



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

Processo n° 11052.000744/2010-15
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 2102-003.166 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de novembro de 2014
Matéria IRPF
Recorrente DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO NO RIO DE JANEIRO - DRJ/RJ
Interessado REXAM DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006

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 n° 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(Assinado digitalmente)

Jose Raimundo Tosta Santos - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alice Grecchi, Jose Raimundo Tosta Santos, Bernardo Schmidt, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Núbia Matos Moura e Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 27/10/2010 (fls. 153/158), contra o contribuinte acima qualificado, relativo ao Ano-calendário 2006, que exige crédito tributário no valor de R\$ 9.539.188,03, acrescida multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora, calculados até 30/09/2010.

Conforme “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” à fls. 155, o Fisco apurou Falta do IRF, e consta do Termo de Verificação Fiscal - TVF, às fls. 159/166, que o contribuinte registrou em sua escrituração contábil, no ano-calendário de 2006, valores devidos a título de royalties e juros remetidos ao exterior. O recolhimento do IRRF somente foi efetuado por ocasião da remessa dos valores.

Relativamente ao fato gerador do IRRF, ante o disposto no art. 685 do RIR/1999 que utiliza em sua definição expressões: pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos como hipótese de incidência, e o entendimento da Coordenação do Sistema de Tributação exarado nos Pareceres Normativos CST n°s 27/1984 e 7/1986, a fiscalização concluiu *“que o momento da ocorrência do fato gerador é o crédito contábil, caso esse seja anterior ao pagamento, à entrega, ao emprego ou à remessa dos valores a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no art. 685, do RIR/1999, se a situação for incondicional. Se contudo, o pagamento, a entrega, o emprego ou a remessa desses valores ocorrer anteriormente ao crédito contábil, o momento da ocorrência do fato gerador será o pagamento, a entrega, o emprego ou a remessa, respectivamente.”*

Em sendo assim, levou a efeito o lançamento de ofício para exigir do interessado a diferença de IRRF apurada entre os valores escriturados a crédito das contas 216.16.1.105 (Royalties) e 216.17.2.101 (Juros Remetidos ao Exterior) e os valores efetivamente recolhidos. Enquadramento legal: art. 682 c/ 685, I, 710, 708 do RIR/1999. Art. 3º da Medida Provisória n° 2.159-70/01. Art. 7º da Lei n° 10.332/2001 e art. 17 da Instrução JNormativa SRF 252. Arts. 685, inciso II, “a”; 691, VIII; 702; 703 e 725. Lei n° 9.959/2000 e art. 1º da Lei n° 10.451/2002

Foi utilizado o sistema SICALC, obtido no sítio da Receita Federal, para a vinculação entre os créditos tributários apurados e os valores já recolhidos (fls. 183/188), aplicando-se a imputação proporcional, conforme Parecer PGFN/CDA n° 1936, de 2005. A base de cálculo foi ajustada a teor do disposto no art. 725 do RIR/1999.

Fato gerador	Valor tributável (R\$)
30/09/2006	1.288.800,83
30/10/2006	967.925,54
30/11/2006	1.122.773,65
30/12/2006	1.082.176,46

Inconformado com o lançamento lavrado pelo Fisco, o contribuinte apresentou impugnação em 29/11/2010 (fls. 366/378), acompanhada dos documentos de fls.379/737, alegando, em síntese, o que se segue, conforme relatório da decisão *a quo*:

- *contraiu empréstimos junto à empresa que pertence ao mesmo grupo econômico, Rexam Overseas Holding Ltd., com obrigação de efetuar pagamentos de juros semestrais;*

- *paralelamente, celebrou contrato de licenciamento de marcas com outra empresa do grupo, Rexam PLC, com a obrigação de lhe pagar royalties equivalentes a 1% sobre o preço líquido de vendas realizadas. Os pagamentos se dariam de forma semestral, especificamente nos dias 31 de dezembro e 30 de junho, nos termos da cláusula 11.11 do referido contrato;*

- *de modo a viabilizar a remessa ao exterior dos valores devidos a título de juros dos contratos de empréstimo, bem como dos royalties, celebrou contratos de câmbio com instituições financeiras (documentos 12 a 26);*

- *tem por praxe efetuar no mês em que antecede o vencimento da obrigação mera provisão contábil para o pagamento que será devido pouco depois;*

- *nas datas estabelecidas pela legislação aplicável, efetuou o recolhimento do IRRF, conforme atestam os DARF em anexo (documentos 27 a 32);*

- *dentre os diversos recolhimentos aqui discutidos, somente um recolhimento do IRF sobre juros foi realizado por engano com o código de receita de IRF sobre royalties (documento 27);*

- *equivocadamente, a fiscalização entendeu que o fato gerador do IRRF teria ocorrido com o lançamento contábil das provisões usualmente realizadas no mês anterior ao vencimento da obrigação de pagamento;*

- *o art. 865 do RIR/1999 prevê que o IRRF deve ser recolhido na data de ocorrência do fato gerador, no caso de rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior;*

- *nos termos do caput do art. 685 do RIR/1999, o fato gerador ocorre com o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de rendimentos, ganho de capital e demais proventos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior;*

- *as autoridades fiscais entendem que a incidência do IRF realizar-se-á no momento em que a primeira dessas hipóteses ocorrer, tal como exarado na Solução de Consulta nº 71, de 11/07/2002, da 6ª Região Fiscal;*

- *inexiste na legislação vigente descrição do que vem a ser o termo "crédito" para fins de incidência do IRF;*

- existem interpretações doutrinária e jurisprudencial que confirmam o entendimento de que crédito contábil não é suficiente para definir a ocorrência do fato gerador do IRF;
- nos termos do art. 43 do CTN, é necessário que o beneficiário estrangeiro dos pagamentos tenha adquirido disponibilidade jurídica ou econômica de tais valores;
- quanto à caracterização da disponibilidade jurídica ou econômica de tais valores, na Solução de Consulta nº 71, de 11/07/2002, da 6ª Região Fiscal, é externado o entendimento de que o crédito contábil somente caracteriza o fato gerador do IRF se for nominal ao beneficiário, incondicional e não sujeito a termo;
- no caso em exame, os lançamentos contábeis não eram nominais aos beneficiários, muito menos incondicionais e também não estavam sujeitos a termo;
- valendo-se ainda do art. 43 do CTN, o crédito contábil efetuado anteriormente ao vencimento da obrigação não constitui hipótese de disponibilidade jurídica ou econômica apta a caracterizar a ocorrência do fato gerador desse imposto;
- nesse sentido, o acórdão nº 103-07602/86 e o Parecer Normativo CST nº 7, de 1986;
- por fim, se o IRF foi recolhido na data correta, qual seja, na da remessa do pagamento ao exterior, não se pode falar em falta de recolhimento do imposto.

7. Posteriormente, foi juntada documentação complementar (fls. 738/820).

A Turma de Primeira Instância, por unanimidade, julgou procedente a impugnação apresentada, conforme ementa abaixo transcrita:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
- IRRF*

Ano-calendário: 2006

*BENEFICIÁRIO DOMICILIADO NO EXTERIOR. MOMENTO
DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR*

O fato gerador do imposto de renda na fonte ocorre no momento em que o rendimento é pago ou remetido ao beneficiário, ocasião em que se materializa a disponibilidade jurídica ou econômica da renda.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado”

O contribuinte foi cientificado do Acórdão nº 12-36.900 da 2ª Turma da DRJ/RJ1 em 06/05/2011 (fl. 832), e face ao provimento da decisão, deixou de apresentar Recurso Voluntário.

Tendo em vista a interposição de Recurso de Ofício, nos termos do artigo 34, I, do Decreto 70.325, de 6 de março de 1972, e de acordo com a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, o processo foi encaminhado para este Egrégio Conselho.

É o relatório.

Passo a decidir.

Voto

Conselheira Relatora Alice Grecchi

O recurso de ofício ora analisado, possui os requisitos de admissibilidade do Decreto nº 70.235/72, motivo pelo qual merece ser conhecido.

Sustenta a contribuinte na impugnação que, equivocadamente, a fiscalização entendeu que o fato gerador do IRRF teria ocorrido com o lançamento contábil das provisões usualmente realizadas no mês anterior ao vencimento da obrigação de pagamento, e utilizada como fundamento legal o art. 865 do RIR/1999, o qual prevê que o IRRF deve ser recolhido na data de ocorrência do fato gerador, no caso de rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior.

Com efeito, o *caput* do art. 685 do RIR/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), dispõe que os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte.

Todavia, as autoridades fiscais entendem que a incidência do IRF realizar-se-á no momento em que a primeira dessas hipóteses ocorrer, tal como exarado na Solução de Consulta nº 71, de 11/07/2002, da 6ª Região Fiscal;

Como bem analisou a decisão *a quo*, “*é da natureza do ato que se demonstre o efetivo deslocamento de recursos da fonte brasileira em favor de beneficiário no exterior.*”

Neste sentido se pronunciou a autoridade tributária em Solução de Consulta SRRF/7ªRF/DISIT Nº 101, de 24/03/2004, “*o imposto de renda na modalidade fonte também se orienta pelo critério da disponibilidade econômica ou efetivo recebimento do rendimento. Aliás, a própria idéia de “retenção” na fonte está a indicar que esta (a fonte), ao pagar, promoverá a subtração da parcela a ser entregue em seguida ao fisco. Ou seja, parcela do objeto do pagamento é desviada por força da lei em prol do Poder Público; (...) a incidência não pode abranger valores que não sejam efetivamente deslocados da fonte brasileira em favor da empresa estrangeira.*”

Não há fato gerador do imposto incidente na fonte quando as importâncias são contabilmente creditadas 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 de a 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.

Portanto, o mero registro contábil no passivo (juros e royalties a pagar), tendo em vista a necessidade de registrar, em contrapartida, a despesa em observância ao regime de competência, conforme determina o art. 177 da Lei nº 6.404/1976, não constitui fato gerador do imposto de renda na fonte.

Logo, a conclusão que se faz é no sentido de que o crédito contábil apenas gera a presunção da disponibilidade da renda, sendo necessário que se comprove que a disponibilidade jurídica se converteu em disponibilidade econômica para que, assim, ocorra o fato gerador do tributo.

A questão em apreço já foi submetida à apreciação deste Egrégio Conselho de Contribuintes, sendo que o entendimento adotado dá sustentação à decisão de primeira instância, que considerou improcedente o lançamento. Vejamos:

“Processo nº 10882.001555/200648

Acórdão nº 9202003.120 – 2ª Turma

Sessão de 26 de março de 2014

*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 apazada 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 de a 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.”

Portanto, na visão desta julgadora, não ocorreu o fato gerador do imposto de renda previsto no artigo 685 do RIR/1999 e a decisão de primeira instância merece ser mantida.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi - Relatora