



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

Processo n° 19515.002202/2006-18
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 2202-003.029 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2015
Matéria IRRF - remessas a beneficiários no exterior
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AMERICAN TOWER DO BRASIL - CESSÃO DE INFRAESTRUTURAS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. Confirmada a exoneração processada pelos membros da instância *a quo*, quanto ao montante do crédito exonerado, que é superior ao limite de alçada previsto na Portaria MF nº 03/2008, impõe-se o conhecimento do recurso de ofício.

IRRF. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país. O simples registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Fez sustentação oral pelo Contribuinte, Dr. Hugo Barreto Sodré Leal, OAB/SP 195.640.

Assinado digitalmente

ANTONIO LOPO MARTINEZ - Presidente.

Assinado digitalmente

MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/03/2004

Autenticado digitalmente em 21/03/2015 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 21/03/2015 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por ANTONIO LOPO MARTINEZ

Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ANTONIO LOPO MARTINEZ (Presidente), JIMIR DONIAK JUNIOR (Suplente convocado), PEDRO ANAN JUNIOR, MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA, DAYSE FERNANDES LEITE (Suplente convocada) e RAFAEL PANDOLFO.

Relatório

Foi lavrado Auto de Infração (fls. 306 a 322) contra o contribuinte AMERICAN TOWER DO BRASIL - CESSÃO DE INFRAESTRUTURAS LTDA., tendo sido constituído crédito tributário de R\$ 14.227.128,37 (quatorze milhões, duzentos e vinte e sete mil, cento e vinte e oito reais e trinta e sete centavos), incluídos o valor do imposto (IRRF), da multa de ofício e dos juros de mora calculados até 29/09/2006.

Foram lançados os valores do Imposto de Renda Retido na Fonte contabilizados pela empresa nas contas de nº no 5.1.1.1.11.465, 6.1.1.9101010 e 6.1.1.9101030, intituladas como "Despesas IR s/ Empréstimos Exterior", conforme demonstram os lançamentos contábeis nos Livros Diário e Razão, no período compreendido de 05.2001 a 06.2006 e relacionados no Demonstrativo de fl. 299.

Afirma a autoridade lançadora que o fato gerador ocorre no momento do crédito contábil da fonte pagadora, quando o crédito acontece antes do pagamento, enfatizando que o crédito contábil antes do pagamento faz nascer a obrigação tributária.

O contribuinte foi cientificado do Auto de Infração em 23/10/2006 e apresentou impugnação, por meio de seus representantes legais, em 21/11/2006 (fls. 324 a 551), alegando, em breve síntese:

- A título de preliminar, pugna pela nulidade do Auto de Infração, em relação às exigências relativas aos anos-calendário de 2001, 2003, 2004, 2005 e 2006, pois a ação fiscal foi efetuada em desacordo com o determinado pela Portaria SRF nº 6.087/05, que estabelece sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF;

- os trabalhos fiscais tiveram início através do MPF-F no 02.1.90.00-2006-1025-2, que previu e restringiu a fiscalização do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica no ano-calendário de 2002, conforme, também dito pelo autuante, quando da elaboração do Termo de Verificação Fiscal. Apesar disso, a Impugnante foi surpreendida, ao término da fiscalização, com a lavratura de Auto de Infração que abarcou, além daquele ano-calendário, os de 2001, 2003, 2004, 2005 e 2006, para os quais não houve referência à emissão do MPF-C (Mandado de Procedimento Fiscal Complementar). Em outras palavras, o lançamento contemplou quase 5 exercícios não previstos pelo MPF-F, sem que houvesse emissão do competente MPF-C, tal como exigido pelo artigo 10, § 2º, da portaria mencionada;

- as parcelas relativas aos meses de maio a setembro de 2001 foram alcançadas pela decadência, visto passados mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores, na forma do artigo 150, § 4º, c/c artigo 156, inciso V, do CTN;

- quanto ao mérito, o entendimento adotado pelo autuante é absurdo, por considerar que o fato gerador ocorre no momento em que os juros, incidentes sobre as operações, são contabilizados em contrapartida ao resultado do exercício;

- o autuante sequer faz menção aos contratos de empréstimos, sendo que o primeiro deles aponta, como vencimento (do principal e juros), o ano-calendário de 2016;
- o impugnante junta cópias dos contratos (total de 12) que originaram as referidas obrigações, com os respectivos contratos de câmbio;
- o momento da incidência do imposto é o momento da remessa ou, em último caso, o momento do vencimento da obrigação, o que não ocorreu nesse caso;
- o mero reconhecimento contábil dos juros não o torna mais ou menos disponível, assim como não acresce valor patrimonial ao beneficiário, o que é precisamente a condição essencial que desencadeia o fato gerador do imposto de renda.

Ao final, requer o cancelamento do lançamento.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SPOI) julgou, por unanimidade de votos, improcedente o lançamento, exonerando o crédito tributário exigido, cuja decisão foi assim ementada.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 31/05/2001, 30/06/2001, 30/07/2001, 30/08/2001, 30/09/2001, 30/10/2001, 30/11/2001, 30/12/2001, 15/01/2002, 28/02/2002, 30/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 30/07/2002, 30/08/2002, 30/09/2002, 30/10/2002, 30/11/2002, 30/12/2002, 30/01/2003, 28/02/2003, 30/03/2003, 30/04/2003, 30/05/2003, 30/06/2003, 30/07/2003, 30/08/2003, 30/09/2003, 30/10/2003, 30/11/2003, 30/12/2003, 28/02/2004, 30/03/2004, 30/04/2004, 30/05/2004, 30/06/2004, 30/07/2004, 30/08/2004, 30/09/2004, 30/10/2004, 30/11/2004, 30/12/2004, 30/01/2005, 28/02/2005, 30/03/2005, 30/04/2005, 30/05/2005, 30/06/2005, 30/07/2005, 30/08/2005, 30/09/2005, 30/10/2005, 30/11/2005, 30/12/2005, 30/01/2006, 28/02/2006, 30/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006

Ementa: PRELIMINAR. AUSÊNCIA DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) A ABRANGER A AÇÃO FISCAL COMO UM TODO. OBRIGATORIEDADE E VINCULAÇÃO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. O MPF, presta-se, primordialmente, como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do fisco a incumbência de executar aquela ação fiscal. Mesmo que não mencionados no MPF, a totalidade dos períodos a serem objeto de auditoria, ainda assim não seriam invalidados os trabalhos de fiscalização levados a efeito, assim como o lançamento que deles resultar, vez que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada situação descrita na lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador (art. 114, CTN) da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de vir a ser responsabilizado funcionalmente. Somente devem ser considerados nulos, aqueles atos em que presentes quaisquer — e somente elas - das circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto no 70.235/1972. Preliminar rejeitada.

DECADÊNCIA. IRF. INOCORRÊNCIA. Não tendo ocorrido o pagamento antecipado previsto no art. 150 do CTN, o prazo decadencial, de cinco anos, conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento

poderia ter sido efetuado, na forma do art. 173, inciso I, do CTN, estando correta, portanto, a parcela da exigência relativa aos fatos geradores ocorridos no decorrer de 2001. Preliminar rejeitada.

MÉRITO. IRF. FATO GERADOR. JUROS INCIDENTES SOBRE EMPRÉSTIMOS CONTRAÍDOS NO EXTERIOR. Somente ocorre o fato gerador por ocasião do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de importâncias a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, feito por fonte situada no País, a título de juros, na forma do art. 702 do RIR/1999. A apropriação contábil de tal despesa, em obediência ao princípio da competência, não caracteriza a ocorrência do fato gerador do tributo, em razão da inocorrência da comprovação de quaisquer das situações elencadas pelo dispositivo acima.

Lançamento Improcedente

Tendo em vista que o crédito tributário exonerado foi superior ao limite de alçada previsto na Portaria MF nº 03/2008, foi submetido à apreciação do CARF o Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA

A decisão de primeira instância exonerou um crédito tributário que totaliza R\$ 14.227.128,37 (quatorze milhões, duzentos e vinte e sete mil, cento e vinte e oito reais e trinta e sete centavos), superior ao limite de alçada previsto na Portaria MF nº 03/2008, razão pela qual o recurso de ofício deve ser conhecido.

A controvérsia reside em saber o momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a título de juros, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

A autoridade fiscal entendeu que o crédito contábil antes do pagamento faz nascer a obrigação tributária, enquanto a recorrente discorda desse entendimento e defende que a contabilização dos juros incidentes sobre empréstimos contraídos no exterior, em obediência ao princípio de competência, não faz nascer a obrigação tributária, em razão da inocorrência de pagamentos ou disponibilização de importâncias a tal título.

A decisão de primeira instância exonerou o crédito tributário lançado por entender que o fato gerador do Imposto de Renda na Fonte, na hipótese dos autos, não se dá no momento da apropriação (contabilização) das parcelas a título de juros, como defendido pela Fiscalização.

Peço vênha para transcrever trechos do voto condutor da decisão recorrida, cujo entendimento eu acompanho.

09.03. Sobre o assunto, assim determina o art. 702 do já mencionado RIR/1999:

Art. 702. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a

Documento assinado digitalmente em 21/03/2015 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por ANTONIO

LOPO MARTINEZ

beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas." (grifei).

09.03.01. Subsidiariamente e, visando um melhor relacionamento entre fisco e contribuintes, esta Secretaria da Receita Federal edita, anualmente, manuais de orientação que versam sobre alguns dos tributos por ela administrados. Dentre eles, destaca-se o relativo ao "Imposto de Renda Retido na Fonte" que traz, no capítulo destinado a "Rendimentos de Residentes ou Domiciliados no Exterior" — "Juros e Comissões em Geral", que o fato gerador do tributo corresponde a "Importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de juros e comissões,.....". exatamente — e de outra forma não poderia ser — o disposto no acima reproduzido art. 702 do RIR/1999;

09.03.02. dessa maneira, o texto acima não deixa quaisquer dúvidas quanto ao momento da ocorrência do fato gerador do IRRF, no caso dos autos, qual seja, no instante em que as importâncias são pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, por fonte situada no País, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de juros, etc.;

09.03.03. voltando aos autos, e à guisa de exemplo, a cópia do "Contrato de Empréstimo" trazido pela impugnação (fls. 413/416), firmado em 08/06/2001, entre "American Tower Corp." e a interessada, por suas Cláusulas II e III, ao falar sobre os "Juros" e "Vencimento e Pagamento", assim se expressam:

"CLÁUSULA II. JUROS

2.1. Sobre o valor do Empréstimo, incidirão juros anuais calculados à taxa LIBOR, acrescida de *spread* de 3 (três por cento) ao ano, juros esses que serão pagos pelo Devedor juntamente com o valor principal do Empréstimo, conforme previsto na Cláusula III abaixo.

CLÁUSULA III. VENCIMENTO E PAGAMENTO

3.1. O valor total do Empréstimo, juntamente com os juros calculados na forma da Cláusula II acima, será pago pela ATC à Credora em uma única parcela em....." (grifei).

09.03.04. Demais "Contrato de Empréstimo" (fls. 414/552), juntados pela Impugnação, apresentam cláusulas de semelhantes teores, apresentando as devidas alterações, no tocante aos juros e aos vencimentos, através dos respectivos "Aditamentos". Vêem-se, por tais avenças e aditamentos, assim como pela planilha que os sintetiza, às fls. 346/347, que a operação que apresentava vencimento mais próximo, ou seja, em 21/12/2006 (fls. 346), se deu em data posterior ao encerramento da ação fiscal que, conforme já dito, ocorreu em 23/10/2006;

09.03.05. além do que, elementos obtidos pela fiscalização (cópias de "Contrato de Empréstimo", planilhas, cópias de folhas de Livros Diário e Razão), através de intimações específicas e, aos autos juntados (fls. 80/299) pela própria, nos dão conta da forma de apropriação (contabilização) dos valores atinentes aos juros incidentes sobre as operações de empréstimos oriundos do exterior, onde, de forma englobada, incluem-se os valores relativos a tais parcelas, acrescidos do *spread* e do valor do Imposto de Renda na fonte, que recai sobre os dois primeiros. De se ver, exemplificativamente, a planilha de fls. 197, no tocante ao mês de janeiro de 2002 e sua respectiva contabilização (fls. 211);

09.03.05.01. e, conforme dito pelo próprio "Termo de Verificação Fiscal" (fls. 302/303), ao reproduzir (fls. 302) o § 3º do art. 344, do RIR/1999, que prevê a possibilidade da dedução, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros, abrangendo, inclusive, tal possibilidade, o valor do imposto que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever de reter e recolher, ainda que venha a assumir o ônus do tributo.

Corrobora tal entendimento, o disciplinado pelo Parecer Normativo CST no 2/80, também reproduzido às fls. 302/303 pelo mencionado "Termo....".

09.04. Assim sendo, fundamentado no disposto no art. 702 do RIR/1999, acima reproduzido, o fato gerador do Imposto de Renda retido na fonte, na hipótese dos autos, se dá por ocasião do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de importância, a beneficiário residente ou domiciliado no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, etc., ao contrário do apregoado pela fiscalização, que equiparou o momento da apropriação (contabilização) de tais parcelas, como o da ocorrência do fato gerador, daí porque procedeu à exigência formalizada.

Nesse mesmo sentido da decisão de primeira instância, temos as seguintes decisões do CARF:

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. CRÉDITO CONTÁBIL DE JUROS. BENEFICIÁRIOS DOMICILIADOS NO EXTERIOR. AUSÊNCIA DE REMESSA EFETIVA DOS NUMERÁRIOS.

Não se materializa a hipótese de incidência do imposto de renda na fonte prevista no artigo 702 do RIR/99 (artigo 100 do Decreto-lei nº 5.844/43), quando não restar comprovada a efetiva remessa dos numerários para o exterior, mas tão-somente o crédito contábil, pelo regime de competência, dos juros contratados. Neste caso, não se verifica a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda para a empresa sediada no exterior. Recurso de ofício negado. (Acórdão nº 106-16.910, da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, PAF nº 18471.002385/2004-09, relator: Conselheiro Gonçalo Bonet Allage).

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR.

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país. O registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos. Recurso provido. (Acórdão nº 106-16.071, da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, PAF nº 13808.005907/2001-19, relatora: Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto)

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. JUROS E CORREÇÃO PELA VARIAÇÃO CAMBIAL DECORRENTE DE EMPRÉSTIMO DE PESSOA JURÍDICA SITUADA NO EXTERIOR COM CLÁUSULA DE VENCIMENTO EM 10 ANOS. ENCARGOS FINANCEIROS LANÇADOS ATRAVÉS DE CRÉDITOS CONTÁBEIS REGISTRADOS EM DATA ANTERIOR AO VENCIMENTO DO EMPRÉSTIMO. FATO GERADOR.

Não há fato gerador do imposto de renda incidente na fonte quando os juros e a correção pela variação cambial são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação. O simples crédito contábil, antes da data apazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor. O fato gerador do imposto na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica. Recurso provido. (Acórdão nº

104-21.549, da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, PAF nº 15374.001719/2002-67, relator: Conselheiro Nelson Mallmann).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 30/11/2001, 31/12/2001

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. REMESSAS PARA O EXTERIOR. IMPOSTO CALCULADO TENDO COMO DATA DO FATO GERADOR A DATA DOS CRÉDITOS CONTÁBEIS. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese de incidência exige que as importâncias sejam pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários domiciliados no exterior, por fonte situada no País.

As dicções "pagas", "creditadas", "entregues", "empregadas" ou "remetidas" não deixam dúvidas de que o beneficiário não residente tem que ter tido a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica do rendimento, conforme disciplina contida no art. 43 do CTN.

"A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos." (Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 243).

Não há fato gerador do imposto incidente na fonte quando as importâncias são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação, consoante os prazos ajustados em contrato. O simples crédito contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor. O fato gerador do imposto de renda na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica.

Por si só, o fato da fonte pagadora lançar contabilmente o acréscimo do valor de sua obrigação na respectiva conta de passivo não torna devido o imposto de renda na fonte, por não importar na aquisição de qualquer disponibilidade econômica ou jurídica de renda pelo beneficiário.

No caso dos autos, os rendimentos só passaram a ser devidos quando do vencimento previsto no contrato. Ora, por dedução lógica, o simples registro contábil, nos períodos questionados, não tem, por si só, o condão de modificar o prazo de vencimento da obrigação contratual.

Recurso especial negado. (Acórdão nº 9202-003.120, da 2ª Turma da CSRF, Relator: Conselheiro Elias Sampaio Freire).

Dessa forma, entendo que procedeu corretamente a autoridade julgadora de primeira instância ao exonerar o crédito tributário lançado.

Ante o exposto, voto por NEGAR provimento ao Recurso de Ofício.

Assinado digitalmente

MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Relator

CÓPIA