MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº	18471.002385/2004-09
Recurso nº	145.562 De Ofício
Matéria	IRF - Ano(s): 1999 a 2002
Acórdão nº	106-16.910
Sessão de	28 de maio de 2008
Recorrente	2ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ I
Interessado	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.

ASSUNTO: 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto por WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.

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

ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Presidente

GONÇALO BONET ALLAGE
Relator

FORMALIZADO EM: 01 JUL 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Giovanni Christian Nunes Campos, Luciano Inocêncio dos Santos (suplente convocado), Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga (suplente convocada) e Janaina Mesquita Lourenço de Souza.

Relatório

Retornam os autos para esta Câmara após diligência proposta na sessão de 27/11/2006, formalizada através da Resolução nº 106-01.392, que se encontra às fls. 384-386, relator o Conselheiro José Ribamar Barros Penha, sendo que, anteriormente, na sessão de 08/11/2005, este Colegiado já havia convertido o julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº 106-01.318 (fls. 310-320).

Para perfeita compreensão da matéria em apreço, trago à colação o Relatório da decisão de primeira instância, que está redigido nos seguintes termos:

> *O presente processo tem origem no auto de infração de fls. 81/104 (termo de constatação de infração fiscal às fls.73/80), lavrado em decorrência da fiscalização determinada pela Delegacia de Fiscalização no Rio de Janeiro, do qual o interessado acima identificado foi intimado em 20/12/2004, consubstanciando exigência de imposto sobre a renda retido na fonte-IRRF, no valor de R$ 28.428.242,12, acrescida de multa de ofício de 75% e encargos moratórios.*
>
> *2. Fundamentou, materialmente, a exação, a falta de recolhimento do imposto incidente sobre rendimentos de residentes domiciliados no exterior, conforme demonstrado às fls. 82/95. Enquadramento legal: art. 743, do RIR/1994; art. 78, da Lei nº 8.981/1995; arts. 18 e 28, da Lei nº 9.249/1995; art. 12, da Lei nº 9.718/1998; arts. 682, inciso II, 683, 684 e 713, do RIR/1999; art. 2º, da Lei nº 10.168/2000 com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001.*
>
> *3. De acordo com o termo de constatação de infração fiscal, o interessado celebrou, no período de 1993 a 1998, diversos contratos de mútuo com empresas ligadas, com sede no exterior, que previam a incidência de juros sobre o saldo devedor do empréstimo.*
>
> *4.Os juros foram contabilizados, segundo o regime de competência, a débito de despesas financeiras e a crédito de passivo. No período de 01/01/1999 a 31/12/2002, foram reconhecidas em sua escrituração contábil, despesas de juros no valor total de R$ 118.950.401,74.*

Período	*Total de juros*
1999	*44.208.771,06*
2000	*31.567.061,89*
2001	*20.907.171,59*

2002	*22.267.397,20*
Total	*118.980.401,74*

5. Como o vencimento dos juros não teria sido expressamente estipulado em contrato, entendeu a fiscalização, por força do disposto nos art. 134 e parágrafo único do art. 969 do Novo Código Civil, que as empresas credoras adquiriram o direito de exigir o adimplemento da obrigação na medida em que os juros eram constituídos, calculados e reconhecidos como devidos pelo interessado, o que corresponderia à hipótese de ocorrência do fato gerador do imposto de renda, como disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional-CTN.

6. Esclarece, ainda, a fiscalização que a conclusão de que houve a ocorrência do fato gerador não está em desacordo com o entendimento do interessado, uma vez que este adotou o regime de competência para a contabilização dos juros, diminuindo mensalmente o seu lucro e, conseqüentemente, o patrimônio líquido.

7. Desobedecendo ao disposto no art. 702 do RIR/1999, o interessado não sujeitou à incidência do IRRF os juros calculados sobre os saldos devedores dos empréstimos e creditados aos beneficiários domiciliados no exterior.

8. Por se tratar de beneficiários domiciliados em país com tributação favorecida (paraíso fiscal), a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430/1996, relacionado na Instrução Normativa nº 164/1999 e na 68/2000, aplicou-se a alíquota de 25%, conforme determina o art. 8º da Lei nº 9.779/1999, que altera o art. 702 do RIR/1999, com exceção da empresa Monte Bravo, domiciliada no Uruguai (15%).

