



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.014299/2008-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-005.196 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 06 de junho de 2019
Recorrente SANKYU S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2003

MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

De acordo com a legislação de regência o fato gerador para o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte ocorre na data do pagamento ou crédito das importâncias devidas a título de juros sobre o capital próprio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 02-22.168 - 3ª Turma da DRJ/BHE, o qual julgou improcedente a impugnação do contribuinte.

Adotamos o relatório da decisão de primeira instância, por bem sintetizar os fatos:

O auto de infração às fls. 2 a 6 exige o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 202.378,50, assim discriminado:

| | TRIBUTO | JUROS DE MORA | MULTA | TOTAL |
|---|-----------|---------------|-----------|------------|
| Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) | 84.215,60 | 55.001,20 | 63.161,70 | 202.378,50 |

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO IMPUTADA

O autuante, reportando-se ao termo de verificação às fls. 7 a 70, atribui à autuada uma só infração, de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRRF SOBRE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO PAGOS OU CREDITADOS

O contribuinte efetuou recolhimento a menor do IRRF incidente sobre o pagamento ou crédito dos juros a titular, sócio ou acionista a título de remuneração do capital próprio.

Data do fato gerador: 31.12.2003. Enquadramento legal: artigo 9º da Lei n.º 9.249, de 1995; artigos 668, 682, 685, 865, inciso II, todos do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda 1999 - RIR 1999; artigo 29, § 6º, da Instrução Normativa SRF n.º 11, de 1996.

Termo de Verificação Fiscal.

No termo de verificação fiscal a folhas 7 a 10 o autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

A vista dos elementos apresentados pela empresa após intimação e dos valores consignados na linha 35 da ficha 6 da declaração de informações econômico-fiscais (DIPJ), observou-se que a empresa, em deduziu na apuração do lucro líquido o valor de R\$ 3.500.000,00 a título de juros sobre capital próprio.

O § 2º do artigo 9º da Lei n.º 9.249, de 1995, e o § 6º do artigo 29 da Instrução Normativa n.º 11, de 1996, preveem que os juros remuneratórios ficarão sujeito à incidência do IRRF à alíquota de 15% na data do pagamento ou crédito.

Constatou-se, porém, que o recolhimento a esse título atingiu R\$ 23.661,84, montante inferior ao resultante da aplicação da alíquota de 15% sobre a totalidade dos juros sobre o capital próprio deduzido na apuração do lucro líquido em 31.12.2003.

Instada a comprovar o registro contábil dos juros sobre o capital próprio e o recolhimento do respectivo IRRF, a fiscalizada apresentou cópia de Darf nos valores de R\$ 414.592,56, R\$ 7.010,51 e R\$ 20.478,41, referentes a recolhimentos realizados respectivamente em 12.05.2004 e 26.05.2004, que perfizeram R\$ 442.081,48 e que foram declarados na DCTF relativa ao trimestre de 2004.

De acordo com a cópia do lançamento contábil n.º 112120, os R\$ 3.500.000 de juros sobre capital próprio foram creditados à rubrica "Remuneração do Capital a Pagar" em 30.12.2003, em contrapartida ao débito na rubrica representativa daqueles encargos. Por sua vez, a cópia do lançamento contábil n.º 104.115 ocorreu somente em 04.04.2004,

O aspecto temporal do fato gerador do IRRF é marcado pelo momento do pagamento ou do crédito. Uma vez segregado contabilmente o valor devido a cada beneficiário, mesmo que não ocorra o pagamento, fica caracterizado o fato gerador do IRRF. Trata-se de hipótese legal autônoma de incidência, que a tipifica para o instante mesmo de sua verificação.

Embora o registro contábil da apropriação do IRRF tenha ocorrido na época dos pagamentos aos beneficiários dos juros sobre o capital próprio, o registro contábil efetuado em segregando os respectivos valores em nome dos beneficiários, configura a materialização da disponibilidade jurídica da renda a que se refere o artigo 43 do Código Tributário Nacional - CTN.

