



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10865.000342/90-98  
Recurso nº. : 123.398  
Matéria : IRF - ANO: 1990  
Recorrente : PITTLER MÁQUINAS LTDA.  
Recorrida : DRF em LIMEIRA - SP  
Sessão de : 29 DE MAIO DE 2001  
Acórdão nº. : 102-44.804

IRF - RESTITUIÇÃO - PAGAMENTO INDEVIDO - LUCROS ATRIBUÍDOS À PESSOA DOMICILIADA NO EXTERIOR - O art. 165 do CTN estabelece os casos em que o sujeito passivo faz jus à restituição do tributo pago indevidamente. Hipótese não caracterizada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PITTLER MÁQUINAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator), Luiz Fernando Oliveira de Moraes e Maria Goretti de Bulhões Carvalho. Designada a Conselheira Maria Beatriz Andrade de Carvalho para redigir o voto vencedor.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO  
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 13 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL e NAURY FRAGOSO TANAKA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10865.000342/90-98

Acórdão nº. : 102-44.804

Recurso nº. : 123.398

Recorrente : PITTLER MÁQUINAS LTDA.

**RELATÓRIO**

Trata o presente do inconformismo da contribuinte PITTLER MÁQUINAS LTDA. – CNPJ n. 43.999.168/0001-65, de decisão do Superintendente Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, que deu provimento ao Recurso de Ofício do Delegado Substituto da Receita Federal em Limeira-SP, no sentido de indeferir a restituição correspondente ao Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre remessa de lucros ao exterior não efetivado.

Em 14 de maio de 1990, a Recorrente ingressou com pedido de restituição dos valores recolhidos a título de IRF e ILL incidentes sobre distribuição de lucros relativo ao exercício de 1989 e parte dos lucros de exercícios anteriores que seriam distribuídos a residentes no exterior; remessas essas que não foram aprovados pelo Banco Central do Brasil, embora os tributos já o tinham sido recolhidos.

Á vista de sua solicitação, a Delegacia da Receita Federal em Limeira – SP (fls. 30/31) reconheceu o direito creditório recolhido a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, sem correção monetária, recorrendo de ofício ao Superintendente Regional da Receita Federal – 8ª Região Fiscal.

A Superintendência Regional deu provimento ao recurso de ofício (fls. 33/35), por entender que incide o Imposto de Renda na Fonte sobre lucros atribuídos à pessoa domiciliada no exterior no momento do lançamento do crédito contábil ao beneficiário, sendo irrelevante o cancelamento deste lançamento e a extinção dada ao referido crédito, concluindo que o lançamento da remessa não modifica nem cancela a ocorrência do fato gerador do imposto, que ocorreu na data do crédito aos sócios no exterior, não cabendo assim qualquer restituição.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10865.000342/90-98

Acórdão nº. : 102-44.804

Intimado da decisão da autoridade administrativa, recorreu para a Coordenação do Sistema de Tributação em Brasília-DF, sendo encaminhado posteriormente ao 1º Conselho de Contribuintes, aduzindo como razões do recurso o seguinte:

- a) através de reunião dos sócios, foi deliberada a distribuição de lucros correspondente ao lucro líquido do exercício de 1989, e parte dos lucros dos exercícios anteriores;
- b) como os sócios quotistas estão sediados no exterior, houve necessidade do pedido de fechamento de câmbio e recolhimento dos impostos IRF e ILL através de DARFs;
- c) a remessa não foi autorizada pelo Banco Central do Brasil, tornando sem efeito a operação, sendo estornado da conta corrente do recorrente em instituição bancária os valores anteriormente debitados, com exceção dos impostos.
- d) posteriormente, foi feita nova reunião dos sócios, tudo através de ata lavrada e registrada na JUCESP em 03.05.90, anulando-se a distribuição de lucros anteriormente deliberada.
- e) entende, com base nos artigos 43, 113 e 114 do CTN que o imposto só se torna devido quando a operação de natureza jurídica vem a concretizar-se, não se admitindo a exigência do imposto quando inexistente a operação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10865.000342/90-98

Acórdão nº. : 102-44.804

Por fim, requer a restituição do valor indevidamente recolhido, devidamente corrigido pela variação da BTNF e posteriormente pelo TRF.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke at the end.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10865.000342/90-98

Acórdão nº. : 102-44.804

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento, não havendo preliminar a ser analisada.