9. Irresignado com o lançamento, o interessado, apresentou a impugnação de fls. 120/144, acompanhada dos documentos de fls.145/199 e 201/247, alegando, em síntese, o que se segue:

- na data da lavratura do auto de infração, 20/12/2004, o IRRF já estava extinto por decadência em relação aos juros creditados contabilmente até 30/11/1999;

- da leitura do art. 702 do RIR/1999, citado no termo de constatação fiscal para fundamentar a autuação, infere-se que a fiscalização entendeu que o ato de creditar, nele previsto como ensejador da retenção do IRF incidente sobre rendimentos de residentes no exterior, alcançaria também aquele relativo ao registro contábil da obrigação correspondente ao crédito, em conta de passivo da devedora;

- a fiscalização também afirma que os contratos de mútuo celebrados com as empresas ligadas não teriam fixado prazo para pagamento dos juros, razão por que, nos termos do art. 134 e 197 do Novo Código Civil seriam eles exigíveis a qualquer tempo pelo credor;

- por conseguinte, o IRF seria devido nas datas em que efetuados os referidos registros contábeis de juros, pois, naquelas datas, os mesmos já seriam exigíveis pelas mutuantes;

- nos termos do art. 146, inciso III, alínea "a" da Constituição Federal, a situação prevista no CTN como fato gerador do imposto de renda deve ser observada pelo legislador ordinário na determinação do momento em que se torna devido o referido imposto;

- de acordo com o art. 43 do CTN, na redação vigente no período autuado, o fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, não podendo o legislador ordinário prescrever que o imposto seja devido em momento anterior ao da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento;

- todavia, é possível que o legislador ordinário difira a exigência do imposto para um momento posterior ao da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento;

- é o que se verifica em relação ao imposto incidente sobre rendimentos auferidos por não-residentes, em que o respectivo fato gerador somente ocorre quando os mesmos forem por eles percebidos (art. 682 do RIR/1999), independentemente de já ter ocorrido uma anterior disponibilidade econômica ou jurídica pelo vencimento da respectiva obrigação;

- o legislador criou para os rendimentos de não-residentes regra de tributação semelhante àquela aplicável aos rendimentos auferidos por pessoas físicas, segundo a qual os mesmos só se sujeitam à tributação pelo IRPF (ou IRF) quando efetivamente por elas percebidos; vale dizer, quando tiverem a elas proporcionado algum benefício econômico, independentemente de o direito ao seu recebimento;

- por outro lado, a lei determina que o IRF incidente sobre os rendimentos de não-residentes deve ser retido e recolhido pela fonte quando esta pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar os referidos rendimentos (art. 685 do RIR/1999);

- conjugando-se os arts. 682 e 685 do RIR/1999, tem-se que os atos de pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar rendimentos, eleitos pelo legislador como ensejadores da obrigação de pagar IRF pela fonte pagadora, devem ser entendidos como formas de efetiva percepção de rendimentos pelos não-residentes;

- assim, o vencimento da obrigação de pagamento do rendimento não basta à exigência do IRF, ante não representar forma de percepção do rendimento;

- cita renomados doutrinadores que compartilham o seu entendimento;

- não pode a fiscalização lhe exigir IRF quando do simples crédito contábil de encargos de empréstimos por ele contraídos, por força do regime de competência, porque a obrigação de pagar o imposto somente surgiria quando liquidasse sua obrigação, por meio de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos encargos ao não-residente;

- tal conclusão se reforça por outro argumento, qual seja, o da necessidade de a fonte pagadora do rendimento ser imediatamente ressarcida do ônus do referido tributo;

- esse ressarcimento é feito mediante desconto ou retenção do valor do IRF do montante bruto do rendimento disponibilizado financeiramente ao beneficiário pela fonte pagadora;

- para que o ressarcimento da fonte seja imediato e efetivo, o desconto por ela efetuado deve ser prévio ou simultâneo ao recolhimento do IRF, sob pena de comprometimento do seu fluxo de caixa, daí que se a retenção do valor do IRF somente é possível após vencida e liquidada a obrigação, tem-se que o referido imposto somente se torna devido pela fonte pagadora após esse momento;