Assim, por força do disposto no inciso II do artigo 865 do RIR 1999, o IRRF deveria ter sido recolhido até o terceiro dia da semana subsequente ao crédito dos juros, ou seja, em 07.01.2004.

Comprovado o recolhimento do IRRF fora do prazo regulamentar, a empresa deveria ter calculado e recolhido os respectivos acréscimos legais a que se sujeitava. Como não o fez, há de se considerar que os valores recolhidos fora de época correspondem não somente ao principal de IRRF, mas também às parcelas exigíveis a título de multa e de juros de mora, em face do disposto nos artigos 950 e 953 do RIR 1999.

Para determinar o valor de IRRF que a fiscalizada deixou de recolher no vencimento, em 07/01/2004, elaboraram-se os demonstrativos a folhas 35 a 37, pelos quais se procede à vinculação dos pagamentos realizados aos correspondentes créditos tributários à época do fato gerador. De acordo com os demonstrativos, cumpre exigir saldo de IRRF devido, não declarado na DCTF relativa ao 4º trimestre de 2003 e não recolhido, igual a R\$ 84.215,60.

IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO Conforme recibo dado por representante legal da autuada, a notificação do lançamento foi feita pessoalmente em 30.10.2008. Em 28.11.2008 o lançamento foi contestado mediante a apresentação da impugnação juntada a folhas 65 a 74. Os enunciados seguintes resumem seu conteúdo.

A sociedade preza, nas suas relações empresariais, pela transparência e pela honestidade nas diversas relações estabelecidas no exercício normal de suas atividades, entre as quais se inserem as jurídico-tributárias.

Discordando veemente dos parâmetros assinalados pelo autuante, a impugnante demonstrará os motivos pelos quais o auto de infração ocorreu de maneira precipitada e equivocada, sem observar a inocorrência do fato gerador do imposto de renda a que se refere o artigo 43 do CTN. Dessa forma, espera-se que seja revisto, de forma que melhor atenda aos preceitos legais e constitucionais.

O caput do artigo 43 do CTN estabelece o fato imponible do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. O autuante constatou que ocorreu a materialização da disponibilidade jurídica da renda no momento do registro contábil, ou seja, em 30.12.2003.

Com relação à disponibilidade econômica ou jurídica, é de suma importância observar que o fato gerador não alcança a mera expectativa de ganho futuro ou potencial. A Sankyu registrou contabilmente os valores que foram distribuídos aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio em 30.12.2003. Esses valores, porém, não foram distribuídos ao final de 2003, mas somente em abril de 2004, depois de a assembléia ter deliberado a distribuição aos acionistas. Ou seja, após a assembléia é que os valores foram efetivamente disponibilizados e ocorreu o fato imponible do imposto de renda.

Hugo de Brito Machado afirma que a disponibilidade não se configura pelo fato de o adquirente da renda ter ação para a sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos. A disponibilidade está intimamente ligada ao direito incondicional do recebimento da renda. Assim também ensina Paulo Caliendo. Ainda com respeito a esse assunto, transcreve-se na impugnação trecho do voto do Ministro Marco Aurélio proferido no julgamento da inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988.

Esse é o entendimento do Conselho de Contribuintes em caso similar ao da impugnante, ao afirmar que o lançamento contábil não constitui fato gerador do IRRF, por não estar caracterizada a disponibilidade de valores ao contribuinte. Em abono do argumento, cita-se ementa atribuída ao órgão mencionado.

Uma vez que o fato gerador do IRRF somente ocorreu após a deliberação da assembléia geral ordinária, que aprovou os valores que seriam distribuídos a título de juros sobre o capital próprio, é patente o direito da impugnante a que o auto de infração seja cancelado.

Pelo exposto, após a devida e regular instrução processual, requer a impugnante que seja cancelado o auto de infração.

Requer ainda que a intimação de quaisquer atos processuais seja realizada na pessoa e no endereço de seus procuradores infra-assinados.

Foi prolatado o Acórdão n.º 02-22.168 - 3ª Turma da DRJ/BHE (fls. 155/160), que julgou a impugnação improcedente, nos termos da seguinte ementa:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - FATO GERADOR DO IRRF

Considera-se ocorrido o fato gerador do IRRF incidente sobre os juros sobre o capital próprio na data em que primeiro ocorrer um destes eventos: o seu efetivo pagamento ou crédito de seu valor.

Em face dessa decisão, cuja ciência se deu em 28/09/2009 (fl. 164), a contribuinte interpôs recurso voluntário protocolado em 29/10/2009 (fls. 375/410), alegando, em síntese, que:

Ao cumprir o Mandado de Procedimento Fiscal n.º. 06.1.01.00-2008-000026, o i. Auditor Fiscal constatou, equivocadamente, que supostamente teria ocorrido a materialização da disponibilidade jurídica da renda no momento do registro contábil, ou seja, em 30/12/2003. *In casu*, a Sankyu registrou contabilmente os valores que foram distribuídos aos acionistas a título de Juros sobre Capital Próprio em 30/12/2003.

Cumpram ressaltar que os valores não foram distribuídos ao final de 2003, mas tão somente em abril de 2004, após a Assembléia da empresa que deliberou pela distribuição de valores aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio.

Ora, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem como objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, nos termos do artigo 113, §1º do Código Tributário Nacional.

O fato gerador da obrigação tributária principal, por sua vez, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, conforme redação do artigo 114 do CTN.

Diga-se ainda que a situação necessária à ocorrência do fato gerador do imposto de renda, segundo o disposto no art. 43 do CTN, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Segundo essa definição, ocorre automática e instantaneamente no momento da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, nele não interferindo qualquer atividade anterior ou posterior do sujeito passivo ou ativo.

Requer, por fim, seja dado provimento ao Recurso, para o fim de reformar a decisão de primeira instância e desconstituir o crédito tributário exigido no lançamento fiscal, em razão da impropriedade dos argumentos que o fundamentaram.

É o Relatório.

Voto

Daniel Melo Mendes Bezerra, Conselheiro Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Relator

O Recurso Voluntário tem como ponto nodal a caracterização da disponibilidade jurídica para consideração do momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre a distribuição de juros sobre capital próprio.

Dispõe a Lei nº 9.249/95 acerca do fato gerador do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre o pagamento dos juros sobre o capital próprio:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

§ 2º **Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.** (Destaquei).

Em termos gerais, também sobre a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, preceitua o 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:

Da leitura conjugada dos artigos supramencionados, conclui-se que a Lei nº 9.249/95 apenas definiu o que seria disponibilidade econômica (pagamento) e disponibilidade jurídica (crédito ao beneficiário).

A Lei nº 9.249/95 é clara quando determina o creditamento ao beneficiário como fato gerador do Imposto de Renda Retido na Fonte. Ao creditar em nome do beneficiário os valores a serem pagos a título de juros sobre o capital próprio, a empresa está assumindo uma obrigação com o credor, influenciando na sua esfera jurídica, atribuindo-lhe um direito.

Contabilmente, o creditamento da empresa em nome do destinatário gera uma obrigação para o pagador e um direito para o beneficiário, daí podemos falar em disponibilidade jurídica por parte do beneficiário.

Em que pesem os entendimentos trazidos à colação pela recorrente, o seu conceito de disponibilidade jurídica não guarda consonância com a melhor interpretação legal. A disponibilidade jurídica não se dá com o direito incondicional de recebimento da renda, como faz crer a recorrente, na verdade, tanto o direito incondicional, quanto o próprio pagamento trata-se de disponibilidade econômica, haja vista o poder do beneficiário de se valer de forma livre dos valores disponíveis.

A disponibilidade jurídica se dá com o direito de recebimento, a obrigação assumida pelo devedor em face do credor, justamente o que ocorre no caso em tela. Fazendo um paralelo com o direito empresarial, têm-se os títulos de créditos ainda não vencidos. Enquanto não transcorrido o prazo de vencimento o título ainda não é exigível, ou seja, não há disponibilidade econômica, porém, enquanto o prazo estiver correndo o título pode ser negociado e transmitido diversas vezes, através do endosso, caracterizando a disponibilidade jurídica dos valores constantes no título.

Conforme demonstrado, a Lei nº 9.249/95 tratou o crédito ao beneficiário como fato gerador do Imposto de Renda, tendo em vista o seu poder de influenciar nas esferas jurídicas do pagador e do beneficiário. Tal entendimento é corroborado pela doutrina:

"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 obstante às teses defendidas pela recorrente acerca do creditamento, capaz de ensejar a incidência do IRRF, prevê a INSRF 41/1998:

Art. 1º Para efeito do disposto no art. 9º da Lei No 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual.

Em síntese, a Lei nº 9.249/95 trata o creditamento (disponibilidade jurídica) como fato gerador do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre o pagamento de juros sobre capital próprio, cabendo à doutrina, à legislação e jurisprudência a interpretação legal para a definição de quais creditamentos são suficientes para comprovar a efetiva disponibilidade jurídica.

Nos termos da Instrução Normativa supra transcrita, depreende-se que não é qualquer creditamento contábil que enseja a incidência do Imposto ora contestado, mas somente os lançamentos contábeis em que a fonte pagadora efetivamente reconhece a despesa e determina quem são individualizadamente os seus destinatários.

O documento constante à e-fl.22 comprova de forma clara não só o creditamento individualizado dos valores devidos a título de Juros Sobre Capital Próprio, o qual se deu em 30/12/2003, como também reconhece a despesa nos termos da INSRF 41/1998.

| SANKYU S/A. | | DOCUMENTO : | 112120 | | |
|-------------------------------|---------------------------|----------------|--------------|---------------------------------|--|
| DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE | | DATA : | 30/12/03 | | |
| DEBITO | CREDITO | VALOR | COD. | HISTORICO | |
| 11 2.4.04.002 | Lucros ou Pre! 2.1.14.001 | Dividendos a | 500.000,00 | 0 | Provisão formada referente a dividendos propostos a razão de R\$ 0,06 por ação - BH |
| 11 3.3.2.001.1 | Juros s/ Cap! 2.1.15.001 | Remuneracao d! | 3.375.804,25 | 0 | Juros sobre o Capital proprio creditados ao acionista Sankyu Inc. n/ exercicio, conf. demonstrativo - BH |
| 11 3.3.2.001.1 | Juros s/ Cap! 2.1.15.001 | Remuneracao d! | 112.908,60 | 0 | Juros sobre o Capital proprio creditados ao acionista Banca Sudameris SA n/ exercicio, conf. demonstrativo - BH |
| 11 3.3.2.001.1 | Juros s/ Cap! 2.1.15.001 | Remuneracao d! | 11.287,15 | 0 | Juros sobre o Capital proprio creditados ao acionista Esaulio de Paulo Ribeiro Wright n/ exercicio, conf. demonstrativo - BH |
| Total de Débitos: | | 4.000.000,00 | | Total de Créditos: 4.000.000,00 | |

Estando definitivamente constituída a situação jurídica estipulada por lei, não resta alternativa senão o reconhecimento da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 116, II, do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Conforme demonstrado, a Lei nº 9.245/99, ao definir o momento da ocorrência do fato gerador, interpretou a disposição legal prevista no artigo 43, do CTN, definindo o que seria disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica. Diante da existência de determinação legal, o fisco não possui tem o poder-dever de lançamento do crédito tributário, nos termos do artigo 142, do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A definição de disponibilidade jurídica dada pela Lei nº 9.249/95 é condizente com a interpretação sistemática acerca da matéria, concluindo-se que o creditamento nominal gera uma obrigação para o devedor e um direito ao beneficiário, influenciando claramente na esfera jurídica de ambos.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, negar provimento.

(assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator