



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA ÂMARA

Processo nº. : 10830.000572/97-76
Recurso nº. : 137.707
Matéria : IRF - Ano(s): 1992 a 1995
Recorrente : ARLA FOODS LTDA. (ANTIGA MD FOODS DO BRASIL – COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.)
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 16 DE MARÇO DE 2005
Acórdão nº. : 106-14.497

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, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhados. Fica prejudicada a hipótese de incidência não se verificando a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARLA FOODS LTDA. (ANTIGA MD FOODS DO BRASIL – COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.).

ACORDAM os membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 JUN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, LUIZ ANTONIO DE PAULA, GONÇALO BONET ALLAGE, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, JOSÉ CARLOS DA MATTÀ RIVITTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.000572/97-76

Acórdão nº : 106-14.497

Recurso nº : 137.707

Recorrente : ARLA FOODS LTDA. (ANTIGA MD FOODS DO BRASIL – COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.)

RELATÓRIO

Arla Foods Ltda., qualificada nos autos, representada (mandato, fl. 308), recorre ao Conselho de Contribuintes objetivando reformar o Acórdão DRJ/CPS nº 3.646, de 25 de março de 2003, (fls. 253-259), da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP, que manteve o lançamento do crédito tributário de R\$280.805,71, relativo a imposto de renda na fonte, multa de ofício e juros moratórios, Auto de Infração (fls. 01-19), por falta de retenção e recolhimento do imposto sobre rendimentos devidos a contribuinte domiciliado no exterior, período de 31.01.92 a 31.12.95.

Conforme Termo de Verificação Fiscal integrante do AI (fl. 20-23) e relatório do julgado, para comprovar os fatos contábeis, registrados sob as contas “Empréstimos a pagar” e “Empréstimos MDI”, a ora recorrente, apresentou cópia do Certificado de Registro de Empréstimo no valor de US\$125,000.00, junto à *MD FOODS – INTERNATIONAL DAIRY PROJECTS A/S*, com sede na Dinamarca, e informou não ter recolhido IRRF sobre os valores mensais creditados, no período de 1992 a 1995, pelo fato de não haver realizado nenhum pagamento à credora.

O Agente fiscal considerou estes valores sujeitos ao imposto de renda na fonte, nos termos do inciso I do art. 554 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 85.450, de 04/12/80 (RIR/80), e artigos 743 e 777 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 1.041 de 11/01/94 (RIR/94).

A impugnação apresentada, no que relata a autoridade julgadora da primeira instância está fundada nos seguintes argumentos (fls. 207-214):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.000572/97-76
Acórdão nº : 106-14.497

- não houve remessa de juros, mas tão somente o seu provisionamento, pois, desde 1989 não vinha conseguindo cumprir seu pagamento, fato que teria ensejado a prorrogação do prazo de vencimento por tempo indeterminado, conforme documento anexo;
- os documentos já acostados são provas cabais e suficientes para dar por anulado o presente auto de infração, tendo em vista que não havendo sido efetuado pagamento, remessa de juros, apenas mero provisionamento, não há que se falar em cobrança ou imposição de multa, haja vista que os respectivos pagamentos estão prorrogados;
- não houve sequer a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica dos juros, o que, aliado à falta do pagamento, jamais daria causa à ocorrência do fato gerador do imposto;
- o registro da obrigação em conta de provisões não caracteriza, em hipótese alguma, o crédito em favor da credora, mas apenas mero lançamento;
- contrapõe-se ao cálculo efetuado, apresentando o valor que julga correto, caso devido (fls. 242);
- nos termos do Certificado de Registro junto ao Banco Central do Brasil, os juros vencem semestralmente, devendo ainda se aplicar sobre a base de cálculo do imposto devido o percentual de 15%, de acordo com o Tratado contra a bitributação firmado com a Dinamarca por meio da Portaria nº 68, de 24 de fevereiro de 1975;

O julgamento de Primeira Instância esteia-se no entendimento, segundo o qual a expressão "creditadas", do texto legal, deve ser entendida em seu sentido amplo haja vista que as pessoas jurídicas estão sujeitas à apuração do resultado do exercício mediante a aplicação do regime de competência contábil, por meio do qual se reconhece a existência de crédito mediante a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica, inclusive.

Esclarece, a julgadora a quo, que a contrapartida do lançamento da despesa faz-se nas contas de passivo envolvidas, que registram a obrigação perante o credor estrangeiro, o que ressalta a disponibilidade econômica dos montantes envolvidos ao credor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.000572/97-76
Acórdão nº : 106-14.497

A relatora afirma a disponibilidade econômica ao credor dar-se-ia antecipadamente ao vencimento e ao pagamento dos juros, isto é, a partir do reconhecimento contábil da obrigação mediante o lançamento a crédito do mutuante, a teor do artigo 43 do Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei nº 5.172/66.

Conclui, a julgadora, quanto a alegação de erro no cálculo do imposto (alíquota e base de cálculo ajustada) não ser aplicável o acordo preventivo a bitributação firmado com a Dinamarca em face do § 5º do art. 11 da Convenção. O julgado encontra-se ementado nos termos seguintes:

EMPRÉSTIMO. JUROS CREDITADOS À MUTUANTE DOMICILIADA NO EXTERIOR POR MUTUÁRIA COLIGADA SITUADA NO PAÍS. EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 11, PARÁGRAFO 2, DA CONVENÇÃO CONTRA BITRIBUTAÇÃO FIRMADA PELO PAÍS COM A DINAMARCA – A expressão “creditadas”, contida na norma legal de incidência do IRRF (art. 555 do RIR/80 e art. 777 do RIR/94), deve ser entendida em sua acepção geral, e não restrita, por força do princípio da competência contábil a que se sujeitam as pessoas jurídicas. É uma vez que o registro do crédito contábil dos juros devidos em razão de empréstimo, efetuado por fonte situada no País em favor de credor estrangeiro, evidencia a disponibilidade econômica dos rendimentos, caracterizada está a condição necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador do IRRF, antecipadamente ao vencimento da obrigação e ao seu pagamento.

As empresas coligadas não se beneficiam da alíquota reduzida, prevista na Convenção contra a bitributação firmada pelo País com a Dinamarca, conforme disciplinado no art. 11, parágrafo 5º, do próprio Acordo.

Do recurso voluntário

Reiterados os fatos autuados, a recorrente discorda dos termos do voto, segundo os quais “a expressão ‘creditadas’ deve ser entendida em seu sentido amplo, e não restrito, haja vista que as pessoas jurídicas estão sujeitas à apuração do resultado do exercício mediante a aplicação do regime de competência contábil,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.000572/97-76
Acórdão nº : 106-14.497

por meio da qual se reconhece a existência de crédito mediante a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica inclusive”.

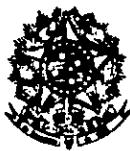
Para tanto, sob o tópico “Dos regimes contábeis de reconhecimento de resultados”, discorre, amparado na doutrina Láudio Camargo Fabretti, que “tanto o regime de caixa quanto o regime de competência são modos de reconhecer resultados de operações”. No regime de competência, “os resultados são reconhecidos no momento da operação, ou seja, no momento em que juridicamente a pessoa possa passar a fazer jus a determinada receita ou tiver incorrido em certa despesa. A receita, portanto, pelo regime de competência, deve ser reconhecida no momento em que se for juridicamente disponível”.

Arremata que “não se pode, todavia, extrapolar essa distinção entre regimes de caixa e de competência, (...) para pretender aplicar o regime de competência a um não-resultado, uma mera expectativa de receita, algo que, embora possa se transformar em uma receita, depende de um evento futuro e incerto para que isso ocorra”.

No tópico “Da inocorrência do fato gerador do imposto: distorções do conceito de receita”, a recorrente diz que “todas as razões até aqui expostas, que apontam para a inexistência de receita de variação cambial positiva antes do vencimento da dívida assumida em moeda estrangeira, demonstram apenas que, nesta hipótese, não ocorre sequer o fato gerador do IRRF” (fl. 288). Os ensinamentos de Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, além de Roque Antônio Carrazza, são mencionados. Pede a improcedência do lançamento.

Para fins de arrolamento, termos da Lei nº 10.522, de 2002, e artigo 2º da Instrução Normativa SRF nº 264/2002, a recorrente indica a totalidade dos bens constantes do ativo permanente da empresa.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.000572/97-76
Acórdão nº : 106-14.497

V O T O

Conselheiro JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, Relator

A recorrente teve ciência do Acórdão recorrido em 19.09.2003 (fl. 263) contra o qual interpõe, em 10.10.2003, Recurso Voluntário, do qual conheço por atender às disposições do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, inclusive quanto à garantia de recursal.

Conforme relatado, a matéria litigiosa respeita à procedência do lançamento de ofício relativo a imposto de renda na fonte sobre juros e variação cambial creditados (contabilmente) em favor de pessoa jurídica domiciliada no exterior em razão de empréstimo em moeda estrangeira.

Na expressão do art. 555, inciso I, do RIR/80, reproduzida no art. 777 do RIR/94, seguida no art. 702 do RIR/99, "estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 25%, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhados".

Ou seja, importâncias pagas, creditadas ou remetidas a beneficiários residentes no exterior a títulos de juros ou outros rendimentos estão abrangidas pela tributação exclusiva do imposto de renda sendo atribuída a fonte pagadora a responsabilidade pela retenção e recolhimento ao fisco.

A recorrente, como demonstram os autos, não pagou, não entregou, não empregou e não remeteu importâncias a beneficiário no exterior em face de empréstimos obtidos; também não creditou importância que possibilitasse disponibilidade financeira ou jurídica à beneficiária (residente no exterior).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.000572/97-76
Acórdão nº : 106-14.497

Como visto, desde a fase investigatória informa-se que os lançamentos contábeis visam apropriar os encargos com juros devidos e variações monetárias correspondentes a empréstimo havido junto a empresa no exterior. Remessa de valores não ocorreu, nem a empresa no exterior tem a possibilidade jurídica de dispor de tais valores.

Como soi acontecer as remessas de divisas ao exterior dependem do controle do Banco Central. Assim sendo, com relação a beneficiário não residente no País, a expressão "importâncias creditadas" constante do diploma legal, tem difícil implementação em se entendendo tratar-se de crédito contábil.

Matéria semelhante foi enfrentada pelos membros da Segunda Câmara deste Conselho resultando o Acórdão nº 102-29.889, de 18.05.1995. Naquela altura julgava-se a autuação relativa a imposto de renda retido na fonte, por infringência aos artigos 554, inciso I, e 555, inciso I, do RIR/80, em face de "contrato de mútuo celebrado entre a epigrafada e sua matriz em 24.4.89". No relatório, destaca-se ter a recorrente contabilizado "crédito contábil", o que não significa direito dessa relação a esses juros nem assegura ação de cobrança imediata.

Analisadas as expressões dos artigos 554, 555 e 575 do RIR/80, o I. Conselheiro José Clóvis Alves chegou a conclusão que o imposto de renda na fonte incide quando percebidos, sendo a retenção obrigatória na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa. O termo "crédito" interpretou-se como a indicar que o imposto é devido no momento em que o rendimento se torna juridicamente disponível. Não vencido o prazo do contrato não pode reclamar os frutos ou rendimentos produzidos pelo capital emprestado.

Diz mais que "o crédito contábil, como simples provisionamento dos juros para pagamento de obrigação a vencer, em respeito ao regime de competência, sem que o aplicador possa juridicamente reclamar tal valor, pelo não vencimento da obrigação, não é fato gerador do imposto, ocorrendo tão logo esta condição seja implementada".





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.000572/97-76
Acórdão nº : 106-14.497

Na situação presente, o empréstimo realizado entre empresas ligadas verifica-se não pago e sem elementos nos autos para infirmar a alegação da contribuinte segundo a qual foi prorrogado o prazo para o pagamento sem fixação de data. O registro contábil, por outro lado, afirma, destina-se ao provisionamento de despesa futura.

Em face das disposições do art. 43 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966, que estabelece a hipótese de incidência do imposto de renda, a I. relatora conclui que a empresa sediada no exterior detinha a disponibilidade jurídica dos valores desde que escriturados na contabilidade da empresa no Brasil.

Hugo de Brito Machado, *in* Curso de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros: 1998, p. 221, discorre que "a disponibilidade jurídica ocorre com o crédito, à disposição do sócio, de sua parte no lucro da parte no lucro da pessoa jurídica. Disponibilidade sem qualquer obstáculo. Se o sócio, para haver essa participação, precisa acionar a pessoa jurídica, então na verdade não tem ele a disponibilidade".

Na situação concreta, também os valores creditados contabilmente não se encontram em disponibilidade jurídica da beneficiária, até mesmo porque não há data fixada para a realização dos pagamentos. Por outro lado, é quando da efetiva remessa das divisas por certo haverá de ocorrer a retenção exclusiva na fonte do imposto devido.

Na mesma linha de raciocínio, mediante o Acórdão nº 103-7.602, de 24.05.88, decidiu-se que "não há fato gerador do imposto incidente na fonte quando os juros são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação, consoante os prazos ajustados em contrato de empréstimo, que se mantenha inalterado. 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".

188



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10830.000572/97-76
Acórdão nº : 106-14.497

No caso, reitere-se, o empréstimo feito junto à matriz teve o prazo prorrogado indefinidamente, segundo as palavras do contribuinte não infirmadas pela autoridade responsável pelo lançamento.

Assim sendo, não havendo remessa das divisas ao exterior, não configurada a disponibilidade econômica ou jurídica da empresa não domiciliada, não descontado o imposto do valor provisionado, entendo não ocorrido o fato gerador do imposto nos termos apurado no auto de infração.

Isto posto, voto por DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de março de 2005.


JOSÉ RIBMAR BARROS PENHA