No mérito entendo que deve ser reformada a r. decisão do SRRF – 8ª RF, que entendeu que o Imposto de Renda na Fonte sobre lucros atribuídos à pessoa domiciliada no exterior, incide no momento do lançamento do crédito contábil ao beneficiário, sendo irrelevante o cancelamento deste lançamento e a extinção dada ao referido crédito, o que “*data vênia*” discordo.

Isto porque, conforme estabelece o art. 685 do Regulamento do Imposto de Renda-RIR/99, o fato gerador do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre a remessa de rendimentos ao exterior só ocorre, a partir do momento em que a fonte pagadora coloca o rendimento efetivamente à disposição do credor, ou seja, a partir do momento em que a fonte pagadora situada no país, credita, entrega, emprega ou remete a pessoa física ou jurídica residente no exterior os rendimentos, ou melhor, a partir do momento em que ele poderá dispor livremente daqueles recursos.

Conforme se verifica do processo, a recorrente recolheu aos cofres da União, as importâncias de NCz\$ 616.493,03 e NCz\$ 25.687,23 relativas aos contratos de câmbio ns. 003790 e 004020, referente às pretensas remessas para o exterior de rendas de capitais – distribuição de lucros –, posteriormente não concretizadas por deliberação do Banco Central do Brasil, ou seja, com a não autorização da operação - condição suspensiva -, o fato gerador da obrigação



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10865.000342/90-98

Acórdão nº. : 102-44.804

tributária efetivamente não se realizou, e, portanto, juridicamente, não poderia haver a incidência do tributo, em obediência ao mandamento previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

*“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.*

A leitura do teor do artigo 43 acima, revela que o momento de incidência do Imposto de Renda, é à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e proventos de qualquer natureza.

Assim, imprescindível extrair o verdadeiro sentido da regra jurídica, da *mens legis* prevista no artigo 43, do CTN, mais precisamente o conceito de disponibilidade jurídica para efeito da ocorrência da materialidade do tributo, uma vez que, ao legislador ordinário, não é dado o livre arbítrio para formular o conceito tributário de renda, diverso do formulado pela Constituição e complementado pelo Código Tributário Nacional, para considerar renda tudo quanto pretenda tratar como renda, no afã de recolher mais e mais tributo, tendo em vista a necessidade do Poder Público de gerar recursos.

Para que seja caracterizada a materialidade suscetível de incidência e nasça a obrigação tributária, faz-se necessário que estejam presentes todos os elementos indispensáveis e suficientes para a sua conformação do fato e tipo legal (suporte fático), qual seja, o elemento material que consiste em determinados



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10865.000342/90-98

Acórdão nº. : 102-44.804

negócios jurídicos, o espacial que compreende o âmbito da validade da lei, o temporal (momento fático) relativo ao momento do nascimento do tributo, o subjetivo, também chamado de pessoal, que consiste nas pessoas envolvidas na relação jurídica patrimonial vinculada à obrigação tributária, e por fim o quantitativo, caracterizado pela determinação do *quantum* devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Portanto, relevante para o presente caso, o aspecto temporal em que se deve reputar acontecida a materialidade do tributo, ou seja, o efeito jurídico desejado pela lei, de vez que a norma deve conter a circunstância de tempo, certo e determinado que faz eclodir o momento da incidência tributária.

A hipótese de incidência do imposto de renda é conceito determinado e fechado, por exigência constitucional (art. 153, inciso III), só podendo incidir sobre o que for considerado renda e acréscimo patrimonial, conforme definição do art. 43 do CTN, que tem como fato gerador à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

Configura-se no fato de o contribuinte adquirir a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, devendo, portanto, o imposto incidir sobre o efetivo acréscimo patrimonial que esteja disponível econômica ou juridicamente à pessoa que o adquiriu.

A designação da disponibilidade econômica representa a "percepção efetiva de rendimento em dinheiro ou valores suscetíveis de avaliação em dinheiro – é a receita realizada -". Entretanto, para sua caracterização, o beneficiário deve ter a faculdade de dispor do dinheiro ou de coisas nela conversíveis carreados para o seu patrimônio. Portanto, rendimentos já realizados,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10865.000342/90-98

Acórdão nº. : 102-44.804

enquanto que, disponibilidade jurídica "é a obtenção de direitos de crédito, não sujeitos à condição suspensiva". Ela se manifesta sempre que o beneficiário estiver em condições de exigir o pagamento, ou seja, dispõe ele de pretensão e/ou ação para exigir esse crédito. Até este momento, que é o momento da percepção do rendimento, tem-se renda em expectativa, ainda não realizada.

Desta forma, o fato imponible do Imposto de Renda (art. 153, Inciso III, da Lei Maior), previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional, configura-se no fato de o contribuinte adquirir a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, devendo, portanto, o imposto incidir sobre o efetivo acréscimo patrimonial que esteja disponível econômica ou juridicamente à pessoa que o adquiriu.

Esse é o entendimento da melhor doutrina, senão vejamos:

Alberto Xavier ensina que, a simples exigibilidade do crédito, outorgada pelo vencimento da obrigação, não pode ser considerada como disponibilidade no caso da tributação na fonte da remessa de rendimentos ao exterior, a saber:

*"É importante frisar que a disponibilidade jurídica da renda não se confunde com a aquisição nem com a exigibilidade do direito à renda. Pode ter-se constituído um direito e até ter-se tornado exigível, sem que exista disponibilidade, pois esta pressupõe sempre um facere do devedor da renda, ou fonte pagadora, que coloque o objeto da obrigação na livre disposição do beneficiário. Assim, por exemplo, são existentes e exigíveis mas ainda não disponíveis o direito a juros vencidos e não pagos ou o direito a lucros distribuíveis mas ainda não distribuídos."*

Compartilhando do mesmo entendimento, Gilberto de Ulhoa Canto, assim apreciou a questão:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10865.000342/90-98

Acórdão nº. : 102-44.804

*“(...) Uma das maneiras que a lei prevê a exteriorização do fato gerador, na espécie: pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento. Trata-se de forma verbal ativa, que pressupõe um facere por parte da fonte, e que de maneira alguma se coaduna com a interpretação adotada pelas instâncias ministerial, que equipara a palavra crédito, com o sentido de lançamento contábil a favor do titular da conta, à mesma palavra com o significado de direito ao recebimento de uma prestação em dinheiro a este redutível. A exigibilidade de um pagamento, tão logo ocorra o fato dele determinante, segundo a relação contratual que lhe dá origem – como o vencimento de prazo – independe de qualquer atuação na fonte. Ora, para fins de retenção do imposto, quis a lei que a obrigação respectiva só surgisse em razão de atividade específica da fonte pagadora, ato positivo seu, qual seja: o creditar, o pagar, o empregar, o remeter ou entregar o rendimento.”*

Nesse diapasão, vale transcrever parte do voto proferido pelo Eminentíssimo Ministro Aldir Passarinho, ao indeferir a subida de recurso extraordinário, enquanto vice-presidente do extinto Tribunal Federal de Recursos:

*“A designação dessa modalidade de disponibilidade como jurídica – embora possa ser justificada com o argumento de que é disponibilidade presumida, ou por força de lei, não é feliz, porque contribui para difundir a idéia errada de que se trata de “disponibilidade de direito” e não de renda; ou seja, que requer apenas a aquisição do “direito de receber” a renda sem a aquisição do “poder de dispor” da renda.*

***Ora, dos autos resultou que a autora, ora recorrida, embora pudesse fazer jus às parcelas remuneratórias sobre as quais foi taxada com o imposto de renda, não as recebeu e nem se encontravam à sua disposição, embora ainda em poder de terceiros. No caso, os prazos foram vencidos e não houve pagamento à autora dos serviços por ela prestados, o que vem a mostrar a inexistência da “disponibilidade jurídica” para efeito de considerar-se inexistente o fato gerador, que não há de se confundir, como se viu, com o direito à percepção da remuneração.”***



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10865.000342/90-98

Acórdão nº. : 102-44.804

No mesmo sentido, o Exmo. Ministro Marco Aurélio do Supremo Tribunal Federal, no RE n. 172058-1 SC, que tratou da inconstitucionalidade do artigo 35, da Lei n. 7.713/88, o qual desprezou o teor do art. 43 do Código Tributário Nacional, ou seja, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica como fato gerador do imposto de renda, assim se pronunciou:

*“...impossível é dizer da disponibilidade jurídica pelos acionistas com a simples apuração, e na data respectiva, do lucro líquido pelas pessoas jurídicas. O encerramento do período-base aponta-o, mas o faz relativamente a situação que não extravasa o campo de interesses da própria sociedade. Ocorre, é certo, uma expectativa, mas, enquanto simples expectativa, longe fica de resultar na aquisição da disponibilidade erigida pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional como fato gerador. Uma coisa é a incidência do imposto de renda sobre o citado lucro e, portanto, a obrigação tributária da própria pessoa jurídica. Algo diverso é a situação dos sócios, no que não passam, com a simples apuração do lucro líquido na data do encerramento do período-base, a ter a disponibilidade reveladora do fato gerador”.*

Dos ensinamentos acima, fica claro que o Código Tributário Nacional limita o âmbito de incidência do imposto federal à renda e proventos de qualquer natureza, a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial, não se admitindo, portanto, a tributação de algo que não ingressou no patrimônio do contribuinte.

Assim, o simples creditamento contábil de um determinado valor a favor do credor, não coloca esse valor à sua disposição, haja vista que o lançamento contábil puro e simples não tem o condão de fazer nascer à disponibilidade jurídica ou econômica de rendimento para o credor, e nem lhe assegura a possibilidade dele se apropriar quando entender conveniente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10865.000342/90-98

Acórdão nº. : 102-44.804

Entretanto, para ocorrer à incidência do imposto, faz-se necessário ocorrer todas as condições, para que a disponibilidade se torne efetiva, não se incluindo aí, um simples direito de crédito, ainda não exigível.

Dessa forma, a disponibilidade não é do rendimento, mas sim de um direito de crédito. Enquanto não ocorrer o vencimento ou, no caso, a liberação da remessa por parte do Banco Central do Brasil, o beneficiário não está em condições de exigir o seu pagamento, vez que não possui disponibilidade jurídica para tanto, ou seja, é necessário que a aquisição desse direito assuma a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a simples tomada de iniciativa ou a prática de ato, que estejam no âmbito do arbítrio do beneficiário.

Portanto, fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade real da renda ou dos proventos de qualquer natureza sem qualquer obstáculo. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível. É imperativo que não exista qualquer impedimento ou condicionante para que o credor disponha efetivamente dos recursos que lhe foram disponibilizados.

Assim, a disponibilidade jurídica é a posse do direito à renda, representada por um bem ou um crédito líquido e certo que já se agregou ao patrimônio do beneficiário, estando ele capacitado para dispor deste direito quando bem entender.

Diversamente ao tratado no presente auto, de vez que a disponibilidade jurídica ainda não havia se operado quando do creditamento contábil, porquanto, o rendimento atribuído ao sócio no exterior era uma simples expectativa, tendo em vista que a remessa ao exterior dependia de posterior autorização do Banco Central do Brasil, a qual não se efetivou, e por conseguinte, o fato gerador da obrigação tributária também não ocorreu, uma vez que até aquele



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10865.000342/90-98

Acórdão nº. : 102-44.804

momento, o credor dispunha de um direito de crédito, ainda não exigível, pois não dependia apenas dele para que o crédito fosse carreado para o seu patrimônio.

Logo, inadmissível que se exija do contribuinte um imposto que incide sobre a renda ou riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial, quando nada ingressou ou cresceu ao seu patrimônio, seja a título de disponibilidade econômica ou jurídica.

Isto posto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso, no sentido de se determinar à restituição do tributo objeto do presente recurso, acrescidos da correção monetária e juros, calculados com base nos mesmos índices utilizados pelo Fisco para cobrança de tributos e contribuições em atraso.

Sala das Sessões - DF, em 29 de maio de 2001.



VALMIR SANDRI



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10865.000342/90-98

Acórdão nº. : 102-44.804

**V O T O V E N C E D O R**

Conselheira MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, Relatora Designada

A questão, como bem relatada pelo ilustre Conselheiro-Relator Valmir Sandri, de quem ouse dissentir, gira em torno de pedido de restituição a título de IRF incidente sobre distribuição de lucros correspondentes ao lucro líquido do exercício de 1989 e parte de lucros de exercícios anteriores distribuídos a residente no exterior, distribuídos em 9 de março de 1990, após o crédito e as providências necessárias para a remessa, o imposto foi recolhido, contudo o Banco Central não autorizou a remessa. Aos dezoito de abril de 1990 foi realizada nova reunião dos sócios, anulando a distribuição dos lucros constantes da referida deliberação, razão pela qual requer a restituição.

Peço vênia, mas não posso acompanhá-lo, a legislação posta dispõe que ocorre a incidência do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos pagos ou creditados a residentes no exterior e estabelece que a retenção ocorrerá na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos ( RIR 80 arts. 555, inc. I, e 575, V, c, aprovado pelo Decreto 85.450/80).

Clara a regra, o primeiro fato que ocorrer, dentre aqueles ali indicados, determina a retenção na fonte, e no caso, o crédito ocorreu, tanto que para alterar aquela situação já ocorrida foi necessária uma nova deliberação, realizada tão somente aos 18 de abril de 1990, como já bem ressaltado pela decisão que indeferiu o pedido de restituição às fls. 33/35.

Ademais, o art. 165 do Código Tributário Nacional estabelece que o sujeito passivo faz jus à restituição nos seguintes casos :

“ I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10865.000342/90-98

Acórdão nº. : 102-44.804

natureza ou circunstâncias materiais ou da natureza ou circunstâncias do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”

Patente está que a recorrente não se enquadra em nenhuma das hipóteses em que se caracteriza o pagamento indevido, tanto é que para pedir a restituição se fez necessária uma nova deliberação, para que se alterasse aquela situação jurídica já efetivada, nestes termos:

“I) - ...Isto posto, o Presidente, em vista da notória redução de liquidez da economia nacional, sugeriu aos sócios que as quantias, resultantes de estorno das operações de câmbio, já em poder da Sociedade, retornassem às contas patrimoniais de origem, anulando-se as deliberações listadas sob os incisos II, III e IV da mencionada Ata de Reunião realizada em 09/03/90, estornando-se contabilmente as distribuições de lucros efetivadas. Posta em votação, os sócios aprovaram unanimemente a sugestão do Presidente e deliberam manter os lucros de exercícios anteriores e do exercício de 1989 nas suas respectivas contas patrimoniais até nova deliberação.” (fls. 5).

Acrescente-se, por fim, que a validade jurídica do ato é irrelevante ao direito tributário, o fato de ser anulado o ato, não torna o imposto pago em indevido, tampouco dá ensejo à restituição.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 29 de maio de 2001.

  
MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO