



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.720005/2016-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.138 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Recorrente GENRENT DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. LANÇAMENTO CONTÁBIL EM CONTA DE PROVISÃO (CRÉDITO). RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR NÃO OCORRIDO.

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. O registro contábil do crédito em conta de provisão não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Nelso Kichel (Relator) e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se do Recurso Voluntário (e-fls. 576/598) em face do Acórdão da 4ª Turma da DRJ/Brasília (e-fls. 556/567) que julgou Impugnação improcedente, ao manter o lançamento fiscal.

Quanto aos fatos, consta dos autos:

- que, em 20/01/2016, a fiscalização da RFB, unidade DRF/São José dos Campos, lavrou Auto de Infração do IRRF, anos-calendário 2011 e 2012 (e-fls. 531/535), ao imputar a seguinte infração, *in verbis*:

(...)

**RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR
INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE RENDIMENTOS DE ALUGUEL E ARRENDAMENTO
DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR**

Valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre pagamentos de aluguel e arrendamento a residentes ou domiciliados no exterior, conforme abaixo especificado:

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/01/2011	605.355,28	75,00
02/02/2011	14.659,72	75,00
07/02/2011	1.670,75	75,00
28/02/2011	601.401,09	75,00
31/03/2011	606.502,91	75,00
30/04/2011	777.517,97	75,00
31/05/2011	780.515,45	75,00
30/06/2011	794.457,02	75,00
31/07/2011	769.797,20	75,00
31/08/2011	783.830,84	75,00
30/09/2011	821.735,22	75,00
31/10/2011	806.192,06	75,00
31/12/2011	276.383,58	75,00
30/09/2012	154.001,99	75,00
30/11/2012	602.307,54	75,00
31/12/2012	763.740,23	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2011 e 31/12/2012:

Arts. 682 e 685 do RIR/99

(...)

- que, ainda, integra o auto de infração, o Relatório Fiscal e Anexos (e-fls. 538/549) do qual transcrevo os seguintes excertos quanto aos fatos imputados, *in verbis*:

(...)

2 - DA VERIFICAÇÃO DA SITUAÇÃO FISCAL DO SUJEITO PASSIVO

Em síntese, a fiscalização tratou de verificar a regularidade na apuração e recolhimento de IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados ao exterior pela fiscalizada, no período sob verificação (anos de 2011 e 2012).

A atuação da empresa Genrent é no ramo de locação e manutenção de equipamentos, mormente geradores e estações de energia.

Tais equipamentos, por sua vez, são fornecidos pela empresa F K Generators and Equipment Ltd., domiciliada no exterior, em Tel Aviv - Israel.

Este modelo de negócios está amparado em contratos de locação, apresentados pela fiscalizada em 24/08/15, em decorrência de demanda efetuada pela autoridade fiscal.

Esta é origem dos valores remetidos ao exterior da fiscalizada, Genrent, para a empresa F K Generators. Referem-se, portanto, a valores devidos referentes à locação de equipamentos.

Registra-se que a Genrent informou em DIPJ receita bruta de R\$ 176 milhões em 2011 e de R\$ 188 milhões no ano de 2012. Ao mesmo tempo, remeteu ao exterior para a F K Generators a título de pagamentos das locações um total de R\$ 4,5 milhões em 2011 e R\$ 46 milhões em 2012, conforme planilha em anexo à resposta apresentada à fiscalização em 15/07/2015.

Por outro lado, nos termos do Anexo I ao presente Relatório, verifica-se que foram contabilizadas:

- no ano de 2011, despesas com locação de equipamentos da F K Generators no total de R\$ 55,8 milhões;
- no ano de 2012, despesas com locação de equipamentos da F K Generators no total de R\$ 63,1 milhões.

Avaliando a questão concernente ao momento da incidência do imposto de renda (se na remessa efetiva do aluguel ao exterior ou no registro da obrigação na contabilidade da locatária), recorre-se à jurisprudência administrativa para encaminhar a solução.

In casu, vislumbra-se que o fato gerador do IRRF ocorre quando do nascimento do crédito referente à locação a favor da PJ domiciliada no exterior, independentemente da remessa efetiva dos recursos por parte da locatária (disponibilidade jurídica da renda).

(...)

Portanto, a expressão "rendimentos creditados" contida no art. 685 do RIR, de 1999, deve ser entendida como lançamento contábil pelo qual o rendimento é colocado à disposição de seus titulares. Nesse sentido são as manifestações da Administração Tributária que se destacam abaixo:

Parecer Normativo CST nº 440, de 1970

De acordo com o artigo 309 do Regulamento do Imposto de Renda em vigor, Decreto nº 58.400, de 10.5.66, o imposto de 25% (vinte e cinco por cento) previsto no artigo 292, inciso 1º, incidente inclusive sobre lucros atribuídos a pessoas domiciliadas no exterior, deve ser retido pela fonte, quando esta pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento.

2. Assim verifica-se que, mesmo não tendo havido a remessa do valor respectivo para o beneficiado no exterior, o imposto é devido e deverá ser retido pela fonte, ao creditar lucros ao seu sócio residente fora do País. A destinação dada posteriormente ao crédito – ainda que seja o seu aproveitamento no capital da sociedade – não altera a sua característica de rendimento sujeito ao imposto de renda.

(...)

No caso aqui sob análise, tendo em vista que a fiscalizada não efetuou a apuração e recolhimento do IRRF nos termos acima expostos, resta ao Auditor-Fiscal titular do procedimento proceder ao lançamento *ex-officio* dos valores devidos de IRRF, conforme item "3" que se segue.

3 - DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE IRRF

3.1 – INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

Conforme exposto no item 2, entende a fiscalização que o levantamento e conseqüente recolhimento do IRRF referente ao pagamento de aluguéis de equipamentos devidos à empresa F K Generators, domiciliada no exterior, deve se fazer no momento do lançamento contábil em que o rendimento é registrado na contabilidade da locatária como obrigação a pagar à locadora.

A base é o art. 685 do Regulamento do Imposto de Renda vigente (RIR/99), *in verbis*:

Art. 685. 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 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º): ... (grifou-se)

(...)

Portanto, considerando como devido o imposto de renda no momento do registro das obrigações na contabilidade da fiscalizada, e não apenas na remessa dos valores ao exterior, a fiscalização levantou os valores devidos de IRRF, descontando dos valores a serem exigidos de ofício o IR efetivamente recolhido pela fiscalizada, informação constante de planilha entregue pelo sujeito passivo em anexo à resposta protocolizada em 15/05/15.

Tabela 1 – Valores a serem lançados <i>ex-officio</i> (em R\$)				
(A) Fato Gerador – Base de Cálculo	(B) Período de Apuração	(C) IRRF devido	(D) Saldo de IRRF recolhido até a data do fato gerador	(E) Lançamento de Ofício: (C) – (D)
4.035.701,87	31/01/2011	605.355,28		605.355,28
97.731,49	02/02/2011	14.659,72		14.659,72
11.138,35	07/02/2011	1.670,75		1.670,75
4.009.340,61	28/02/2011	601.401,09		601.401,09
4.043.352,74	31/03/2011	606.502,91		606.502,91
5.183.453,12	30/04/2011	777.517,97		777.517,97
5.203.436,30	31/05/2011	780.515,45		780.515,45
5.296.380,12	30/06/2011	794.457,02		794.457,02
5.131.981,31	31/07/2011	769.797,20		769.797,20
5.225.538,90	31/08/2011	783.830,84		783.830,84
5.478.234,78	30/09/2011	821.735,22		821.735,22
5.374.613,72	31/10/2011	806.192,06		806.192,06
645.089,47	30/11/2011	96.763,42	341.710,39	0,00
6.093.721,31	31/12/2011	914.058,20	637.674,62	276.383,58
5.260.351,00	31/01/2012	789.052,65	5.184.127,20	0,00
71.417,00	01/02/2012	10.712,55	4.395.074,55	0,00
212.554,00	28/02/2012	31.883,10	4.630.413,77	0,00
4.957.358,00	29/02/2012	743.603,70	4.598.530,67	0,00
5.284.809,00	31/03/2012	792.721,35	4.865.931,39	0,00
6.149.699,00	30/04/2012	922.454,85	4.247.966,86	0,00
359.780,00	28/05/2012	53.967,00	3.727.070,22	0,00
5.862.144,00	31/05/2012	879.321,60	3.673.103,22	0,00
6.287.113,00	30/06/2012	943.066,95	2.793.781,62	0,00
6.376.408,00	31/07/2012	956.461,20	2.269.736,88	0,00
6.338.451,00	31/08/2012	950.767,65	1.506.652,96	0,00
6.048.087,00	30/09/2012	907.213,05		154.001,99
223.923,00	31/10/2012	33.588,45	113.946,51	0,00
4.551.104,00	30/11/2012	682.665,60		602.307,54
5.091.601,55	31/12/2012	763.740,23		763.740,23

(A), (B) - Vide Anexo 1.

(C) Aliquota de 15% conforme art. 1º da Lei nº 9.959/00.

(D) Conforme planilha do contribuinte anexa à resposta entregue em 15/07/2015.

(...)

4 - DA MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA

Sobre os valores apurados através de lançamento de ofício foi acrescida multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), definida no inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, além de juros de mora à taxa Selic, conforme demonstrativo constante do Auto de Infração.

(...)

- que o crédito tributário lançado de ofício, na data da lavratura do auto de infração do IRPJ, perfaz o montante de **R\$ 19.980.284,30**, assim especificado:

Auto de Infração	Principal (R\$)	Juros de Mora Calculados até 01/2016 (R\$)	Multa de Ofício de 75% (R\$)	Total
IRRF	9.160.068,85	3.950.163,87	6.870.051,58	19.980.284,30

Ciente do lançamento em 27/01/2016 (e-fl. 536), a contribuinte apresentou Impugnação em 24/02/2016 (e-fls. 455/474), cujos argumentos estão resumidos no relatório da decisão recorrida, e que transcrevo excertos, no que pertinente:

(...)

A análise desses dois dispositivos permite concluir que o fato gerador do imposto de renda está diretamente relacionado à **aquisição de disponibilidade dos rendimentos mediante acréscimo patrimonial**.

Não há tributação pelo imposto de renda de fatos geradores que não resultem em acréscimo patrimonial para o contribuinte, sob pena de inconstitucionalidade da cobrança; tampouco incide o imposto de renda sobre fatos que sequer possibilitem ao contribuinte dispor dos rendimentos, sob pena de afronta ao art. 43 do CTN.

No caso dos autos, no entanto, não há acréscimo patrimonial apto a ensejar a tributação pelo IRRF e nem tampouco há aquisição de disponibilidade dos rendimentos, pois a IMPUGNANTE deixou de remeter os pagamentos decorrentes dos contratos de *leasing* para o exterior.

Conforme mencionado, a REQUERENTE celebrou contratos de *leasing* internacional junto à empresa FK, de Israel. Muito embora a REQUERENTE tenha recebido as máquinas e equipamentos conforme ajustado, por problemas financeiros, deixou de remeter os pagamentos para a empresa estrangeira.

(...)

Voltando a questão para o caso específico da IMPUGNANTE, é evidente que a simples contabilização das despesas pela empresa sediada no Brasil não implica em acréscimo patrimonial da empresa estrangeira, não havendo de se falar na tributação pelo imposto de renda.

Aliás, em caso semelhante, a 3ª Seção de Julgamento do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já decidiu:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Ano-calendário: 1996,1997,1998, 1999, 2000 FATO GERADOR DO IRRF. CREDITO DE BÔNUS EXTERNO. A inteligência do art. 685 do RIR/99 tem como elementos que constituem o núcleo de sua hipótese de incidência o respectivo pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de rendimentos, o que suceder primeiro, mas para que seja possível a tributação, deve-se comprovar que os supostos valores enviados ao exterior foram creditados em favor de pessoas lá residentes.

Recurso provido. (Processo ne. 18471.0002358/2002-24. Recurso nº 2.156.834. Acórdão 3805-00.094, j. 20.08.2010).

Dessa forma, uma vez reconhecido pela própria fiscalização no Relatório Fiscal que embasou a autuação (documento 12, já mencionado) que não houve a remessa dos valores para o exterior, não há que se falar em tributação do imposto de renda na fonte, devendo o auto de infração ser anulado.

(...)

Na sessão de julgamento de 23/03/2017, a 4ª Turma da DRJ/Brasília julgou a Impugnação improcedente, ao manter o lançamento fiscal, conforme Acórdão (e-fls. 556/567), cuja ementa transcrevo, *in verbis*:

(...)

Assunto: Imposto de Renda de Renda Retido na Fonte

Ano-Calendário: 2011, 2012

IR-FONTE SOBRE RENDIMENTOS DE ALUGUEL E ARRENDAMENTO DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. REGISTRO CONTÁBIL DO CRÉDITO EVIDENCIA A DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DOS RENDIMENTOS. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IRRF.

O creditamento de rendimentos a pessoas jurídicas situadas no exterior está sujeito ao recolhimento do tributo pela fonte pagadora, devendo ser entendido em sua acepção geral, e não restrita, por força do princípio contábil a que se sujeitam as pessoas jurídicas. E uma vez que o registro do crédito contábil das importâncias devidas foi efetuado por fonte situada no País em favor de pessoa

jurídica situada no exterior, evidencia-se a disponibilidade econômica dos rendimentos e está caracterizada a condição necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador do IRRF, antecipadamente às remessas.

REDUÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA DE LANÇAMENTO VINCULADA E OBRIGATÓRIA.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, não competindo ao julgador ou à autoridade administrativa alterar o percentual da multa de ofício previsto em lei.

FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VEDAÇÃO. MULTA CONFISCATÓRIA.

É vedado ao órgão de julgamento afastar a aplicação de lei, sob o fundamento de inconstitucionalidade, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal; bem assim, o julgador deve observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(...)

Ciente desse *decisum* em **06/04/2017** (e-fls. 571/573), a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário em **04/05/2017** (e-fls. 574/598), pedindo a reforma da decisão recorrida, reiterando, em suma, as razões já apresentadas na instância *a quo* quando da apresentação da impugnação. Transcrevo o pedido:

(...)

III. CONCLUSÃO

87. Sendo assim, ratificando-se o quanto o já exposto na impugnação, serve a presente para requerer seja dado integral provimento ao presente recurso, a fim de:

- (i) reconhecer a nulidade da autuação em relação ao IRRF, cancelando-se o auto de infração lavrado, dado que não ocorreu a remessa dos valores decorrentes dos pagamentos de leasing ao exterior, não havendo de se falar na ocorrência do fato gerador do imposto; ou
- (ii) na remota hipótese desse E. Conselho não entender pela cancelamento do auto de infração, seja reduzida a multa aplicada para patamar não superior a 20% (vinte por cento) do débito).

(...)

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Nelso Kichel - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Portanto, conheço do recurso.

Conforme relatado, o Fisco imputou a infração **Falta de Recolhimento do IRRF**, referente rendimentos de locação de equipamentos (aluguéis) devidos à empresa **F. K. Generators**, domiciliada no exterior, quanto aos anos-calendário 2011 e 2012.

Vale dizer:

- que o sujeito passivo deveria ter efetuado o recolhimento do IRRF no momento em que o rendimento (aluguel) foi registrado na contabilidade da locatária como obrigação a pagar à locadora (conta de passivo circulante) e, em contrapartida, registrado em conta contábil de despesas de alugueis - despesas incorridas (lançamento a débito em conta de resultado), independentemente da ocorrência da remessa ao exterior ou do pagamento, por se tratar de operação entre empresa controlada situada no País (devedora dos alugueis) e empresa sócia cotista controladora majoritária situada no exterior (credora dos alugueis).

A decisão recorrida manteve o lançamento fiscal, na mesma esteira do auto de infração, uma vez que o registro do crédito contábil das importâncias devidas foi efetuado por fonte situada no País em favor de pessoa jurídica situada no exterior, evidencia-se a disponibilidade jurídica dos rendimentos e estaria caracterizada a condição necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador do IRRF, antecipadamente às remessas.

Nesta instância recursal, a recorrente voltou a argumentar que o lançamento fiscal não merece prosperar, pois inexistiu o fato gerador de que trata o art. 685 do RIR/99, haja vista

que não aconteceram, de fato, as remessas de rendimentos (alugueis) ao exterior ou pagamento, quantos aos valores objeto do auto de infração dos anos-calendário 2011 e 2012 e subsidiariamente, em caso de manutenção da infração, pediu redução da multa de ofício para o patamar de 20%.

Identificados os pontos controvertidos passo a enfrentá-los.

A autoridade autuante considerou ocorrido o fato gerador do IR-Fonte quanto aos rendimentos de alugueis atribuídos a titular pessoa jurídica situada no exterior, registrados na escrituração contábil como despesas incorridas (conta de resultado) e, em contrapartida, em obrigações a pagar (conta de passivo circulante), cujas remessas ao exterior deveriam ter ocorrido em 2011 e 2012 e não ocorreram, pois a empresa titular da remuneração (alugueis), domiciliada no exterior, tinha e tem o poder de mando e disposição imediata, por ser sócia cotista controladora majoritária do capital da empresa situada no País, no caso a autuada, devedora dos alugueis (RIR/99, art. 685).

A propósito, transcrevo a narrativa dos fatos apurados e conclusões da fiscalização constantes do Relatório Fiscal (e-fls. 538/549), *in verbis*:

(...)

2 - DA VERIFICAÇÃO DA SITUAÇÃO FISCAL DO SUJEITO PASSIVO

Em síntese, a fiscalização tratou de verificar a regularidade na apuração e recolhimento de IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados ao exterior pela fiscalizada, no período sob verificação (anos de 2011 e 2012).

A atuação da empresa Genrent é no ramo de locação e manutenção de equipamentos, mormente geradores e estações de energia.

Tais equipamentos, por sua vez, são fornecidos pela **empresa F K Generators and Equipament Ltd.**, domiciliada no exterior, em Tel Aviv - Israel

Este modelo de negócios está amparado em contratos de locação, apresentados pela fiscalizada em 24/08/15, em decorrência de demanda efetuada pela autoridade fiscal.

Esta é origem dos valores remetidos ao exterior da fiscalizada, Genrent, para a empresa F K Generators. Referem-se, portanto, a valores devidos referentes à locação de equipamentos.

Registra-se que a Genrent informou em DIPJ receita bruta de R\$ 176 milhões em 2011 e de R\$ 188 milhões no ano de 2012. Ao mesmo tempo, **remeteu ao exterior para a F K Generators a título de pagamentos das locações um total de R\$ 4,5 milhões em 2011 e R\$ 46 milhões em 2012**, conforme planilha em anexo à resposta apresentada à fiscalização em 15/07/2015.

Por outro lado, nos termos do Anexo I ao presente Relatório, verifica-se que **foram contabilizadas:**

- no ano de 2011, despesas com locação de equipamentos da F K Generators no total de R\$ 55,8 milhões;

- no ano de 2012, despesas com locação de equipamentos da F K Generators no total de R\$ 63,1 milhões

(...)

In casu, vislumbra-se que o fato gerador do IRRF ocorre quando do nascimento do crédito referente à locação a favor da PJ domiciliada no exterior, independentemente da remessa efetiva dos recursos por parte da locatária (disponibilidade jurídica da renda).

(...)

Portanto, a expressão "rendimentos creditados" contida no art. 685 do RIR, de 1999, deve ser entendida como lançamento contábil pelo qual o rendimento é colocado à disposição de seus titulares.

(...)

No caso aqui sob análise, tendo em vista que a fiscalizada não efetuou a apuração e recolhimento do IRRF nos termos acima expostos, resta ao Auditor- Fiscal titular do procedimento proceder ao lançamento ex-officio dos valores devidos de IRRF, conforme item "3" que se segue.

3 - DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE IRRF

3.1 – INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

Conforme exposto no item 2, entende a fiscalização que o levantamento e conseqüente recolhimento do IRRF referente ao pagamento de aluguéis de equipamentos devidos à empresa F K Generators, domiciliada no exterior, deve se fazer no momento do lançamento contábil em que o rendimento é registrado na contabilidade da locatária como obrigação a pagar à locadora.

A base é o art. 685 do Regulamento do Imposto de Renda vigente (RIR/99), in verbis:

Art. 685. 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 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º).

Aliás, é neste mesmo momento que a fiscalizada contabiliza tais valores como despesas a serem deduzidas na apuração do seu resultado contábil.

Conforme resposta protocolizada pelo contribuinte em 24/08/15, são as seguintes as contas contábeis do passivo envolvidas nos lançamentos referentes aos valores devidos à F K Generators a título de aluguel de equipamentos:

a) no ano de 2011: 2.2.1.01.004.00001 e 2.2.1.01.004.00004;

b) no ano de 2012: 2.2.1.01.005.00001 e 2.2.1.01.006.00001.

A partir do arquivo da contabilidade que a empresa informou no sistema de escrituração digital (SPED), a fiscalização levantou os valores contabilizados a título de despesas com locação/leasing de equipamentos devidos à locadora, F K Generators. É o que consta no Anexo I ao presente Relatório.

Note-se que, a partir da análise dos contratos de locação (Lease Agreements), é possível verificar que como regra geral os valores devidos de aluguel das

máquinas/equipamentos deveriam ser pagos de forma antecipada, a cada 90 dias. Como exemplo, vide a cláusula 5, (D) do Contrato RE: 23052012 10XPPU560, de 22/02/2012 (versão traduzida):

(D) **Forma de Pagamento:** Todas as taxas e demais valores devidos pela Locatária nos termos da presente Locação serão pagos pela Locatária à Locadora antecipadamente, a cada 90 dias, sendo que o pagamento inicial deverá ser feito no prazo máximo de 10 dias a contar da data de chegada do primeiro embarque de geradores a diesel em Manaus.

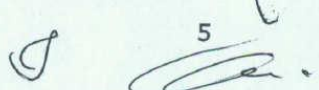
A seu exclusivo critério e mediante notificação por escrito à Locadora com antecedência mínima de três dias, a Locatária poderá pagar antecipadamente qualquer valor à Locadora. Na hipótese de quaisquer desses pagamentos serem feitos, não haverá qualquer multa ou desconto em relação aos valores nominais.

O pagamento deverá ser feito por transferência eletrônica de fundos imediatamente disponíveis, a uma conta a ser indicada por escrito pela Locadora.

Entretanto, o que se verificou no caso foi que tal regra não foi seguida strictu sensu pela locatária, que especialmente em 2011 efetuou a remessa de apenas R\$ 4,5 milhões de reais à locadora, quando a despesa contabilizada a este título no ano atingiu o montante de R\$ 55,8 milhões (vide o registro das contas contábeis 3.1.1.02.001.00005 – Locação de Máquinas e Equipamentos e 3.1.2.03.001.00002 – Leasing de Equipamentos FK Generators)

Importante salientar que desde 04/01/2011, a F. K. Generators é quotista majoritária da empresa **Genrent**.

Conforme 12ª Alteração do Contrato Social registrado na Jucesp em 04/01/2011 (anexa à resposta protocolizada pelo contribuinte em 15/07/15):



	Número de Quotas	Valor Unitário das Quotas	Valor Total de Participação
F.K. GENERATORS & EQUIPMENT LTDA	18.273.490 /	R\$ 1,00	R\$ 18.273.490,00
PERFECT QUALITY TRADING B.V.	286.864	R\$ 1,00	R\$ 286.864,00
AVNER KURZ	3.193.510 /	R\$ 1,00	R\$ 3.193.510,00
HERCULES MARIN MUNHOZ	443.956 /	R\$ 1,00	R\$ 443.956,00
TOTAL	22.197.820	R\$ 1,00	R\$ 22.197.820,00

Embora isso explique o não cumprimento estrito das obrigações contratuais expostas nos documentos assinados entre as partes, tal fato não invalida o argumento da fiscalização, pelo contrário. Note-se que, tanto os valores contabilizados como despesas de locação/leasing são devidos, que os mesmos foram considerados na apuração do resultado contábil da fiscalizada nos respectivos períodos de apuração. (Obs: Planilha já transcrita no relatório)

(...)

Portanto, considerando como devido o imposto de renda no momento do registro das obrigações na contabilidade da fiscalizada, e não apenas na remessa dos valores ao exterior, a fiscalização levantou os valores devidos de IRRF, descontando dos valores a

serem exigidos de ofício o IR efetivamente recolhido pela fiscalizada, informação constante de planilha entregue pelo sujeito passivo em anexo à resposta protocolizada em 15/05/15.

(...)

A Fiscalização, inclusive, invocou, **mutatis mutandis**, o Parecer Normativo CST nº 440, de 1970, que trata de tributação na fonte de **valores atribuídos ao credor situado no exterior (lucros)**:

No caso, como já dito, **os rendimentos de alugueis atribuídos ao credor situado no exterior** foram registrados como despesas incorridas (conta de resultado) e, em contrapartida, como obrigações a pagar a pessoa domiciliada no exterior (credora), sócia cotista controladora majoritária da empresa situada no País (devedora), pois em face dessa vinculação societária (controle) não é necessário a efetiva remessa dos valores ao exterior para a incidência do IR-Fonte. O que irá ocorrer com o citado crédito da sócia cotista controladora majoritária do capital social é mera destinação, fato que não altera a característica de rendimento sujeito ao IR-Fonte, que poderá ser utilizado para transferência ao exterior ou para aumento de capital da investida (devedora) aqui no País. A seguir transcrevo excerto do citado Parecer Normativo:

(...)

Parecer Normativo CST nº 440, de 1970

De acordo com o artigo 309 do Regulamento do Imposto de Renda em vigor, Decreto nº 58.400, de 10.5.66, o imposto de 25% (vinte e cinco por cento) previsto no artigo 292, inciso 1º, incidente inclusive sobre lucros atribuídos a pessoas domiciliadas no exterior, deve ser retido pela fonte, quando esta pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento.

2. Assim verifica-se que, mesmo não tendo havido a remessa do valor respectivo para o beneficiado no exterior, o imposto é devido e deverá ser retido pela fonte, ao creditar lucros ao seu sócio residente fora do País. A destinação dada posteriormente ao crédito – ainda que seja o seu aproveitamento no capital da sociedade – não altera a sua característica de rendimento sujeito ao imposto de renda.

(...)

Assim, diversamente do alegado pelo sujeito passivo, deve ser mantida a infração imputada do IRRF, pois não houve mera escrituração contábil de rendimentos (alugueis) destinados a pessoa jurídica residente no exterior, cujas remessas ao exterior deveriam ter ocorrido em 2011 e 2012 e não ocorreram.

Na verdade, a **empresa titular dos alugueis (rendimentos de locação de equipamentos), residente no exterior, como sócia cotista controladora majoritária do capital da investida aqui no País, tinha e tem o poder de mando e de disposição imediato desde 04/01/2011, podendo dar a destinação - ao seu alvedrio - aos seus créditos de que é titular (obrigação já vencida e não paga), podendo determinar o que lhe aprouver, mas não tem poder de modificar a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária (fato gerador do IR-Fonte), por vedação do art. 123 do CTN, in verbis:**

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

No caso, a recorrente, por qualquer razão, embora incorridas as despesas de alugueis com sua sócia cotista controladora majoritária do capital social, situada no exterior, e vencida a obrigação de pagar os alugueis, não fez a retenção do IRRF e não fez recolhimento, conforme consta do TVF, *in verbis*:

(...)

Registra-se que a **Genrent** informou em DIPJ receita bruta de R\$ 176 milhões em 2011 e de R\$ 188 milhões no ano de 2012.

Ao mesmo tempo, **remeteu ao exterior para a F K Generators a título de pagamentos das locações um total de R\$ 4,5 milhões em 2011 e R\$ 46 milhões em 2012**, conforme planilha em anexo à resposta apresentada à fiscalização em 15/07/2015.

Por outro lado, nos termos do Anexo I ao presente Relatório, verifica-se que **foram contabilizadas:**

- **no ano de 2011, despesas com locação de equipamentos da F K Generators no total de R\$ 55,8 milhões;**

- **no ano de 2012, despesas com locação de equipamentos da F K Generators no total de R\$ 63,1 milhões**

(...)

A partir do arquivo da contabilidade que a empresa informou no sistema de escrituração digital (SPED), a fiscalização levantou os valores contabilizados a título de despesas com locação/leasing de equipamentos devidos à locadora, F K Generators. É o que consta no Anexo I ao presente Relatório.

Note-se que, a partir da análise dos contratos de locação (Lease Agreements), é possível verificar que como regra geral os valores devidos de aluguel das máquinas/equipamentos deveriam ser pagos de forma antecipada, a cada 90 dias.

(...)

Entretanto, o que se verificou no caso foi que tal regra não foi seguida strictu sensu pela locatária, que especialmente em 2011 efetuou a remessa de apenas R\$ 4,5 milhões de reais à locadora, quando a despesa contabilizada a este título no ano atingiu o montante de R\$ 55,8 milhões (vide o registro das contas contábeis 3.1.1.02.001.00005 – Locação de Máquinas e Equipamentos e 3.1.2.03.001.00002 – Leasing de Equipamentos FK Generators)

Importante salientar que desde 04/01/2011, a F. K. Generators é **quotista majoritária** da empresa **Genrent**.

Conforme 12ª Alteração do Contrato Social registrado na Jucesp em 04/01/2011 (anexa à resposta protocolizada pelo contribuinte em 15/07/15): (...).

(...)

Note-se que, tanto os valores contabilizados como despesas de locação/leasing são devidos, que os mesmos foram considerados na apuração do resultado contábil da fiscalizada nos respectivos períodos de apuração. (*Obs: Planilha já transcrita no relatório*)

(...)

Assim, no caso concreto objeto destes autos, **para configuração do fato gerador do IR-Fonte de que trata o art. 685 do RIR/99**, não é necessário a remessa ao exterior dos alugueis da devedora no País para a sócia credora, situada no exterior (sócia cotista majoritária do capital da investida no País), bastando a disponibilidade jurídica de renda (registro de dívida vencida e não paga na escrita contábil da devedora como obrigação a pagar), pois a sócia cotista controladora majoritária do capital da investida no Brasil, tinha e tem o poder de mando imediato e de disponibilidade jurídica de renda imediato, desde 04/01/2011, sendo irrelevante a destinação desses créditos posteriormente ao pagamento do IRRF, se serão transferidos ao exterior ou se serão utilizados para aumento de capital da investida ou ainda se permanecerão indefinidamente como passivo a pagar, pois a destinação deles, ou não destinação, não altera a natureza de rendimentos sujeitos ao IR-Fonte.

Aqui, ainda acerca do poder imediato de mando e disposição do sócio cotista controlador majoritário, seja acerca de seus créditos (alugueis) na controlada, seja acerca dos lucros do exercício na controlada (distribuição), **cabe invocar a decisão do STF que, *mutatis mutandis***, julgou constitucional a incidência de IRRF sobre o lucro líquido (ainda não distribuído).

Veja, na assentada de 30 de junho de 1995, no julgamento do Recurso Extraordinário 172.058, o Pleno do STF decidiu que o art. 35 da Lei n. 7.713/1988 **é constitucional**, por não conflitar com o art. 146, inc. III, alínea a, da Constituição da República na parte em que estabeleceu a incidência imediata do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (ainda não distribuído), apurado na data do encerramento do período-base, não se exigindo a distribuição efetiva (pagamento), bastando a disponibilidade jurídica de renda, no caso de **titular de empresa individual** e de **empresa de responsabilidade Ltda** cujo contrato social encerra, por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado.

Confira-se o seguinte excerto do voto do Ministro Marco Aurélio, relator:

“Diante das premissas supra, concluo:

a) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 conflita com a Carta Política da República, mais precisamente com o artigo 146, III, a, no que diz respeito às sociedades anônimas e, por isso, tenho como inconstitucional a expressão 'o acionista' nele contida;

*b) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é harmônico com a Carta, ao disciplinar o desconto do imposto de renda na fonte em relação ao **titular de empresa individual**, uma vez que o fato gerador está compreendido na disposição do artigo 43 do Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar;*

c) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplinada a situação do sócio cotista, quando o contrato social encerra, por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso cabe perquirir o alcance respectivo” (Tribunal Pleno, DJ 13.10.1995 – os grifos não constam do original).

Logo, quanto ao lucro líquido apurado no encerramento do exercício e em face do poder de mando imediato e de disposição imediata do titular de firma individual ou sócio cotista majoritário de empresa de responsabilidade limitada, não se exige a efetiva distribuição dos lucros do exercício aos sócios cotistas e ao titular de firma individual para incidência imediata do IRRF, ou seja, para incidência do IRRF basta a disponibilidade jurídica.

(Obs: A partir da Lei nº 9.249, de 1995, a distribuição de lucros ficou isenta do imposto de renda).

Da mesma forma como no caso anterior, não se exige a efetiva remessa dos rendimentos de alugueis à empresa residente no exterior sócia cotista controladora majoritária de empresa controlada situada no País para configuração do fato gerador do IRRF (RIR/99, art. 685), em decorrência de contratos de locação de máquinas equipamentos, quando:

a) a empresa beneficiária dos rendimentos alugueis (credora) é sócia cotista controladora majoritária da empresa investida no País (devedora), por ter poder de mando, de decisão, de disposição imediato (disponibilidade jurídica imediata de renda);

b) ainda quando as despesas de alugueis são registradas, apropriadas (como incorridas) em conta de resultado (lançadas a débito) e, em contrapartida, é lançada obrigação vencida a pagar (conta de passivo circulante), implicando ao cabo, ainda, redução imediata da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (disponibilidade não só jurídica de renda, mas também econômica), pois o sujeito passivo deduziu na apuração dessas exações fiscais essas despesas de alugueis, conforme DIPJ desses anos-calendário.

Assim, o fato imputado está, sim, subsumido no art. 685 do RIR/99 por todas essas razões.

Cabe ainda argumentar, em síntese, a empresa credora (residente no estrangeiro), no caso sócia cotista majoritária do capital social da empresa situada no País (devedora dos alugueis), em face do seu poder de decisão (de mando efetivo), ao seu alvedrio ou quando lhe aprouver, pode, simplesmente, fazer a remessa dos alugueis ao exterior ou fazer a incorporação do valor do crédito ao capital social (aumento de capital). Isso denota disponibilidade jurídica imediata do crédito (aluguel).

Ademais, desde a data de escrituração contábil pela empresa devedora (controlada) da despesa de aluguel, apropriação da despesa de aluguel (conta devedora de resultado) e, em contrapartida, o registro a crédito da conta contábil Aluguel a Pagar com empresa vinculada (conta de passivo circulante), implicou ainda disponibilidade econômica de renda da sócia cotista controladora majoritária, na medida que as despesas integralmente foram deduzidas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2011 e 2012 pela autuada, conforme DIPJ desses anos-calendário.

Pelas vicissitudes do caso concreto, inaplicável os precedentes da jurisprudência do CARF invocados pela recorrente, pois não tratam de operação entre empresas do mesmo grupo econômico (operação entre devedora dos alugueis controlada situada no País e sócia cotista controladora majoritária situada no exterior e credora do alugueis). Veja os precedentes invocados e inaplicáveis ao caso pelas razões já citadas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE — IRRF
Ano-calendário: 1997, 1998, 1999 IMPOSTO DE RENDA NA FONTE -
CRÉDITO CONTÁBIL - RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO
EXTERIOR - NECESSIDADE DA EFETIVA DISPONIBILIDADE
ECONÔMICA OU JURÍDICA DO RENDIMENTO - INOCORRÊNCIA -
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. O mero registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos. Recurso de ofício negado. **(Ac. nº 106-17.142, de 05/11/2008, Relator Giovanni Christian Nunes Campos).**

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF. Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000. FATO GERADOR DO IRRF. CREDITO DE BÔNUS EXTERNO, A inteligência do art. 685 do RIR/99 tem como elementos que constituem o núcleo de sua hipótese de incidência o respectivo pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de rendimentos, o que suceder primeiro, mas para que seja possível a tributação, deve-se comprovar que os supostos valores enviados ao exterior foram creditados em favor de pessoas lá residentes. Recurso provido, **(Ac. nº 3805-00094, sessão de julgamento de 28/05/2009, Relator Sandro Machado dos Reis).**

São inaplicáveis os precedentes transcritos acima, pois não se subsumem ao caso concreto objeto dos presentes autos.

Como demonstrado, os fatos imputados estão subsumidos no art. 685 do RIR/99.

Assim, a infração deve ser mantida.

Quanto à multa de ofício aplicada de 75%, deve ser mantida, pois foi aplicada no patamar mínimo para infração falta de pagamento do IRRF, em atividade repressiva de fiscalização, quando não há simulação, dolo ou fraude, como no caso.

Inaplicável a aplicação de multa de mora de 20% para lançamento de ofício, pois trata-se de multa para pagamento espontâneo de débito vencido e antes da ciência do início do procedimento fiscalização, que não é o caso.

Por tudo que foi exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel

Fl. 19 do Acórdão n.º 1401-004.138 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13864.720005/2016-18

Voto Vencedor

Em que pese o articulado voto do Relator, entendo de outra maneira o tratamento dado ao dispositivo legal do presente lançamento.

De se explicar.

Como relatoriado, o deslinde do litígio cinge-se em saber se o que consta no texto da norma legal constante do art.685 do RIR/99, mais especificamente pela expressão **creditados**, então ali consignada, refere-se a um crédito contábil (posição assumida pelo autor do lançamento fiscal e ratificada pelo Relator) ou de um crédito bancário, que parece ser a posição da Recorrente, tendo ressaltado em seu recurso que não houve fato gerador de IRRF uma vez que não pagou, remeteu e nem creditou os valores apontados no Auto de Infração.

De se reproduzir o que consta na referida norma:

*“Art.685. 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 (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art.100, Lei nº 3.470, de 1958, art.77, Lei nº 9.249, de 1995, art.23 e Lei nº 9.779, de 1999, art.7º e 8º).”*

[...]

A questão concernente ao conceito de **creditadas** requer uma análise mais acurada, em face da ambiguidade da palavra **creditados**, que já não é o caso das demais expressões observadas na norma supra: proventos pagos, entregues, empregados ou remetidos, nos conduzem a ideia de que as importâncias, que no caso aqui seriam remessas por pagamentos a título de locação de equipamentos, efetivamente saíam do País e, portanto, claro estaria a ocorrência do fato gerador do IRRF.

Em assim sendo, o melhor entendimento que se pode atribuir ao termo **creditados**, na norma supra, é aquele no sentido de que o crédito (remessa de valores/pagamentos, no caso) já estaria à disposição do beneficiário (que alugou os equipamentos), sem qualquer restrição ao seu recebimento, ou seja, o devedor já teria colocado à disposição do credor a importância pactuada, já teria **creditado** os rendimentos (os pagamentos de locação, no caso), o que se supõe a disponibilização dos valores ao credor pela fonte pagadora (contribuinte) sem qualquer óbice quanto ao seu pagamento. Assim entendido, o termo **creditadas** guarda consonância com os demais termos consignados na norma: pagas, entregues, empregadas ou remetidas, todas são no sentido de que **efetivamente** houve a disponibilização dos rendimentos ao credor.

Na sua obra **Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**, Mary Elbe Queiroz faz uma análise criteriosa dos termos *pagamento*, **crédito**, *remessa*, *entrega* ou *emprego* que, apesar de estar se referindo ao imposto de renda da pessoa física, entendo que suas conclusões acerca destas expressões se adequam inteiramente ao sentido que estão configuradas no art.685 do RIR/99, supra transcrito.

Especificamente quanto ao termo **crédito**, assim se posicionou (pág.203):

Crédito

O vocábulo crédito deriva do latim *creditum*, de *credere* (confiar emprestar dinheiro). Crédito significa o direito subjetivo do sujeito ativo (credor) de uma obrigação que lhe possibilita poder exigir o objeto prestacional do sujeito passivo.

O vocábulo crédito é multívoco e comporta várias significações: i) em sua acepção econômica, é a confiança que uma pessoa deposita em outra, a quem entrega coisa sua, para que, em futuro, receba dela coisa equivalente; ii) sob a ótica jurídica, seria o direito que tem um pessoa de exigir de outra o cumprimento de obrigação contraída – tanto serve para indicar o direito de cobrar uma dívida ativa, como pode significar o próprio crédito ou o título de crédito; iii) na técnica da escrituração mercantil, é utilizado como o lançamento de haver, feito em qualquer conta de uma escrita comercial ou a soma líquida (resultado balanceado) anotado no haver da mesma conta; iv) pode ser visto como o montante da própria dívida ou do haver registrado.

[...]

Não se equipara ao crédito, previsto como hipótese de incidência para a tributação pelo IR na fonte, o simples lançamento contábil do devedor em favor do beneficiário do rendimento ou o vencimento da obrigação. O vencimento da obrigação, previsto em contrato, apesar de tornar exigível o respectivo direito, não tem o condão de representar a percepção e a disponibilização do rendimento em favor do seu beneficiário.

O registro na contabilidade da fonte pagadora do rendimento ou do vencimento da obrigação, por si só, não é suficiente para dar por ocorrido o fato gerador do imposto, pois são fatos que não têm o poder de gerar qualquer disponibilidade que configurem benefício em favor do credor que percebeu o rendimento. Por conseguinte, tais fatos, por não revelarem a efetiva percepção do rendimento, não asseguram concretamente a possibilidade de o respectivo beneficiário dele poder apropriar-se e dispor quando entender conveniente.

Nesse sentido, também podemos perceber na obra **Direito Tributário Internacional do Brasil**, de Alberto Xavier, o mesmo entendimento, do qual também partilho:

Pode-se ter constituído um direito 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 distribuídos mas ainda não distribuídos.

[...]

O simples vencimento da obrigação de pagamento da renda, conquanto exprima o momento da exigibilidade do correspondente direito, não representa ainda, ‘percepção’ do rendimento ou aquisição da disponibilidade jurídica, pelo que a expressão ‘creditar’ não se confunde com o momento do vencimento.

Em julgados da instância administrativa superior, também se coleta decisórios acerca do assunto, no sentido que entendo:

Imposto sobre a renda retido na fonte – IRRF – ano calendário: 1999, 2000, 2001, 2002 – 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 nº 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. (1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-16.910 em 28.05.2008)

IRF - Ano(s): 1997

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

Recurso provido. (1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-16.071 em 24.01.2007)

IRF - Ano(s): 2000 a 2004

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR - O lançamento contábil a crédito em conta de provisão não constitui fato gerador do IRRF.

Recurso de ofício negado.

Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Publicado no DOU em: 19.06.2007 (1º Conselho de Contribuintes / 2a. Câmara / ACÓRDÃO 102-48.271 em 01.03.2007)

IRF - Ano(s): 1998, 1999, 2000 e 2001

IRRF - REMESSAS PARA O EXTERIOR - JUROS - Incide imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%, sobre os juros remetidos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, nos termos do artigo 702 do RIR/99. Situação inaplicável ao caso, pois não há nenhuma prova de que a autuada remeteu juros ao exterior. Decisão de primeira instância mantida. (1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-16.158 em 01.03.2007)

Mais recentemente, o Acórdão de nº 1201-003.317, de 12 de novembro de 2019, deste Colegiado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2011

IRRF. 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. O simples registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

[...]

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Redator designado

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, apresento aqui voto divergente no sentido de que já há elementos nos autos do processo administrativo para que este seja julgado com relação ao seu mérito.

O cerne do presente processo diz respeito ao critério temporal do IRRF considerando que a Recorrente mensalmente efetua lançamento contábil de despesas relacionadas com o produtor das obras cinematográficas.

Assim, a fiscalização entendeu que o IRRF deveria ser recolhido mensalmente na medida em que tais despesas são registradas na escrituração contábil da Recorrente. Por outro lado, a Recorrente argumenta que tais despesas somente seriam pagas por meio de remessa ao exterior após a publicação do Demonstrativo de Contas de cada obra audiovisual.

O critério temporal diz respeito ao momento em que se considera exigível o tributo. No tocante ao IRRF de não residente, o critério temporal é o momento de percepção dos rendimentos pelo não residente.

O momento da percepção dos rendimentos pelo não residente é definido no artigo 706 do RIR/99 como o momento em que a fonte pagadora efetua o pagamento, crédito, emprego ou remessa de rendimentos para o não residente.

Nesse sentido, Heleno Torres entende que os termos “pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa” constantes na legislação do imposto de renda se referem ao critério temporal do IRRF1.

Os termos pagamento, crédito, entrega, emprego e remessa, conquanto utilizados na legislação para fixar o momento em que a retenção se torna devida refletem, na verdade, a ocorrência do próprio fato gerador do IRRF, genericamente definido no artigo 43 do CTN como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.

Assim é porque no sistema tributário nacional somente a lei pode definir as hipóteses que, ocorrendo concretamente, sujeitam alguém à obrigação de pagar o imposto. Isto está muito claro em diversos artigos do CTN, especialmente no artigo 114, a teor do qual, “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Ocorre que a situação legalmente definida como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do IRRF, em face dos rendimentos decorrentes de royalties, é o correspondente pagamento, crédito, emprego ou remessa, prevalecendo o ato que ocorrer primeiro.

Diante da norma em comento, ainda se discute o momento da incidência do IRRF sobre os pagamentos a ele sujeitos, especificamente se o vocábulo crédito deve ser entendido como mero lançamento contábil ou como efetiva colocação de recursos à disposição do beneficiário pela fonte pagadora, seja em conta própria ou de uma instituição financeira, conforme defende Gilberto de Ulhoa Canto.

Nesse sentido, Alberto Xavier assevera que: “a dívida está, pois, em saber se o imposto de renda na fonte também é devido no momento em que as despesas são creditadas contabilmente por força do regime de competência ou se, ao invés, a incidência do imposto apenas ocorre ou no momento em que a obrigação se vencer ou quando for efetivamente paga”³.

De forma geral, para algumas autoridades fiscais, o vocábulo crédito representa mero lançamento contábil, de forma que na maior parte das soluções de consulta já emitidas, entendeu-se o crédito contábil dos royalties, nominal ao beneficiário, incondicional e não sujeito a termo, já configura o fato gerador, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente:

Conforme Solução de Consulta nº 71 de 11 de Julho de 2002 (6ª Região Fiscal), assim ementada: **“A retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte sobre rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior (royalties referentes a uso de marca) devem ser feitos quando da ocorrência do fato gerador, que corresponde ao crédito, emprego, entrega ou remessa de rendimentos - o que ocorrer primeiro. Se ocorrer em primeiro lugar o crédito contábil dos royalties, nominal ao beneficiário, incondicional e não sujeito a termo, configura-se o fato gerador, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente,** devendo ser retido e recolhido o imposto, em reais, e esse valor se torna definitivo, não cabendo a aplicação da norma prevista na Lei nº 9.816, de 1999, art. 3º, e Instrução Normativa SRF nº 041/1999, art. 1º, a qual se destina ao caso em que o fato gerador seja a transferência do e para o exterior.” (Destacamos). No mesmo sentido também dispuseram as Soluções de Consulta de nº 133/07, 408/06, 240/06, 338/02, 321/02 e 87/01

Por outro lado, a jurisprudência dominante no CARF é no sentido de que a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (fato gerador do IRRF) se dá com o vencimento da obrigação (e não com o mero registro contábil do crédito), conforme se observa a seguir⁵:

Acórdão nº 2202003.029 de 11.03.2015

IRRF. 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. **O simples registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.***

Relator: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

Acórdão nº 2202002.535 de 20.01.2013

CRÉDITO JURÍDICO/CONTÁBIL. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR QUE INICIA A CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL DO IRRF SOBRE JUROS PAGOS A BENEFICIÁRIA DOMICILIADA/RESIDENTE NO EXTERIOR.

*No caso de IRRF incidente sobre juros remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, em que a tributação é exclusiva de fonte, o fato gerador, termo inicial da contagem do prazo decadencial, ocorre na data da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica pelo seu beneficiário. **O simples crédito jurídico/contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo beneficiário, não representando, portanto, aquisição, por este, da disponibilidade econômica ou jurídica.***

Relator: Antonio Lopo Martinez

Acórdão nº 106-17.142 de 05.11.2008

*“EMENTA: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - CRÉDITO CONTÁBIL - RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - NECESSIDADE DA EFETIVA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DO RENDIMENTO - INOCORRÊNCIA - 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. **O mero registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.***

Dessa forma, com base na jurisprudência dominante na esfera administrativa, o fato gerador do IRRF ocorre quando do vencimento da obrigação nos termos acordados contratualmente.

Vale dizer, não há disponibilidade jurídica ou econômica da renda pelo mero crédito contábil em conta de Passivo (em contrapartida a débito em conta de despesa no resultado do exercício) por conta do regime de competência, de forma que a incidência do IRRF somente se dará no momento de vencimento da obrigação, quando a obrigação decorrente dos royalties passa a ser exigível pelo credor.

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao Recurso Voluntário.

[Nota do Relator: As Soluções de Consulta citadas são regionais.]

Ainda, me parece que tanto a autoridade autuante quanto o Relator original ficaram incomodados pelo fato de que a Recorrente não pagou todo o valor que devia ao proprietário dos equipamentos (no exterior), que os prazos para pagamento já estavam vencidos, que contabilizava as despesas gerando redução no resultado tributável e quem alugou os equipamentos – F. K. Generators - era quotista **majoritária** da Recorrente.

Ora, caberia à autoridade autuante, ao meu sentir, na situação que descreveu, que então promovesse a glosa das despesas correspondentes aos alugueis não pagos, pois aí sim estaríamos diante de uma mera liberalidade da sua sócia majoritária em *alugar* os equipamentos à Recorrente (sua controlada), uma vez que a controladora parece não ter preocupação em demandar uma cobrança do pagamento dos alugueis vencidos, mas não foi o caso da autuação.

Conclusão

É o voto, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano