

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

Processo nº 13005.000393/2006-57
Recurso nº 163.785 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.370 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2010
Matéria IRF
Recorrente PROFIGEN DO BRASIL LTDA.
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

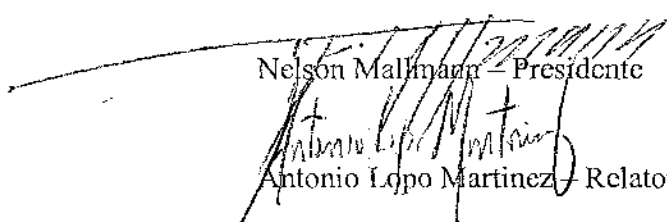
Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

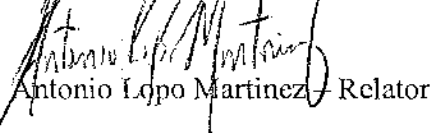
IRF - REMESAS AO EXTERIOR - FATO GERADOR - Só o crédito contábil não significa ocorrência do fato gerador do imposto de renda que se dá na efetiva disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento em favor do residente ou domiciliado no exterior.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.


Nelson Mallmann – Presidente


Antonio Lopo Martinez – Relator

EDITADO EM: 12 MAR 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Helenilson Cunha Pontes, Gustavo Lian Haddad e Nelson Mallmann (Presidente).

Relatório

Em desfavor do contribuinte, PROFIGEN DO BRASIL LTDA., foi lavrado auto de infração de Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 176/184), no valor de R\$ 367.527,72, acrescido da multa de ofício de 75% e dos correspondentes juros de mora, por falta de retenção e recolhimento do imposto incidente sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior nos fatos geradores de 31/07/2003 a 30/09/2005.

Segundo o Relatório da Ação Fiscal (fls. 185/192) a autuação deve-se, em síntese, aos seguintes fatos:

- 1. O contribuinte dedica-se à produção, beneficiamento, embalagem, armazenamento, análise, comércio, importação e exportação de sementes e mudas e à prestação de serviços técnicos relacionados à produção de sementes de tabaco, dentre outras atividades.*
- 2. Possui contratos com pessoas jurídicas e físicas em que o obriga ao pagamento de royalties sobre as vendas de determinadas variedades de semente de tabaco.*
- 3. Embora impossibilitado legalmente da remessa dos royalties, conforme fls. 05/09 e 21/26, o contribuinte, a partir de julho de 2003, começou a provisioná-los mensalmente, conforme devido a cada beneficiário no exterior.*
- 4. Nos valores contabilizados como obrigação/despesas estavam inclusos os valores relativos ao IRRF e à CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - devidos, embora não recolhidos, conforme demonstram as planilhas de fls. 67/122.*
- 5. Esses valores, registrados no passivo circulante, eram baixados na medida em que seu sócio majoritário (Profigen Inc., situada nos EUA) efetuava o pagamento aos beneficiários - diretamente no exterior - quando de seus vencimentos contratuais (fls. 08/09, 129, 130, 150, 161 e 168). Nesse momento a obrigação era transferida do beneficiário dos royalties para uma conta de obrigação junto à Profigen Inc.*
- 6. A exigibilidade do IRRF encontra fundamento no artigo 3º da MP nº 2.159, de 24 de agosto de 2001, base legal do artigo 710 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 06 de março de 1999.*
- 7. Os valores dos royalties creditados aos beneficiários, e que constituem a base de cálculo do IRRF, estão discriminados no Demonstrativo nº 1 (fls. 193/195), os quais foram extraídos das planilhas de cálculos utilizadas pelo contribuinte (fls. 67/122). As referidas planilhas serviram de base para a apropriação mensal desses valores, conforme cópia dos livros Razão (fls. 123/175).*



8. *Que a legislação do imposto de renda, quando localiza o fato gerador em um crédito, faz referência à aquisição da disponibilidade jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (artigo 43 do CTN). O crédito em conta bancária, por sua vez, assemelha-se a pagamento, gerando aquisição de disponibilidade econômica da renda ou proventos de qualquer natureza. Portanto, o crédito deve ser entendido como lançamento contábil pelo qual o rendimento é colocado de forma incondicional à disposição de seus titulares.*

9. *Entre as várias hipóteses - crédito, pagamento, entrega, emprego ou remessa para o exterior - prevalece a que primeiro ocorrer, conforme PN CST nº 140/1973. Por isso, foi adotado como aspecto temporal do fato gerador do imposto a data em que o contribuinte reconhecia contabilmente em seu passivo a obrigação de pagamento dos royalties os beneficiários, ou seja, normalmente no último dia útil de cada mês.*

10. *A base de cálculo do imposto foi reajustada, conforme artigo 725 do Regulamento do Imposto de Renda.*

O contribuinte impugna o lançamento (fls. 202/224), alegando, em síntese, que:

1. *Com a edição da Lei nº 9.456, de 25 de abril de 1997, teve início a implantação do Sistema Nacional de Sementes e Mudas (SNSM) do Governo Federal, cujo propósito é controlar toda a produção e direitos de propriedade intelectual de cultivares no País. O Decreto nº 2.366, de 05 de novembro de 1997, regulou a matéria e a Lei nº 10.711, de 05 de agosto de 2003, completou o arcabouço legislativo que rege o sistema de controle de cultivares no País.*

2. *A autoridade maior do SNSM é o serviço Nacional de proteção de Cultivares (SNPC), do Ministério da Agricultura, a quem compete publicar os descritores mínimos das cultivares comercializadas no País, sem os quais não é possível certificá-las; receber e aprovar as inscrições de cultivares no Registro Nacional de Cultivares, nos termos da Lei nº 10.711, de 2003, e conceder o Certificado de Proteção de Cultivar, nos termos da Lei nº 9.456, de 1997.*

3. *A certificação de cultivares tem por objetivo proteger os direitos de propriedade intelectual do criador de cada cultivar certificada, principalmente no que tange ao recebimento e pagamento de royalties. O pedido de certificação ou proteção de uma cultivar só é possível depois da publicação pelo SNPC do descritor mínimo da espécie, nos termos do artigo 4º, § 2º, da Lei nº 9.456, de 1997.*

4. *Acontece que o tabaco, atualmente, não tem descritor mínimo publicado e, portanto, não há expectativa quanto à data de publicação do referido descritor mínimo.*

5. *Ciente dessa situação, iniciou junto ao Banco Central processo de consulta objetivando a obtenção de regime especial*

que permitisse remeter royalties ao exterior e cumprir todas as obrigações relacionadas a tais operações, não logrando êxito, pois o BACEN insistia que a remessa de royalties relativos a sementes de fumo somente poderia ser feita com o Certificado de Proteção de Cultivar.

6. Entrou com recurso junto ao BACEN, requerendo autorização especial para a remessa ao exterior dos royalties sobre sementes de tabacos, tendo aquela autarquia informado que aceitaria as cópias de todos os contratos de transferência de sementes e expressa manifestação do SNPC quanto à não oposição daquele órgão à remessa dos royalties ao exterior. Solicitou à SNPC que firmasse a declaração requeri da pelo BACEN, a qual negou- se a fornecer a declaração solicitada (docs 03 e 04 - fls. 263/266).

7. Por essa razão, é totalmente infundada a autuação, já que não se pode exigir IRF sobre royalties que não foram pagos e que, aliás, sequer poderiam ter sido pagos por expressa resistência das Autoridades Cambiais do Brasil.

8. O mero crédito contábil (provisão) não é fato gerador do imposto de renda na fonte, pois efetivamente não pagou royalties ao exterior, eis que tal remessa não lhe é permitida.

9.- É inequívoco que o fato gerador do IRF de não-residentes somente se dá no momento da percepção dos rendimentos pelo beneficiário, conforme prevê o artigo 682 do Regulamento do Imposto de Renda. A "percepção" dos rendimentos corresponde à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda que se constitui no fato gerador do Imposto de Renda em geral, enquanto modalidade de incidência do IR, deve atender, obrigatoriamente, o disposto no artigo 43 do CTN.

10. O cálculo do IRF baseado nas provisões contábeis efetuadas aos beneficiários estrangeiros, afronta o artigo 43 do CTN, pois é característica básica das provisões o fato de os seus valores serem normalmente estimados ou serem apenas prováveis as perdas de valor ou obrigações a que se referem.

11. A motivação que a levou à constituição de uma provisão para pagamento dos royalties foi, exatamente, a dívida quanto ao momento que a remessa dos valores devidos poderia ser efetuado - já que, como demonstrado, está impedida de remeter tais valores ao exterior, diante da inexistência de autorização pelo BACEN - e o valor a ser remetido, já que a obrigação fora contraída em dólares americanos, é passível de alteração. e não há previsão de que isso aconteça, pois não é prioridade do governo

12. Os valores provisionados foram considerados indedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, em atendimento ao disposto no artigo 13, I, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que considera indedutíveis as provisões, salvo aquelas expressamente numeradas que, a rigor, sequer têm natureza de provisão.

13. Com o intuito de justificar o lançamento com base em mera provisão contábil dos valores devidos a título de royalties, o

próprio AFRF afirmou que crédito deve ser entendido como lançamento contábil pelo qual o rendimento é colocado de forma incondicional à disposição de seus titulares. Todavia, a alegada incondicionalidade e disponibilidade aos beneficiários estrangeiros não existe.

14. O autuante assumiu que a variação cambial apropriada pelo impugnante, pelo regime de competência, seria acréscimo patrimonial do beneficiário dos royalties no exterior, sujeito ao IRF, sem levar em conta que, por ocasião da efetiva remessa dos valores, tal variação pudesse ter sido anulada ou mesmo ter se tomado negativa em virtude de futura desvalorização cambial.

15. Ainda que se entenda que o mero registro contábil possa ser considerado fato gerador do IRF, o que se admite apenas para argumentar, deve-se cancelar a exigência principal e de multa de ofício sobre os valores recolhidos por ocasião de duas remessas excepcionalmente feitas a título de prestação de serviços para o Doutor Earl Wemsman, em 18/12/2003, 10/11/2004 e 5/10/2005. Tais remessas foram efetuadas para pagamento de serviços, como atestam as faturas anexadas à impugnação, não se tratando, pois, de pagamento de royalties como afirmado pelo autuante.

16. Com exceção da remessa efetuada em 18/12/2003, as outras contemplam o valor do rendimento líquido de IRF, ou seja, o ônus do imposto foi efetivamente transferido ao beneficiário dos rendimentos no exterior, não havendo que se falar em assunção pelo impugnante.

17. Ainda que fosse possível exigir do impugnante o IRF sobre os lançamentos contábeis efetuados, o reajustamento da base de cálculo somente seria cabível nas hipóteses em que a fonte pagadora assume expressamente o ônus do IRF.

18. Nenhum dispositivo legal autoriza a exigência de juros sobre a multa de ofício.

Em 19 de setembro de 2007, os membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santa Maria, proferiram Acórdão que, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento, nos termos da Ementa a seguir transcrita.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA

FONTE- IRRF

Período de apuração: 31/07/2003 a 30/09/2005

FATO GERADOR DO IRRF

O crédito contábil dos royalties, nominal ao beneficiário, configura-se fato gerador do imposto de renda na fonte, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente, devendo a

X

retenção e o recolhimento ser efetuados nessa data, de forma definitiva.

PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO

A comprovação do pagamento de parcela do crédito tributário lançado implica no seu cancelamento.

Lançamento Procedente em Parte

A autoridade julgadora entendeu que em relação aos pagamentos efetuados ao Doutor Earl Wernsman, diante da comprovação do pagamento do IRF, deve-se cancelar a exigência correspondente, mesmo que os pagamentos tenham sido efetuados depois do vencimento do débito, pois nesse caso caberia apenas a exigência dos acréscimos legais não pagos. Desse modo, o lançamento foi julgado procedente em parte para cancelar o valor de R\$22.681,34.

Cientificado em 24/10/2007, o contribuinte, se mostrando irrisignado, apresentou, em 22/11/2007, o Recurso Voluntário, de fls. 327/350, reiterando as razões da sua impugnação, às quais já foram devidamente explicitadas, que reforçando os seguintes pontos:

- Da impossibilidade legal de remessa dos royalties ao exterior pela recorrente, indicando que o entendimento da DRJ de que os valores recebidos a título de royalties teriam sido liquidados é totalmente descabida e irrelevante.

- Do entendimento equivocado de que um simples crédito contábil é fato gerador do IRRF;

- A exigência do IRF sobre mera provisão afronta o art. 43 do CTN. Na verdade constitui característica básica da provisões que as mesmas são apenas prováveis desembolsos ou as obrigações, enquanto que o IRRF pressupõe certeza e efetiva percepção do rendimento pelo beneficiário;

- A natureza da conta constituída resta mais evidente quando se tem em mente que os valores provisionados para pagamento de royalties aos beneficiários estrangeiros foram considerados inedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em atendimento ao disposto na legislação tributária que considera ineditíveis as provisões, salvo aquelas expressamente numeradas;

- Apresenta jurisprudência no sentido de que mero crédito contábil não é fato gerador do imposto de renda na fonte;

- No tocante ao reajuste da base de cálculo, aponta entendimento equivocado da autoridade recorrida que compreendeu que o recorrente assumiu o ônus do IRF. Na realidade, para exemplificar, indica que o ônus no caso das remessas efetuadas ao Dr. Earl Wernsmann foi assumido pelo beneficiário;

- Indica que não houve contratualmente a assunção do ônus econômico pro parte do recorrente, como seus registros contábeis provam que ela jamais se considerou obrigada a arcar com a despesa correspondente;

- Da irregular aplicação da exigência de juros sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

O recurso está dotado dos pressupostos legais de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

A questão a ser discutida nos autos diz respeito à ocorrência do fato gerador do IRF, incidente sobre royalties provisionados contabilmente.

O autuante diz que o fato gerador ocorreu no momento do em que o contribuinte reconhecia contabilmente a obrigação de pagamento aos beneficiários, pois nesse momento o rendimento foi colocado de forma incondicional à disposição de seus titulares, o que equivaleria à aquisição da disponibilidade jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza, na forma do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

O recorrente alega que provisão contábil não é fato gerador do IRF, pois efetivamente não pagou os royalties ao exterior, já que a remessa não lhe é permitida, o que correria somente no momento da percepção dos rendimentos pelos beneficiários.

Não tenho dúvidas, que 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, royalties e assemelhados. Entretanto, fica prejudicada a hipótese de incidência não se verificando a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

O registro contábil do crédito, ou provisão, não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

De acordo com a legislação tributária o imposto de renda somente se torna devido após a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento (art. 43 do CTN).

Extraio Alguns excertos doutrinários que prontamente ilustram essa premissa:

"A disponibilidade jurídica consiste no direito de usar a renda, ou os proventos, definitivamente constituídos na forma da lei, alcançando os atos e operações colhidos pelo direito; como é o caso de salários, honorários, vencimentos etc. (resultantes do trabalho), e dos juros, aluguéis e lucro nas operações imobiliárias etc. (decorrentes de aplicação do capital). A disponibilidade econômica prende-se a uma situação de fato irrelevante ao direito (ganhos de jogos), ou até mesmo de situação ilícita (contrabando, juros usurários)." (Curso de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, 1997, pp. 266-267).

"Por disponibilidade econômica ou jurídica pode-se, resumidamente, entender como sendo a obtenção de um conjunto de bens, valores e/ou títulos por uma pessoa física ou jurídica, passíveis de serem transformados ou convertidos de imediato em numerário. Para ser tributada pelo Imposto de Renda, a disponibilidade deve ser efetivamente adquirida; não se cogita a sua incidência se houver, apenas, potencialidade de se adquirir estas disponibilidades." (Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, 5ª Ed. São Paulo: Frase Editora, 1998, p. 1, nota de rodapé).

"Para Gomes de Souza, disponibilidade econômica corresponde a rendimento ou provento realizado, ou seja, dinheiro em caixa. Já a disponibilidade jurídica corresponde a rendimento ou provento adquirido, isto é, do qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro. No pensamento do ilustre professor, a disponibilidade econômica inclui a jurídica; a recíproca, todavia, não é verdadeira." (Roberto Quiroga Mosquera. Renda e Proventos de Qualquer Natureza - Imposto e o Conceito Constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 70).

"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).

Enfim, é entendimento que a disponibilidade econômica corresponde à entrega do dinheiro; e a jurídica, ao crédito, isto é, à colocação da renda ou provento à disposição do titular.

Para configurar renda, as prestações que passam a compor o patrimônio do sujeito passivo deverão de ser disponíveis, ou seja, livres, desimpedidas, desembaraçadas, isentas de condições ou reservas.

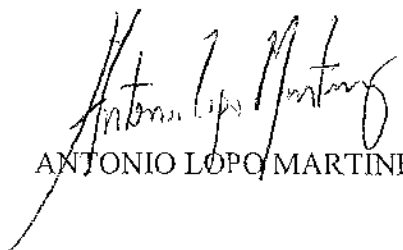
Assim, é lógico que o imposto não pode ser cobrado antes da ocorrência da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento, fato que nos leva a concluir que as importâncias creditadas contabilmente, por fonte localizada no País, a título de juros e correção pela variação cambial somente ensejará fato gerador de imposto, se antes dele ou concomitantemente a ele, já tiver ocorrido a aquisição da disponibilidade jurídica da renda.

Ora, na situação dos autos, 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.

A disponibilidade jurídica, só existe quando o beneficiário do rendimento dispõe de título, não sujeito à condição, termo ou modo, para realizar seu direito de crédito, convertendo a disponibilidade jurídica em disponibilidade econômica.

Assim sendo, não há fato gerador do imposto de renda incidente na fonte quando royalties são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação. 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 na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade económica ou jurídica.

Ante ao exposto, voto por dar provimento ao recurso.



ANTONIO LOPO MARTINEZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº: 13005.000393/2006-57

Recurso nº: 163.785

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2202-00.370.

Brasília/DF, 12-MAR 2010

EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR

Chefe da Secretaria

Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional