MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	15374.001719/2002-67
Recurso nº.	:	147.188
Matéria	:	IRF - Ano(s): 1997 a 2000
Recorrente	:	235 PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida	:	2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de	:	27 de abril de 2006
Acórdão nº.	:	104-21.549

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - JUROS E CORREÇÃO PELA VARIAÇÃO CAMBIAL DECORRENTE DE EMPRÉSTIMO DE PESSOA JURIDICA SITUADA NO EXTERIOR COM CLÁUSULA DE VENCIMENTO EM 10 ANOS - ENCARGOS FINANCEIROS LANÇADOS ATRAVÉS DE CRÉDITOS CONTÁBEIS REGISTRADOS EM DATA ANTERIOR AO VENCIMENTO DO EMPRÉSTIMO - FATO GERADOR - Não há fato gerador do imposto de renda incidente na fonte quando os juros e a correção pela variação cambial 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 econômica ou jurídica.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por 235 PARTICIPAÇÕES LTDA.

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

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.001719/2002-67
Acórdão nº. : 104-21.549

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, HELOÍSA GUARITA SOUZA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.001719/2002-67
Acórdão nº. : 104-21.549

Recurso nº. : 147.188
Recorrente : 235 PARTICIPAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

235 PARTICIPAÇÕES LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ nº 02.316.460/0001-59, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Avenida Presidente Wilson, nº 231 - 10º Andar - Bairro Centro, jurisdicionada a DERAT/RJ, inconformada com a decisão de primeira instância de fls. 108/117, prolatada pela Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 120/139.

Contra a contribuinte foi lavrado, em 07/01/03, o Auto de Infração de Imposto de Renda na Fonte (16/22), com ciência pessoal em 09/01/03, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R$ 9.128.057,22 (padrão monetário da época do lançamento), a título de Imposto de Renda na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% calculado sobre o valor do imposto de renda, relativo aos fatos geradores ocorridos nos anos de 1997 a 2000.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora constatou falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre valores creditados a título de juros e variação cambial de empréstimo com empresa vinculada situada no exterior. Infração capitulada no artigo 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943; no artigo 77 da Lei nº 3.470, de 1958; e artigo 28 da Lei nº 9.249, de 1995.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação de fls. 11/14, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte foi selecionado por apresentar na DIRPJ - 99, juros incorridos decorrentes de empréstimos com pessoas vinculadas localizadas no exterior;

- que os juros devedores, decorrem de dois contratos de mútuo entre as empresas Itaboraí Participações S.A. - CNPJ 40.310.856/0001-88, e Icatu Finance & Investment Inc. localizada nas Ilhas Cayman, firmados em 1995, com prazo de pagamento de 10 anos;

- que em 30/07/96, Itaboraí Participações e Negócios S/A foi cindida parcialmente, e desta cisão resultou a empresa Icatu Participações e Negócios S/A, posteriormente (19/06/97) denominada Atlântica Participações S/A, CNPJ 01.431.728/0001-30;

- que esta última, em 14/11/97, sofreu cisão parcial, da qual originaram-se Icatu Holding S/A, CNPJ 02.316.471/0001-39 e 235 Participações, que se tornaram devedoras dos empréstimos relacionados no item 2, acima referido;

- que em 01/07/96, foi efetuada re-ratificação dos contratos mencionados, na qual o cálculo da taxa de juros é mudado, passando a ser utilizada a taxa LIBOR de 6 meses, em substituição à taxa referencial apurada pela ANBID, estabelecida no contrato de mútuo já mencionado;

- que em 08/03/98, outra rerratificação dos contratos indica que a devedora original, Itaboraí Participações S/A, é sucedida, através de reestruturações societárias, por 235 Participações S/A e por Icatu Holding S/A;

- que a partir da cisão parcial de Atlântica Realty, a empresa sob fiscalização assumiu parte da dívida com a empresa Icatu Finance, e passou a creditar os juros decorrentes da obrigação assumida com esta, na conta de Despesas Operacionais - Mútuos, sem que estes rendimentos fossem tributados, em cumprimento ao art. 777 do RIR/94, e ao art. 702 do RIR/99. Estes dispositivos, que têm sua base legal no art. 28 da lei nº 9.249, de 1995, determinam a tributação na fonte, à alíquota de 15%, das importâncias pagas, creditadas, entregues ou remetidas a beneficiários domiciliados no exterior, a título de juros, comissões, descontos e despesas financeiras ou assemelhadas;

- que da mesma forma, o art. 725 do RIR/99 determina que a importância paga, creditada ou remetida, será considerada líquida, na hipótese de a fonte pagadora assumir o imposto devido pelo beneficiário, cabendo, neste caso, o reajustamento da base de cálculo.

Em sua peça impugnatória de fls. 61/87, instruída pelos documentos de fls. 88/105, apresentada, tempestivamente, em 05/02/03, a contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que em 1995, a Icatu Finance And Investment Inc., sociedade com sede no exterior mutuou à Itaboraí Participações S/A, por meio de contratos celebrados em 25/05/95 e 07/06/95, R$ 16.589.527,19 e R$ 17.730.000,00, respectivamente;

- que, de acordo com os referidos contratos, sobre os valores mutuados incidiriam juros equivalentes à taxa referencial apurada e divulgada diariamente pela ANBID. Os referidos juros seriam devidos a Icatu Finance, de uma só vez, no vencimento dos mútuos, ou seja, em 21/11/05 e em 04/12/05, respectivamente;

- que em 30/07/96, Itaboraí foi cindida dando origem à empresa Icatu Participações e Negócios S/A (posteriormente denominada Atlântica Realty Participações S/a, para a qual foi vertido o saldo devedor dos mútuos celebrados com Icatu Finance;

- que em 01/07/96, os contratos de mútuo celebrados entre Icatu Finance e Itaboraí em 25/05/95 e 07/06/95 foram unificados e rerratificados, convencionando-se que sobre o saldo devedor total, no montante de R$ 49.162.055,45, passariam a incidir juros equivalentes à taxa LIBOR para 180 dias, em substituição àqueles calculados na taxa ANBID;

- que, em 18/02/97, os referidos contratos foram novamente rerratificados, para que se esclarecesse que, desde 01/07/96, data da 1ª rerratificação, o saldo devedor estaria sujeito à correção de acordo com a variação cambial do dólar norte-americano;

- que em 14/11/97, a Atlântica foi cindida e o acervo cindido incorporado por Icatu Holding S/A e pela impugnante. Do saldo devedor do mútuo celebrado com Icatu Finance, existente naquela data, no valor total de R$ 57.942.356,02, a parcela de R$ 24.174.547,00 foi assumida pela impugnante;

- que apesar de o referido mútuo vencer apenas em 2005, a impugnante vinha registrando em sua contabilidade as despesas de variação cambial e de juros sobre ele incidentes segundo o regime de competência;

- que a fiscal autuante entendeu que o registro contábil dos referidos encargos, a crédito da conta de passivo relativa à obrigação existente para com a Icatu Finance, configuraria fato gerador do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os rendimentos a serem pagos àquela sociedade. Conseqüentemente, a fiscal autuante lavrou o auto de infração em epígrafe para exigir da impugnante o IRF incidente sobre os referidos créditos contábeis, lançados no período de 31/12/97 a 09/02/00;

- que na lavratura do auto, a fiscalização considerou que o ônus do IRF fora tacitamente assumido pela impugnante, daí por que o IRF exigido no auto em epígrafe veio a ser calculado sobre uma base de cálculo reajustada;

- que, quanto a preliminar de decadência especificamente em relação ao IRF apurado em 31/12/97, tem-se que ainda que fosse possível exigir o IRF sobre meros créditos contábeis, o IRF incidente especificamente sobre efetuado em 31/12/97 não seria mais exigível da impugnante, por ter sido extinto por decadência;

- que o entendimento uniformizado pela jurisprudência da mais alta corte do País em matéria legal está de acordo com a vasta jurisprudência administrativa acima citada, não sendo possível, em qualquer hipótese, a exigência de tributo lançado por homologação se já tiver transcorrido o prazo de cinco anos a partir da ocorrência dos fatos geradores;

- que nesse passo, exclusivamente em relação ao fato gerador do IRF ocorrido em 31/12/97, à respectiva decadência se consumou em 31/12/02, cinco anos contados da sua ocorrência;

- que da leitura dos dispositivos legais dados por infringidos, infere-se que a fiscal autuante entendeu que o ato de creditar, previsto no *caput* do art. 100 da DL nº 5.844,

de 1943 como ensejador da retenção do IRF incidente sobre rendimentos de residentes no exterior, alcançaria também àquele relativo ao registro contábil da obrigação correspondente ao crédito, em conta de passivo da devedora. Por conseguinte, o IRF seria devido pela impugnante nas datas em que tais registros contábeis foram efetuados, ainda que anteriores ao vencimento da respectiva obrigação;

- que como já visto, o regime de tributação aplicável na responsabilidade tributária é o do contribuinte substituído, pois é dele o ônus do tributo a ser recolhido pelo responsável. Nesse passo, a retenção e recolhimento do IR somente pode ser exigível da fonte pagadora após o referido imposto ter se tornado devido pelo beneficiário do rendimento;

- que segundo o art. 43 do CTN, na redação vigente no período autuado, o fato gerador do IR é "a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.". Ou seja, de acordo com o CTN, a obrigação tributária relativa ao pagamento do IR somente nasce com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento;

- que no caso de IRF incidente sobre rendimentos de residentes no exterior, a lei determina que o mesmo deve ser retido e recolhido pela fonte quando esta pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar os referidos rendimentos;

- que, tendo em vista, de um lado, que à tributação exclusiva na fonte aplica-se o regime de tributação do beneficiário e, de outro, que o IR somente se torna por ele devido após a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, tem-se que as hipóteses previstas pelo legislador como ensejadoras da retenção e recolhimento do IRF

pela fonte pagadora devem, necessariamente, corresponder à exteriorização de uma anterior ou simultânea aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento para o beneficiário;

- que ante o que foi exposto, tem-se que o fato gerador de a fonte pagadora lançar contabilmente o acréscimo do valor de sua obrigação na respectiva conta de passivo não torna devido o IRF, por não importar na aquisição de qualquer disponibilidade econômica ou jurídica de renda pelo beneficiário, mormente quando efetuado antes do vencimento da obrigação, como é o caso da impugnante;

- que, com efeito, a disponibilidade da renda, seja ela econômica ou jurídica, pressupõe o poder de dispor, usar, despender livremente a renda;

- que a partir de 01/01/00, tornou-se facultativo para as pessoas jurídicas domiciliadas no País o registro de variações cambiais de direitos e obrigações pelo regime de caixa. Ou seja, pela legislação em vigor fica a critério das pessoas jurídicas devedoras registrarem ou não, pelo regime de competência, as variações de valor de suas obrigações em moeda estrangeira;

- que daí que, admitir que o IRF incidente sobre os referidos rendimentos seja devido na data do registro contábil da obrigação implica em elevar uma decisão gerencial da fonte pagadora à condição de fato gerador do IR devido pelo beneficiário, em clara ofensa ao art. 43 do CTN;

- que ainda que fosse possível exigir da impugnante o IRF sobre os lançamentos contábeis por ela efetuados, relativos à obrigação assumida para com Icatu Finance, seria descabido o reajustamento da base de cálculo promovido pela fiscal autuante;

- que, que fato, o reajustamento da base de cálculo somente é cabível nas hipóteses em que a fonte pagadora assume expressamente o ônus do IRF. Conseqüentemente, não pode ser presumida pela simples falta do recolhimento do IRF, especialmente quando motivada pelo entendimento de que o mesmo ainda não teria se tornado devido;

- que, quanto da ilegalidade da cobrança de juros de mora com base na taxa Selic, tem-se que o CTN impõe ao contribuinte que não pagar o imposto no vencimento o ônus imediato e automático de juros de mora, não importando a razão de seu inadimplemento.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pela impugnante, a Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que inicialmente não há que ser discutido o fato de ser por homologação o lançamento do IRRF, sujeitando-se ao art. 150 do CTN e ao seu parágrafo 4º;

- que, no presente caso, está claro que o art. 150 foi descumprido, haja vista que houve falta de recolhimento de tributo, cabendo a aplicação do art. 149, inciso V. Diante disso, correto o procedimento da autoridade administrativa em efetuar o lançamento de ofício;

- que sendo de ofício o lançamento, para fins de contagem de prazo decadencial não há que se falar em aplicar o parágrafo 4º do art. 150 do CTN, mas sim o art. 173, I;

- que cabe, pois, aplicar a regra contida neste dispositivo ao caso ora discutido, a fim de determinar se ocorreu a decadência. Em relação ao fato gerador contextado, qual seja, ocorrido em 31/12/97, o lançamento de ofício somente poderia ter sido realizado a partir de 1998. Em conseqüência, a contagem do prazo decadencial iniciou em 01/01/99, primeiro dia do exercício seguinte. Contando-se cinco anos, verifica-se que o direito de lançar decaiu em 31/12/03. Como a ciência do lançamento ocorreu em janeiro de 2003, não há que se falar em decadência para esse fato gerador;

- que o imposto de renda na fonte torna-se devido quando ocorrer o fato gerador. Mas a questão aqui discutida é em que momento ocorre o fato gerador de valor de juros e variação cambial incorridos em decorrência de empréstimo de pessoa vinculada localizada no exterior;

- que da leitura do art. 702 do RIR/99, verifica-se que a empresa beneficiária está sujeita à retenção na fonte quando ocorrer o pagamento ou o crédito. Quanto à ocorrência do fato gerador quando do pagamento não resta qualquer dúvida. A questão é quando ocorre o fato gerador no caso de crédito? E o que significa crédito no dispositivo legal?;

- que se a pretensão da norma fosse considerar como fato gerador apenas o momento da remessa do numerário, ou seja, o momento da liquidação da obrigação, não haveria tratamento específico no art. 703, *caput* e parágrafo único, do RIR/99, para o caso em que o beneficiário do rendimento ser o próprio vendedor, em operação de compras de bens a prazo. Ou seja, em artigo próprio foi colocado como fato gerador o momento da remessa;

- que em relação ao disposto no art. 43 do CTN, não se pode confundir disponibilidade econômica ou jurídica com disponibilidade financeira;

- que no caso, percebe-se, pois, que os juros e variações cambiais são disponibilidades econômicas ou jurídicas à medida que vão sendo incorridos, conforme previsão contratual, ainda que não estejam financeiramente disponíveis. Está atendido o disposto no art. 43 do CTN;

- que por fim, no que se refere ao disposto na MP nº 2.158-35/2001, ainda em tramitação no Congresso Nacional, mais especificamente no seu art. 30, não resta dúvida que a partir de 01/01/00 a escrituração da variação cambial pelo regime de competência (e a conseqüente consideração na base de cálculo do imposto) era opção do contribuinte. Contudo, o próprio sujeito passivo reconhece que optou pelo regime de competência, cabendo a tributação, no momento da disponibilização econômica ou jurídica do rendimento a ser pago;

- que está evidente que a norma não estabeleceu, como pretendeu o sujeito passivo, a necessidade de assunção expressa por parte da fonte pagadora, podendo a mesma ser decorrente de ajuste contratual ou, por exemplo, de mero inadimplemento da fonte, conforme entendimento exarado pela SRRF 7ª RF em processo de consulta nº 145/00, publicado no DOU de 18 de setembro de 2000;

- que o sujeito passivo alegou que ainda que a presunção fosse aceitável, somente poderia ser inferida a assunção do ônus na hipótese de liquidação da obrigação sem a retenção do imposto;

- que, conforme demonstrado anteriormente, o fato gerador do imposto ocorreu quando do crédito em favor da empresa situada no exterior, ou melhor, quando do

lançamento contábil que registrou os juros e variação cambial incorridos (competência), não havendo a necessidade de remessa do montante escriturado como condição prévia para a retenção e recolhimento do tributo. Então, como o sujeito passivo não efetuou a retenção do imposto quando da ocorrência do fato gerador, bem assim o seu recolhimento, há que se considerá-lo inadimplente, autorizando o entendimento de que o mesmo assumiu o ônus do imposto;

- que, quanto à ilegalidade da Taxa Selic, tem-se que o administrador é um mero executor de normas tributárias, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade das mesmas. A análise de teses contra a constitucionalidade de leis e ilegalidade de normas é privativa do Poder Judiciário.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1999

Ementa: DECADÊNCIA

Nos termos do art. 149, inciso V do CTN, em havendo omissão ou inexatidão quanto ao disposto no art. 150, deve ser efetuado o lançamento de ofício pela autoridade administrativa, apenas em relação à irregularidade, contando-se o prazo decadencial conforme preceituado no art. 173, inciso I.

FATO GERADOR / JUROS E VARIAÇÃO CAMBIAL / EMPRÉSTIMO DE PJ SITUADA NO EXTERIOR

A empresa beneficiária está sujeita à retenção na fonte quando ocorrer o crédito, ou seja, o lançamento contábil da fonte pagadora (crédito contábil) e não o crédito bancário do rendimento.

REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO

O art. 725 do RIR/99 (e art. 796 do RIR/94) não estabeleceu, como pretendeu o sujeito passivo, a necessidade de assunção expressa por parte da fonte pagadora, podendo a mesma ser decorrente de ajuste contratual ou, por exemplo, de mero inadimplemento da fonte.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE

A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

SENTENÇA JUDICIAL

No que diz respeito às sentenças judiciais trazidas aos autos, dispõe o art. 472, do Código de Processo Civil, que "a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não se beneficiando, nem prejudicando terceiros." Então, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, o sujeito passivo não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, uma vez que os efeitos são inter partes e não erga omnes.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS

Consoante o art. 100, II, do Código Tributário Nacional, as decisões dos órgãos colegiados de jurisdição administrativa não constituem normas complementares da legislação tributária, tampouco vinculam a administração, haja vista não existir lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

Lançamento Procedente."

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 02/02/04, conforme Termo constante às fls. 118/119, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (17/12/04), o recurso voluntário de fls. 120/139, instruído com os documentos de fls. 141/175, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta nos autos às fls. 145/147 a Relação de Bens e Direito Para Arrolamento, objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei nº 9.639, 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº. 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº. 9.528, de 1997.

É o Relatório.

Processo nº. : 15374.001719/2002-67
Acórdão nº. : 104-21.549

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

A presente discussão restringe-se a preliminar de decadência e, no mérito, à falta de retenção e recolhimento de imposto de renda na fonte, que conforme a peça acusatória, a autuada, como responsável legal, deveria ter retido e recolhido quando efetuou créditos contábeis relativos a juros e variação cambial, referente a empréstimos efetuados no exterior e dólares norte-americanos.

Quanto à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo ao fato gerador de 31/12/97, deixo de analisar a presente questão em razão da decisão de mérito.

Quanto ao mérito, entendo que se faz necessário, em primeiro lugar, relacionar as questões de fato constatadas durante a análise dos autos do processo em discussão, para tanto se nota que a infração lançada foi falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre as importâncias creditadas contabilmente a beneficiário domiciliado no exterior, por empresa situada no País (a autuada), a título de juros e correção pela variação cambial (despesas de financiamentos) referente a empréstimos realizados no exterior com liquidação futura (por prazo certo - 10 anos).

Em 1995, a Icatu Finance And Investment Inc. sociedade com sede no exterior mutuou à Itaboraí Participações S/A, por meio de contratos celebrados em 25/05/95 e 07/06/95, R$ 16.589.527,19 e R$ 17.730.000,00, respectivamente.

De acordo com os referidos contratos, sobre os valores mutuados incidiriam juros equivalentes à taxa referencial apurada e divulgada diariamente pela ANBID. Os referidos juros seriam devidos a Icatu Finance, de uma só vez, no vencimento dos mútuos, ou seja, em 21/11/05 e em 04/12/05, respectivamente.

Em 30/07/96, Itaboraí foi cindida dando origem à empresa Icatu Participações e Negócios S/A (posteriormente denominada Atlântica Realty Participações S/a, para a qual foi vertido o saldo devedor dos mútuos celebrados com Icatu Finance.

Em 01/07/96, os contratos de mútuo celebrados entre Icatu Finance e Itaboraí em 25/05/95 e 07/06/95 foram unificados e rerratificados, convencionando-se que sobre o saldo devedor total, no montante de R$ 49.162.055,45, passariam a incidir juros equivalentes à taxa LIBOR para 180 dias, em substituição àqueles calculados na taxa ANBID.

Em 18/02/97, os referidos contratos foram novamente rerratificados, para que se esclarecesse que, desde 01/07/96, data da 1ª rerratificação, o saldo devedor estaria sujeito à correção de acordo com a variação cambial do dólar norte-americano, acrescido da taxa LIBOR para 180 dias divulgado pela REUTERS e computando-se diariamente, utilizando-se como base 360 dias.

Em 14/11/97, a Atlântica foi cindida e o acervo cindido incorporado por Icatu Holding S/A e pela suplicante. Do saldo devedor do mútuo celebrado com Icatu Finance, existente naquela data, no valor total de R$ 57.942.356,02, a parcela de R$ 24.174.547,00 foi assumida pela suplicante.

Apesar de o referido mútuo vencer apenas em 2005, a impugnante vinha registrando em sua contabilidade as despesas de variação cambial e de juros sobre ele incidentes segundo o regime de competência.

A fiscal autuante entendeu que o registro contábil dos referidos encargos, a crédito da conta de passivo relativa à obrigação existente para com a Icatu Finance, configuraria fato gerador do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os rendimentos a serem pagos àquela sociedade. Conseqüentemente, a fiscal autuante lavrou o auto de infração em epígrafe para exigir da impugnante o IRF incidente sobre os referidos créditos contábeis, lançados no período de 31/12/97 a 09/02/00.

Como se vê, a questão aqui discutida, se resume no fato em se definir quando é que ocorre o fato gerador relativo aos encargos financeiros (juros e correção pela variação cambial) incorridos em decorrência de empréstimo de pessoa vinculada localizada no exterior com data de vencimento fixado contratualmente, cujos créditos relativos a estes encargos financeiros (rendimentos de financiamentos para a empresa no exterior) foram sendo registrados, ano a ano, pelo regime de competência em data anterior ao do vencimento, sem que houvesse com isso a disponibilidade real do credor no exterior (aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica).

Trata-se, sem dúvida, de débito com empresa situado no exterior, com previsão de cobrança de juros compensatórios e correção de acordo com variação cambial

estipulados contratualmente, que fluíam desde 01/07/96, mas não exigíveis enquanto não completado o seu vencimento (21/11/05). Ou seja, vigorando o contrato de mútuo, normalmente, os juros e a correção cambial iam fluindo, à medida que o tempo corria, mas o credor não podia exigi-los enquanto não completado o prazo final para a liquidação do débito.

A decisão de primeira instância entende que a empresa beneficiária está sujeita à retenção na fonte quando ocorrer o crédito, ou seja, o lançamento contábil da fonte pagadora (crédito contábil) e não o crédito bancário do rendimento.

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).

"O Plenário do XI Simpósio Nacional de Direito Tributário, sobre a questão formulada - 'Que se entende por aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza?' - conclui o seguinte:
A aquisição de disponibilidade jurídica de renda e proventos de qualquer natureza é a obtenção de direitos de crédito, não sujeitos a condição suspensiva.
Aquisição de disponibilidade econômica de renda e proventos de qualquer natureza é a obtenção da faculdade de usar, gozar ou dispor de dinheiro ou de coisas nele conversíveis, entrados para o patrimônio do adquirente por ato ou fato jurídico." (Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 12, Resenha Tributária, 1987, p.413-4).

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 haverão de ser disponíveis, ou seja, livres, desimpedidas, desembaraçadas, isentos 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 à 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.

Os juros e a correção pela variação cambial incidente sobre o valor emprestado, do ponto de vista da incidência do imposto de renda na fonte, por se tratar de rendimentos de financiamentos de empresa no exterior (beneficiário domiciliado no exterior), são passíveis de tributação no momento do pagamento, da entrega, do emprego, ou da remessa. Entretanto, nos caso de crédito contábil, somente, nas situações em que estiver caracterizada a disponibilidade jurídica, a exemplo, do vencimento da obrigação.

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.

No caso dos autos, os juros e a correção pela variação cambial só serão devidos quando do vencimento do contrato (21/11/05). 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.

Na hipótese dos autos, tendo a suplicante creditada, unilateralmente, sem ter dado aviso, ao que se saiba, a seu credor no exterior, caso esses lançamentos tivessem a virtude de tornarem exigíveis os juros e a correção pela variação cambial na data em que foram contabilmente creditados, teria havido, inclusive, antecipação do prazo do vencimento por ato unilateral da devedora, sem que o credor o soubesse.

O fato verdadeiramente inarredável é que o crédito contábil antes de vencido o prazo do empréstimo não alterou em nada o fato contratual, qual seja: não propiciou o credor do exterior o direito de exigir esses valores antes do prazo de vencimento do empréstimo, o que implica dizer que esse credor não adquiriu a correspondente disponibilidade jurídica muito menos a disponibilidade econômica. Pois, não se pode confundir disponibilidade de crédito a renda com disponibilidade de renda.

Assim sendo, não há fato gerador do imposto de renda incidente na fonte quando os juros e a correção pela variação cambial 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 econômica ou jurídica.

Processo nº. : 15374.001719/2002-67
Acórdão nº. : 104-21.549

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 27 de abril de 2006

NELSON MALLMANN