desta decisão (fls.), encaminhada pelo contribuinte através de uma carta datada de 14/12/2006 (fls.), ressaltando ainda que, nesta mesma data, o contribuinte apresentou outra carta (fls.), na qual informou que tal decisão vincula sua eficácia obrigatoriedade por parte da empresa em efetuar depósito judicial para as remessas ao exterior, passando, por consequência, a suspender futuros depósitos.

Logo, de acordo com o que dispõe o inciso IV (a concessão de medida liminar em mandado de segurança) do artigo 151 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), deve-se considerar suspensa a exigibilidade dos créditos tributários em questão.

3— Considerações Acerca do Fato Gerador e da Base de Cálculo do IRRF e da CIDE

Cabe aqui ressaltarmos que o § 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/2001, o artigo 708 do RIR/99, combinado com o artigo 3º da MP nº 2.159-70/2001, e, ainda, os artigos 2º e 3º do ADI SRF nº 25/2004, elegeram como momento da ocorrência do fato gerador da CIDE e do IRRF, o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa às empresas de telecomunicações domiciliadas no exterior — o que ocorrer primeiro, a título de pagamento pela contraprestação de serviços técnicos realizados em chamadas de

longa distância internacional, iniciadas no País, em circunstâncias em que haja a utilização de redes de propriedades de não domiciliados no Brasil. Assim sendo, se ocorrer primeiro o crédito contábil de tais valores, nominal ao beneficiário, incondicional e não sujeito a termo, configura-se o fato gerador, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente, ou ainda que não sejam as remessas integralmente enviadas ao exterior.

No que se refere à base de cálculo da CIDE e do IRF, no presente caso, de acordo com o que dita o artigo 3º do ADI SRF nº 25/2004, deve ser considerado o valor total da operação, ainda que não sejam as remessas integralmente enviadas ao exterior, e não apenas o valor do saldo líquido resultante de encontro de contas envolvendo débitos e créditos entre o tomador e o prestador dos serviços.

Devemos destacar ainda que, neste caso, a base de cálculo da CIDE e do IRF é o valor dos serviços prestados em moeda estrangeira, convertido para reais pela taxa de câmbio fixada pelo Banco Central do Brasil, para venda, vigente na data da contabilização, não cabendo, neste caso, a aplicação da norma prevista na Lei nº 9.816/99, artigo 3º, na Instrução Normativa SRF nº 41/99, artigo 1º, e na Lei nº 10.305/01, artigo 3º, a qual se destina ao caso em que o fato gerador seja a transferência do e para o exterior. E, por fim, devemos atentar para o fato de que o valor do imposto de renda na fonte, incidente sobre o valor dos serviços prestados, não pode ser excluído da base de cálculo da CEDE, devido à inexistência de previsão legal.

Diante do exposto e face ao conteúdo da carta apresentada pelo contribuinte em 19/12/2006 (fls.), a qual esclarece que a contabilização do valor das faturas referentes aos serviços técnicos em questão é sempre efetuada antes dos respectivos pagamentos e que a conversão destes valores da moeda estrangeira para o real (R\$) é realizada com base no valor de venda na data da contabilização destas faturas, podemos concluir que os valores em reais (R\$) contabilizados na conta nº 320102, intitulada Interconexo Exterior, correspondem exatamente Aqueles que devem ser considerados para efeito da apuração das bases de cálculo da CEDE e do IRF a ser lançados.

Cabe ainda acrescentar que, como para efeito de atualização dos presentes débitos com base na taxa SELIC (juros de mora), tanto no caso da CIDE, quanto no do IRF, é indiferente o dia do mês no qual ocorre o fato gerador, e visando a otimizar e facilitar a apuração das bases de cálculo em questão, as mesmas foram totalizadas mensalmente, como se pode verificar nos Anexos I e II a este termo de constatação.

Considerações Finais

*Neste ponto, devemos destacar que uma análise das **DCTF** apresentadas pelo contribuinte (fls.) englobando o período de janeiro de 2002 a setembro de 2006, nos permite prontamente verificar que os débitos relativos à CIDE neste período, discriminados no Anexo II a este termo de constatação, não foram declarados em DCTF.*

*Em relação aos débitos de **IRF**, também discriminados no Anexo II, o contribuinte, por meio de uma carta datada de 21/11/2006 (fls.), esclareceu que não haviam sido informados nas DCTF os valores relativos a **IRRF** recolhidos na forma de depósito judicial, à alíquota de 25% (vinte*

e cinco percentuais), decorrente de processo judicial conforme informado na Carta de 09 de novembro de 2006.

A Contribuinte impugnou o lançamento e alegou, em síntese, que não pode se operar a renúncia ao julgamento na esfera administrativa, já que as alegações trazidas na presente impugnação são distintas da discussão travada no Mandado de Segurança nº 2003.51.01.012799-8; que os valores de IRRF, relativos aos fatos geradores ocorridos de 01 a 21.12.2001 devem ser cancelados, pois foram atingidos pela decadência, conforme art. 150 do CTN (Lei 5.172/66); que o critério eleito pela fiscalização para determinar a base de cálculo dos tributos é equivocado; que quando as empresas no exterior prestam-lhe serviço para finalizar as ligações telefônicas iniciadas no Brasil (trafego *sainte*), o autuado torna-se devedor dessas empresas, quando presta serviço no Brasil para finalizar as ligações telefônicas iniciadas no exterior, o autuado tem valores a receber daquelas mesmas empresas. Que, assim sendo, faz um encontro de contas, e remete ao exterior somente a diferença dos valores, quando positiva; que os tributos em pauta incidem sobre o "*pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos*" a residentes ou domiciliados no exterior (art. 708 do Regulamento do Imposto de Renda e Lei 10.168/2000); que, portanto, a base de cálculo deveria ser o valor líquido efetivamente remetido às empresas no exterior e não, como apurou a fiscalização, o valor creditado na contabilidade (conta 320102), que corresponde ao total dos serviços prestados ao autuado.

O impugnante também sustenta que dos valores considerados no auto de infração devem ser excluídos aqueles pagos a empresas domiciliadas em países com os quais o Brasil mantém acordo para evitar a dupla tributação.

A DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I julgou procedente em parte o lançamento para reduzir o valor do Imposto de Renda na Fonte de R\$ 20.356.353,05 para R\$ 20.030.723,41 e declarar devida a exigência da CIDE, com base nas considerações a seguir resumidas.

Inicialmente, sobre o Mandado de Segurança impetrado pela Contribuinte, a DRJ observou que as alegações trazidas na impugnação não se confundem com a discussão levada no Poder Judiciário, tendo, então, conhecido da impugnação.

A DRJ acolheu a Decadência com relação aos fatos geradores ocorridos em 04/12/2001, 05/12/2001, 06/12/2001 e 19/12/2001, subtraindo da exigência o crédito tributário correspondente.

Quanto ao mérito, sobre a alegação de que as bases de cálculo do IRRF e da CIDE não podem ser o total dos valores pagos, pois também presta serviços a empresas no exterior, remetendo apenas as diferenças, a DRJ, reportando-se ao Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2004, ao qual diz estar vinculada, e que se manifesta expressamente pela incidência do imposto sobre o valor total da operação, ainda que o valor total não seja remetido ao exterior, quanto houver encontro de contas, conclui pelo acerto do lançamento quanto à base de cálculo.

Sobre os tratados internacionais que evitariam a dupla tributação, invocados pela Contribuinte, a DRJ destaca que nenhum dos tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário especificam as remessas ao exterior pela prestação de serviços de telecomunicação. Trata-se, pois, de rendimentos não especificados e como tais sujeitos à tributação.

A Contribuinte tomou ciência da decisão de primeira instância em 05/08/2008 (fls. 941) e, em 04/09/2008, interpôs o recurso voluntário de fls. 942/975, que ora se examina e no qual reitera a alegação quanto à base de cálculo do imposto e da contribuição, reforçando os argumentos de que as exações somente deveriam incidir sobre os valores efetivamente remetidos ao exterior.

Também reafirma as alegações quanto à aplicação dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

Por fim, a Recorrente formula pedido nos seguintes termos:

Diante dos fundamentos de fato e de direito aduzidos ao longo deste Recurso Voluntário, a RECORRENTE pede a reforma do acórdão proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamentos no Rio de Janeiro, dando-se provimento ao mesmo para os seguintes fins:

1.1) declarar a insubsistência dos valores lançados de ofício contra a RECORRENTE (cf. itens "111.1.1" e "111.1.2" destas razões recursais), uma vez que o critério jurídico utilizado desconsiderou os aspectos dos fatos geradores do "IRRF" e da "CIDE", bem como os negócios jurídicos subjacentes (contratos relativos aos "serviços de interconexão para o tráfego sainte"), impondo bases de cálculo que não se adequam aos artigos 43 e 45, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, ao artigo 7º, da Lei nº 9.779/99 (consolidado nos artigos 685 e 708, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99), e aos artigos 2º e 3º, da Lei nº 10.168/00;

ou, subsidiariamente,

1.2) reconhecer que o Ato Declaratório interpretativo nº 25/04 implementou novo critério jurídico no sistema tributário (cf. item "111.1.3" destas razões recursais), o que, impõe a sua aplicação a fatos gerados ocorridos após à sua publicação, devendo, por tais razões, serem excluídos todos os lançamentos ofício de créditos tributários cujos fatos geradores correspondem ao período anterior ao do Ato Declaratório Interpretativo nº 25/04; e determinar a exclusão da integralidade dos valores referentes a operações com empresas sitas em países com os quais o Brasil mantém Tratado contra a dupla tributação (cf. item "111.1.4" destas razões recursais), uma vez que tais rendimentos, caso classificados como lucros das empresas, só devem ser tributados no país do respectivo beneficiário, ou, em caso de enquadramento como royalties, de acordo com as regras previstas em cada Tratado contra dupla tributação; e ao dar-se provimento a qualquer dos pedidos acima, determinar que as D. Autoridades Fiscais procedam com a retificação das autuações lavradas contra a RECORRENTE, conformando-as com os ditames do acórdão deste Conselho de Contribuintes.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário na qual sustenta, em síntese, quanto à base de cálculo, que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2004 não confrontou o disposto na legislação, mas limitou-se a interpretá-la; que a Lei refere-se a valores remetidos ou entregues, o que abrange a situação de créditos utilizados em encontros de contas. A PFN defende, enfim, a posição adotada no lançamento e no acórdão de primeira instância.

Sobre o pleito de isenção tributária com base no art. 7º do Decreto nº 70.506, de 1972, que veicula tratado firmado com a França para evitar a dupla tributação, a PFN ressalta que o acordo somente abrange as pessoas residentes nos países signatários do acordo e que, no caso, a Recorrente não demonstrou tratar-se de remessas de recursos para aquele país, limitando-se a invocar genericamente o dispositivo. Argumenta que a isenção deve ser interpretada de forma literal, nos termos do art. 111 do CTN. aplicação dos tratados internacionais, a PFN

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/07/2012 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 05/

07/2012 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 11/07/2012 por MARIA HELENA COTTA

CARDOZO

Impresso em 20/07/2012 por HIULY RIBEIRO TIMBO - VERSO EM BRANCO

A PFN também rechaça a alegação de que os serviços prestados e que ensejaram as remessas de recursos equivalem a royalties. Afirma que os royalties têm uma definição própria, que não se confunde com a situação tratada nos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Como se colhe do relatório, a matéria em discussão está relacionada à remessa de recursos ao exterior como contraprestação pela contratação de serviços. Discute-se no processo, todavia, duas questões, que embora distintas, estão imbricadas: a aplicação ao caso de tratado internacional para evitar a dupla tributação, que afastaria totalmente a incidência do imposto; e a base de cálculo do imposto, se a totalidade do valor correspondente aos serviços contratados no exterior ou se somente o valor efetivamente remetido, após encontro de contas.

Sobre a primeira questão, a matéria está em discussão no âmbito do Poder Judiciário, desde antes da autuação. O Contribuinte impetrou Mandado de Segurança pleiteado o direito de realizar as remessas dos recursos sem a incidência do IRRF, invocando como fundamento a validade de tratado internacional para evitar a dupla tributação, e se insurgindo, inclusive, expressamente, contra o Parecer da Advocacia Geral da União nº 01/2000, que concluiu pela inaplicabilidade aos casos dos referidos tratados. Eis a ementa do referido parecer:

EMENTA: Recurso Administrativo. Audiência da Advocacia-Geral da União. Realmente, incide, a partir de 1º/1/96, o Imposto de Renda pelos rendimentos auferidos pela EMBRATEL pelo serviço de complementação de ligações telefônicas iniciadas no estrangeiro e finalizadas no Brasil (-tráfego entrante-). Incidência do art. 25 da Lei 9.249/95, que exaure e consolida a matéria do auferimento de receitas de fontes externas por empresas domiciliadas no Brasil e inaugura o sistema de tributação da renda com base no princípio da universalidade, sob o critério do domicílio, em substituição ao princípio da territorialidade, revogando o art. 63, da Lei 4.506/64, incompatível com o novo sistema, e tudo que lhe era anterior. Aplicação do § 1º do art. 2º da L.I.C.C. Também é jurídica a incidência do Imposto de Renda na Fonte sobre operadoras de telefonia estrangeiras, figurando a EMBRATEL na condição de responsável tributário, em face da renda

percebida por essas operadoras, como remuneração dos serviços por elas prestados de complementação de ligações telefônicas iniciadas no Brasil e destinadas ao exterior ("tráfego sainte"). Ex vi dos arts. 84, IV e VIII, e 49, I, da C.F./88, da doutrina especializada e da jurisprudência do S.T.F. e do S.T.J., é a publicação do Decreto promulgador do tratado, acordo, ato internacional, etc. no Diário Oficial da União, como cume do caminho percorrido, e não a publicação do Decreto Legislativo, o marco para o início de vigência e eficácia interna de todos os atos internacionais. No momento da celebração ou assinatura do Tratado de Nairobi (6/11/82) pelo Presidente da República, o Regulamento Administrativo de Melbourne ainda não existia, tendo este sido internacionalmente aprovado apenas mais de seis anos depois (9/12/88), sendo que o focalizado Regulamento só teve a sua vigência internacional iniciada em 1º de julho de 1990, após a publicação do Decreto Legislativo nº 55 que aprovou o Tratado de Nairobi (pub. no DOU de 5.10.89), e até mesmo após ao depósito do Instrumento de Ratificação do Tratado (31.1.90). A celebração do ato internacional pelo Presidente da República, nos termos do art. 84, VIII, da Constituição do Brasil, integra o procedimento constitucionalmente previsto para a vigência do tratado no País, pelo que se infere que a celebração do tratado pelo Presidente, por ser ato indispensável, deve ser anterior ao regulamento e não este àquele. Diante desses fatos, o Regulamento de Melbourne não foi anexado ao Tratado de Nairobi e, conseqüentemente, não foi examinado, nem referendado pelo Congresso Nacional, quando do exame e aprovação, pelo Congresso, do Tratado de Nairobi (5/10/89), também nunca foi publicado no Diário Oficial da União. Ato internacional, que traga uma isenção de tributos federais, só se insere no nosso Direito, com hierarquia equiparável a de uma lei ordinária, conforme exigência do art. 150 § 6º da C.F. e dos arts. 97, II e VI, e 176 do C.T.N., após seguir o processo constitucionalmente previsto para essa incorporação: a celebração, a apreciação e aprovação pelo Congresso Nacional, e a promulgação e publicação do Decreto do Presidente da República, procedimento que o Regulamento de Melbourne ainda não observou. Não se pode considerar como válida perante o nosso ordenamento jurídico a delegação legislativa pretendida pelo Tratado de Nairobi a regulamentos futuros que seriam incorporados ao seu texto, ao menos em matéria submetida aos princípios da legalidade e tipicidade. Ademais quando do depósito do Instrumento de Ratificação do Tratado de Nairobi, ainda não podia incidir, dar significação jurídica aos fatos, ou seja, não estava ainda em vigor, nem mesmo internacional, o Regulamento de Melbourne, sendo inaplicável o dispositivo o artigo 42, parágrafo 2º da Convenção de Nairobi. O Decreto Legislativo 67/98, no parágrafo único do art. 1º, deixou expresso que os acordos complementares ao Tratado de Genebra e a sua Emenda que, nos termos do art. 49, I, da C.F., acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (caso de previsão de isenção tributária) deverão ser submetidos, também, à aprovação do Congresso Nacional. O Regulamento de Melbourne nunca foi examinado pelo Congresso Nacional, sendo que sequer foi anexado ao Tratado de Nairobi e ao Tratado de Genebra, por ocasião da apreciação desses tratados

pelo Congresso, nem foi, conseqüentemente, aprovado pelo Congresso Nacional, e muito menos foi promulgado pelo Senhor Presidente da República, bem como nunca foi publicado no Diário Oficial da União. Destarte, por ser a exclusão tributária matéria fechada no âmbito estrito da reserva da lei, do princípio da legalidade e da tipicidade, além de trazer ônus ao patrimônio nacional por importar em uma espécie de renúncia de receita por parte do Estado brasileiro, para que a isenção prevista pelo Regulamento de Melbourne seja incorporada ao Direito interno brasileiro, e tenha, no País, eficácia, necessário se faz a aprovação desse Regulamento Administrativo pelo Congresso Nacional, bem como a promulgação do mesmo por Decreto do Presidente da República. Não têm, pois, as Recorrentes direito à isenção de que trata o Regulamento de Melbourne, mesmo que tal isenção alcançasse o Imposto sobre a Renda, uma vez que tal Regulamento, embora vigente e eficaz internamente quanto às matérias não sujeitas à reserva legal, aos princípios da legalidade e tipicidade, exatamente no ponto em que prevê isenção tributária, ainda não se encontra legitimamente incorporado ao Direito brasileiro. Por outro lado, o acréscimo patrimonial, de que fala o art. 43 do C.T.N., pode ser verificado dentro de um determinado período - caso de incidência periódica do imposto, ou no exato momento da percepção da renda, quando a incidência, na espécie, é instantânea, caso do Imposto de Renda retido na fonte (C.F., arts. 157, I e, 158, I) e que, em algumas vezes, também é definitiva ou exclusiva, especialmente no caso da incidência do I.R.F. sobre remessas a favor de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, pela impossibilidade de uma tributação, pelo Fisco brasileiro, com base na verificação do real acréscimo patrimonial do contribuinte, pois a autoridade tributária brasileira não pode compelir o estrangeiro a exteriorizar todos os elementos que segundo a nossa lei conduzem à apuração do seu acréscimo patrimonial efetivo, embora, geralmente, possa o contribuinte estrangeiro, ocorrido o fato gerador no exterior, deduzir do imposto sobre a renda no País de domicílio a parcela paga ao Fisco brasileiro, sendo tributado no exterior pela receita líquida ou pelo lucro. O Fisco Federal vem entendido ter aplicação, em relação à incidência do imposto sobre a renda dos não residentes, o princípio da territorialidade com base na fonte de produção do serviço, quando este fosse executado no Brasil, ou na fonte de pagamento, quando o serviço, prestado no exterior, fosse pago por fonte brasileira. Incidência, no caso, do artigo 97, alínea a, do Decreto-lei nº 5.844/43 (Decreto 1.041/94/ 94 -R.I.R./94 - art. 743, I; Decreto 3.000/99 - R.I.R./99, art. 682, I). O artigo 7º da Lei nº 9.779/99 não visou a instituir o imposto de renda na fonte sobre os rendimentos provenientes de serviços gerais executados no exterior, mas pagos por fonte situada no Brasil, pois essa incidência, conforme o entendimento da Administração Tributária da República Federativa do Brasil, já existe desde 1943. O que pretendeu o dispositivo do artigo 7º da Lei 9.779/99, conforme explicita a Exposição de Motivos nº 834-A/MF, de 29.12.98, foi aumentar de 15% para 25% as alíquotas do imposto de renda incidente na

fonte sobre rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e da prestação de serviços, atribuídos a residentes e domiciliados no exterior, uniformizando o tratamento fiscal. Embora a questão da responsabilidade final pelo débito tributário comentado não tenha sido objeto desta consulta, a primeira vista, o adquirente do controle acionário da EMBRATEL a STARTEL é responsável pelo débito analisado. Parece que não há fundamento irresponsável ou suficientemente convincente para atribuir essa responsabilidade à TELEBRÁS, nem à União (o que ocasionaria confusão), posto que a EMBRATEL, embora tenha contestado o débito, opondo-se contra a exegese da Secretaria da Receita Federal, até chegou, por fim, a reconhecê-lo, sendo que vem pagando, normalmente, o Imposto de Renda sobre os rendimentos do tráfego entrante após a desestatização, e a adquirente da EMBRAPAR teve todo conhecimento de que os Pareceres Jurídicos dos Consultores Jurídicos contratados, que eram no sentido da não-incidência do I.R. e do I.R.F. em relação aos rendimentos e remessas do tráfego internacional de ligações telefônicas (iniciadas no Brasil e concluídas no estrangeiro e iniciadas no estrangeiro e terminadas no Brasil) não espelhavam o entendimento em sentido inequivocamente contrário, expresso em várias ocasiões, e informados pelos próprios Advogados e Pareceres contratados, repisado no Data-Room de Privatização do Sistema TELEBRÁS, inclusive na citada Nota 22 do Balanço da EMBRATEL de 1997, do órgão da República Federativa do Brasil com competência para falar oficialmente em nome da União Federal sobre a fiscalização tributária e sobre a sua matéria privativa, qual seja a realização de lançamentos dos impostos federais. Ademais o Contrato de venda das ações da EMBRATEL, em sua cláusula 3.1, fundamentado no Capítulo 4, item 4.1 do Edital de Licitação do Sistema Telebrás (sobre Direitos e Obrigações dos Adquirentes de Ações de Companhias), mantém toda e qualquer responsabilidade em relação às superveniências passivas para os adquirentes. E, iniludivelmente, a STARTEL teve ciência pelo menos dessa divergência de interpretação acerca da legislação tributária federal entre o contribuinte devedor (a EMBRATEL) e o Órgão competente do Brasil para realizar a autuação fiscal - a Secretaria da Receita Federal e já que decidiu adquirir o controle acionário da EMBRATEL, negócio que, nem de longe aceita desfazer, naturalmente, correu o risco calculado de sofrer a tributação. Afinal, pela nossa legislação, quando se compra uma empresa se assume o passivo.

Sobre o referido parecer, diz a Recorrente, no recurso:

Ao contrário do alegado pela AGU, o Regulamento Administrativo de Melbourne não foi incorporado ao Tratado de Nairobi em momento posterior ao do referendo e da promulgação deste Último. O que de fato sucede é que o Regulamento Administrativo de Melbourne foi incorporado aos Tratados de Genebra/Quioto, referendados e promulgados integralmente pelo Governo do Brasil em momento posterior a sua incorporação;

A Reserva feita pela Delegação brasileira quando da assinatura dos Tratados de Genebra/Quioto no que se refere A. reciprocidade de tratamento é praxe sempre observada pelos representantes brasileiros em negociações internacionais e, na verdade, apenas se justifica se considerada a aceitação da

isenção tributária prevista nos referidos Tratados, pois caso assim não fosse, Ito. haveria razão para a reserva quanto a reciprocidade de tratamento entre os demais membros da UIT; e

A alegada ausência de publicação do Regulamento Administrativo de Melbourne, data máxima venia, expediente desleal e infundado que, além de não encontrar abrigo no sistema constitucional e infraconstitucional vigente, viola compromisso internacional assumido pelo Brasil e se choca frontalmente com o princípio da moralidade que deve necessariamente pautar a atuação das autoridades administrativas, como deflui do artigo 37 da Constituição Federal.

Por outro lado, a mesma matéria está sendo discutida na impugnação e no recurso.

Ora, claramente há concomitância entre o que está sendo discutido no processo administrativo e no processo judicial. Inclusive, a própria autoridade lançadora reconheceu este fato ao não efetuar o lançamento com multa de ofício, caracterizando a atuação como providência para prevenir a decadência.

Pois bem, para casos como este há o entendimento consolidado por meio de súmula, para não se conhecer da matéria. Eis o teor da súmula nº 01 do CARF:

Súmula CARF 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Assim, não conheço desta matéria, por concomitância.

Outra questão em debate no processo diz respeito à base de cálculo. Conforme relatado, a Contribuinte sustenta que o imposto deveria incidir apenas sobre o valor efetivamente remetido ao exterior, opondo-se frontalmente ao entendimento da Receita Federal manifestado por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 25/2001, a saber:

Art. 2º É devido o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, à alíquota de 15%, e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), à alíquota de 10%, sobre o total dos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos às empresas de telecomunicações domiciliadas no exterior, a título de pagamento pela contraprestação de serviços técnicos realizados em chamadas de longa distância internacional, iniciadas no Brasil, ou a chamadas de longa distância nacional, em que haja a utilização de redes de propriedade de empresas congêneres, domiciliadas no exterior.

Art. 3º A base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Cide, incidentes nas hipóteses previstas no art. 2º, é o valor total da operação, ainda que não sejam as remessas integralmente enviadas ao exterior, e não apenas o saldo líquido resultante de encontro de contas envolvendo débitos e créditos entre o tomador e o prestador dos serviços.

Pois bem, a base legal da incidência do IRRF em questão é o art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999, a seguir reproduzido:

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.

Este dispositivo claramente refere-se a rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos. Portanto, a remessa dos recursos é apenas uma das possibilidades previstas na norma.

No caso concreto, a ora recorrente devia à beneficiária dos rendimentos no exterior certa quantia pelos serviços contratados e, ao mesmo tempo, tinha a receber, na qualidade de prestadora de serviço, determinada quantia. Pois bem, fazendo o encontro de contas as partes, necessariamente, realizam o creditamento ou o emprego do que cada uma devia ou tinha a receber da outra.

Imaginemos, por hipótese, que uma empresa do exterior que tenha a receber de empresa residente no Brasil um certo valor pela prestação de serviços, e peça que a fonte pagadora, ao invés de fazer a remessa para o exterior, deposite o dinheiro em conta bancária, em nome da beneficiária, no Brasil. Neste caso não haverá remessa, mas não se pode dizer que não houve o pagamento ou creditamento.

Vale repetir, o fato gerador do tributo não a remessa dos recursos, é a aquisição da disponibilidade econômica da renda ou proventos, neste caso, pela fonte situada no exterior. Houve a prestação de um serviço e, como contrapartida, o prestador de serviço foi pago. Se o pagamento foi feito mediante remessa dos recursos ou mediante compensação com débito desta em nada muda o fato de que houve a remuneração pela prestação dos serviços.

Enfim, o creditamento dos recursos para fins de realização do encontro de contas ou o emprego desses recursos para a liquidação de débito da beneficiária, constituem hipóteses típicas da hipótese de incidência do imposto de renda na fonte e da CIDE, na forma da legislação específica.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de não conhecer do recurso quanto à aplicação do tratado internacional e, no mérito, quanto à base de cálculo do lançamento, negar provimento ao recurso..

Assinatura digital
Pedro Paulo Pereira Barbosa

Processo nº 18471.001788/2006-94
Acórdão n.º **2201-01.590**

S2-C2T1
Fl. 8

CÓPIA