- assim, o crédito a que se refere o art. 100 do DL 5.844/1943, invocado como fundamento legal do auto de infração, deve ser entendido como aquele que põe fim à obrigação da fonte pagadora, como ocorre com o efetuado na conta corrente bancária do beneficiário do rendimento, e nunca o mero crédito contábil, que não tem esse efeito;

- o registro contábil da atualização da obrigação em função da taxa de câmbio nem sempre corresponde a um acréscimo patrimonial para o não-residente, como ocorre no caso em que há uma valorização do dólar norte-americano seguida de uma desvalorização, o que também demonstra que aquele registro contábil não poderia ser considerado fato gerador do IRF de não residentes;

- a partir de 01/01/2000 tornou-se facultativo para as empresas jurídicas domiciliadas no país o registro de variações cambiais de direitos e obrigações pelo regime de caixa, daí que admitir que o IRF incidente sobre os referidos rendimentos seja devido na data do registro contábil da obrigação implica 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;

- ainda que não se entendesse que o IRF somente é exigível da fonte pagadora mo momento em que esta liquida sua obrigação para com o não-residente, o IRF lançado no auto continuaria a não ser exigível em razão de o crédito contábil referir-se a juros ainda não vencidos e, portanto, ainda não juridicamente disponibilizados ao beneficiário;

- os contratos que ensejaram os créditos contábeis de juros foram os seguintes: 1) contrato de compra e venda de participação acionária, celebrado com SA White Martins (SAWN) em 02/04/1997; 2) contrato de abertura de crédito rotativo nº 18/98, celebrado com WM&WMCS em 30/04/1998; 3) contrato de mútuo celebrado com Monte Bravo S.A, sociedade com sede no Uruguai, em 02/01/1997; 4) contrato de abertura de crédito rotativo, celebrado entre Monte Bravo e White Martins Administração, Investimentos e Fomento Comercial Ltda, em 02/01/1992; 5) contrato de mútuo celebrado com Monte Bravo em 07/03/1995; 6) contrato de mútuo celebrado com Monte Bravo em 08/03/1995; 7) contrato de mútuo celebrado com Monte Bravo em 29/03/1995; 8) contrato de mútuo celebrado com Monte Bravo em 03/08/1995; 9) contrato de abertura de crédito rotativo nº 13/98, celebrado com White Martins e Cia. Comércio e Serviços (WMCCS), sociedade sediada na Ilha da Madeira, em 06/04/1998; 10) contrato de mútuo nº 21/1999, celebrado entre WM&WMCS e Quimbarra

Industrial Barra do Piraí S.A (Quimbarra), em 18/05/1999; 11) contrato de mútuo nº 23/99, celebrado entre WM&WMCS e Quimbarra Industrial Barra do Piraí S.A (Quimbarra), em 17/05/1999;

- com exceção dos contratos referidos nos itens 01 e 08, todos os outros são expressos no sentido de que os juros são devidos juntamente com o principal, ao final da vigência do contrato, a qual é prorrogada automaticamente, salvo se houver manifestação contrária de uma das partes;

- isso significa que, em relação aos referidos contratos, os juros só se tornam exigíveis, assim como o principal, se uma das partes se manifestar no sentido da não prorrogação do contrato de mútuo; logo, se as partes concordam tacitamente na prorrogação do prazo de vigência dos contratos os juros e principal continuam inexigíveis, inexistindo sequer disponibilidade jurídica dos referidos encargos para o não-residente;

- os contratos referidos nos itens 01 e 08 não são expressos quanto ao prazo de vencimento dos juros, limitando-se a prever prazo para o pagamento do principal;

- não obstante, o contrato de 03/08/1995 (item 08) dispõe que a mutuária, durante o período de vigência do contrato, poderá efetuar restituições parciais dos valores devidos a título de juros, o que permite inferir que os juros são devidos só ao final da vigência;

- o contrato de 02/04/1997 (item 01), por sua vez, estabelece que o mesmo vigorará por prazo indeterminado, até que todas as obrigações nele previstas sejam satisfeitas, o que inclui aquela relativa ao pagamento de juros;

- neste particular, deve ser dito que o art. 397 do Novo Código Civil confirma que, na falta de previsão relativa ao vencimento da obrigação, ela se torna exigível após notificação do credor, já que somente após esse momento se constitui a mora do devedor;

- não tendo os seus credores exigido qualquer pagamento de juros de sua parte, conclui-se que os créditos contábeis por ela efetuados referiram-se a juros ainda não vencidos;

- a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão CSRF/01-0632, de 11/04/1986, decidiu que a disponibilidade jurídica de renda só se verifica quando ela já pode ser exigida pelo beneficiário, o que pressupõe o vencimento da respectiva obrigação. Pressuposto também necessário para fins de incidência do IRF sobre rendimentos auferidos por não-residentes (acórdão nº 103-07602, de 24/05/1988);

- assim, pelo fato de o crédito contábil efetuado referir-se a juros ainda não vencidos, não pode o IRF lançado no auto ser exigido;

- ainda que fosse o devido o IRF no mero crédito contábil dos juros no passivo, não poderia ter sido lançado à alíquota de 25% nas situações adiantes descritas;

- conforme demonstra a "PLANILHA DE IR-FONTE SOBRE OS JUROS A QUE SE REFERE O ITEM 4 DO TERMO DE CONSTATAÇÃO DE 16/11/2004", o IRF incidente sobre os créditos contábeis dos juros decorrentes do "Instrumento Particular de Assunção de Dívida" celebrado em 01/06/1994 com a Monte Bravo foi calculado à alíquota de 25%;

- ocorre que, como reconhece a própria fiscalização no termo, Monte Bravo é sociedade sediada no Uruguai, país que não se encontra na lista de países considerados paraísos fiscais elaborada pela Secretaria da Receita Federal. Em razão disso, a alíquota aplicável aos referidos juros seria de apenas 15%;

- em relação aos demais contratos celebrados com a Monte Carlos (itens 3, 5, 6, 7 e 8 do termo) , a fiscalização calcula o IRF à alíquota de 15%, o que revela que incorreu em equívoco ao calcular o imposto sobre os juros a que se referem o item 4 do termo;

- no que se refere aos juros decorrentes de obrigações com as empresas WM& WMCS e WMCCS, ambas situadas na Ilha da Madeira, deve ser observado que até 31/12/1999, estava em vigor a convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento, firmada entre o Brasil e Portugal, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 59, de 17/08/1971, e promulgada pelo Decreto nº 69.393, de 21/10/1971, que limitava a alíquota do IRF incidente sobre os juros auferidos por residentes em Portugal, incluindo a Ilha da Madeira, no Brasil em 15%;

- tal convenção veio a ser denunciada em 14/06/1999, deixando de vigorar somente a partir de 01/01/2000, conforme Decreto nº 69.393/1971;

- de acordo com o art. 98 do CTN, havendo conflito entre normas de convenções ou tratados e normas internas, deve prevalecer as dos tratados e convenções;

- sendo assim, até 31/12/1999, não era possível a cobrança de IRF sobre juros auferidos a residentes na Ilha de Madeira a alíquotas superiores a 15%.

Portanto, a matéria em litígio envolve a exigência de Imposto de Renda na Fonte sobre juros que a empresa, em face de contratos de mútuo, creditou contabilmente a mutuantes residentes no exterior, no período compreendido entre 01/01/1999 e 31/10/2002, tendo como enquadramentos legais o artigo 78 da Lei nº 8.981/95, os artigos 18 e 28 da Lei nº 9.249, de 1995, o artigo 12 da Lei nº 9.718, de 1998, com as correspondentes regulamentações no RIR/94 e no RIR/99.

A ciência do auto de infração ocorreu em 20/12/2004 (fls. 112).

A decisão recorrida afastou a decadência suscitada pela contribuinte quanto aos fatos ocorridos até novembro de 1999, invocando a regra do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, mas acolheu a tese de que, no caso, não estaria configurado o fato gerador do imposto sobre a renda, *"... por inexistir nos autos prova de que os juros creditados*

contabilmente nos anos-calendário de 1999 a 2002 correspondem a valores efetivamente pagos a beneficiários domiciliados no exterior, ...". (fls. 291).

As autoridades julgadoras de primeira instância entenderam que o mero registro contábil no passivo de juros a pagar, tendo em vista a necessidade de registrar, em contrapartida, a despesa em observância ao regime de competência, não constitui fato gerador do imposto de renda na fonte.

Assim, o lançamento foi considerado improcedente, sendo que a ementa do acórdão recorrido é a seguinte (fls. 275-291):

> *Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*
>
> *Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002*
>
> *Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE. DECADÊNCIA – Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, na contagem do prazo decadencial, deve-se observar a regra do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Se o pagamento do tributo não for antecipado, na constituição do crédito tributário, deverá ser observado o disposto no art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal.*
>
> *Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF*
>
> *Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002.*
>
> *Ementa: BENEFICIÁRIO DOMICILIADO NO EXTERIOR. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR - O fato gerador do imposto de renda na fonte ocorre no momento em que o rendimento é pago ou remetido ao beneficiário, ocasião em que se materializa a disponibilidade jurídica ou econômica da renda.*
>
> *Lançamento Improcedente.*

Em face desta decisão, o Presidente da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) I apresentou recurso de ofício.

Na seqüência, a empresa protocolou contra-razões ao recurso de ofício, às fls. 303-309, para insistir na tese da decadência, rejeitada em primeira instância.

No primeiro julgamento proferido por este Colegiado, a diligência proposta tinha como objetivo que a empresa:

a) esclarecesse quais dos contratos constantes dos autos foram encerrados e aqueles que foram prorrogados indicando os valores das remessas feitas ao exterior a título de juros e os correspondentes valores recolhidos relativos ao IRF, informando, ainda, as datas correspondentes a cada evento;

b) informasse, quanto aos valores creditados a título de juros, aqueles que permanecem na contabilidade da empresa, com a respectiva conta;

c) acerca dos fatos geradores ocorridos até 30.11.1999, informasse quais as providências adotadas pela empresa em relação aos valores lançados contabilmente, em especial, quando ocorreu a remessa dos juros à beneficiária no exterior;

d) outros elementos que indicassem e individualizassem os valores relativos à cada contrato de mútuo constante dos autos de maneira a esclarecer a efetiva transferência dos valores creditados a beneficiários no exterior ou, não tendo sido transferidos, a situação de pendência na contabilidade da empresa. Ou seja, entre os valores creditados em face dos contratos constantes dos autos, demonstrasse os valores já transferidos ao exterior e o saldo remanescente conforme a conta patrimonial.

A empresa, então, manifestou-se às fls. 324-331, juntando aos autos os documentos de fls. 332-379, onde afirmou, basicamente, que:

a) Não houve qualquer pagamento de juros em razão de os mesmos terem sido dispensados pelos respectivos credores antes do seu vencimento;

b) Em razão da dispensa do pagamento dos juros pelos respectivos credores, a empresa procedeu à anulação dos mesmos, por meio de crédito à conta de receita. Dessa forma, sua contabilidade não reflete, atualmente, qualquer saldo de juros decorrentes dos referidos contratos;

c) Não houve remessa de juros para o exterior.

Na seqüência, o feito retornou para julgamento, no qual o Colegiado propôs nova diligência, agora com o objetivo de que a autoridade fiscal responsável respondesse as questões formuladas na primeira decisão da Câmara, à luz da documentação apresentada pela empresa interessada.

Como conseqüência, foram trazidos aos autos os documentos de fls. 393-530 e restou elaborado o Relatório Fiscal de fls. 531-532, de onde extraio as seguintes colocações:

A) Foi confeccionada uma planilha, fls. 393, com todos os contratos de mútuos firmados entre a White Martins Gases Industriais Ltda. e as demais companhias do grupo que dizem respeito ao lançamento, objeto do presente Auto de Infração;

B) Ao lado de cada contrato encontramos os valores de juros que foram perdoados, conforme aditamento aos respectivos contratos;

C) Ao final do 5° contrato firmado com a WMCCS encontramos o somatório dos juros perdoados por ano calendário. Esses totais podem ser visualizados na cópia do diário, fls. 394 a 396 anexa, sendo lançados contabilmente à crédito, junto com a variação cambial. O mesmo fato ocorre com os contratos firmados com a Cia. WM&WMCS, ou seja, os contratos de 06 a 08;

D) Desta forma temos condição de visualizar os valores lançados a título de juros que foram perdoados, os quais, juntamente com a variação cambial foram contabilizados a crédito em conta de despesa, não tendo sido efetivamente remetidos ao exterior;

E) Considerando, ainda, o que foi verificado junto à empresa diligenciada, podemos dizer que o único contrato que não foi encerrado é o de nº 6, onde as duas Cias. envolvidas encontravam-se no Brasil. Além do perdão de juros em 1999 no valor de R$ 20.544.563,78, houve um outro em 2002 que totalizava R$ 69.825.647,94. Como este contrato não foi encerrado até a presente data, através do Instrumento Particular de Cessão de Créditos e Quitação de Dívida, datada de 02 de dezembro de 2002, ficou acordado entre as partes em sua cláusula terceira que a dívida seria convertida para dólares americanos, tendo como base a taxa de câmbio do dia 02/DEZ/2002, gerando, desta forma, variação cambial. Anexamos ao dossiê do respectivo contrato, as fls. do diário e razão no período de JUN/2007, fazendo prova dos valores ainda existente, na escrituração do contribuinte qualificado acima.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

A matéria que chega à apreciação deste Colegiado envolve a exigência de imposto de renda na fonte, anos-calendário 1999, 2000, 2001 e 2002, incidente sobre importâncias registradas contabilmente como despesas de juros devidos pela autuada a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

A ciência do auto de infração ocorreu em 20/12/2004.

Segundo a autoridade lançadora, a empresa interessada reconheceu em sua escrituração contábil, no período compreendido entre 01/01/1999 e 31/12/2002, juros incidentes sobre empréstimos contratados com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, debitando despesas financeiras e, com isso, diminuindo seu lucro e, por outro lado, creditando contas individuais de seu passivo, a cada pessoa jurídica domiciliada no exterior credora dos juros.

Entendeu que está caracterizada no caso a hipótese prevista no artigo 702 do RIR/99.

A contribuinte, por sua vez, defendeu, fundamentalmente, entre outras teses, que houve apenas o crédito contábil da obrigação e da despesa, por força do regime de competência, mas jamais ocorreu remessa de juros para o exterior, de modo que não estaria caracterizado o fato gerador do imposto de renda, previsto no artigo 100 do Decreto-lei nº 5.844/43.

As autoridades julgadoras de primeira instância consideraram improcedente o lançamento, basicamente, *"... por inexistir nos autos prova de que os juros creditados contabilmente nos anos-calendário de 1999 a 2002 correspondem a valores efetivamente pagos a beneficiários domiciliados no exterior, ..."*. (fls. 291).

A autoridade fiscal responsável pelo cumprimento da segunda diligência proposta por este Colegiado afirmou, textualmente, às fls. 531, que não houve remessa de juros ao exterior, além do que consta no Livro Diário da empresa (fls. 394-396) e na planilha de fls. 393 o valor dos juros perdoados.

Às fls. 397-530 estão juntadas, entre outros documentos, cópias de aditivos contratuais e de planilhas contemplando o referido perdão dos juros contratados e escriturados pela interessada, o que ocorreu nos anos de 1999, de 2000 e de 2002, de acordo com o demonstrativo de fls. 393.

Pois bem, o artigo 100 do Decreto-lei nº 5.844/43 está regulamentado, atualmente, pelo artigo 702 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), segundo o qual:

> *Art. 702. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 15%, 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 assemelhadas.*

A questão em apreço tem sido freqüentemente submetida à apreciação deste Egrégio Conselho de Contribuintes, sendo que o entendimento adotado pela Corte Administrativa dá sustentação à decisão de primeira instância, que considerou improcedente o lançamento.

Para ilustrar tal posicionamento, trago à baila as seguintes passagens extraídas do voto condutor do acórdão nº 106-14.497 (Recurso nº 137.797), relatado pelo ex-Conselheiro José Ribamar Barros Penha:

> *A recorrente, como demonstram os autos, não pagou, não entregou, não empregou e não remeteu importâncias a beneficiário no exterior em face de empréstimos obtidos; também não creditou importância que possibilitasse disponibilidade financeira ou jurídica à beneficiária (residente no exterior).*
>
> *Como visto, desde a fase investigatória informa-se que os lançamentos contábeis visam apropriar os encargos com juros devidos e variações monetárias correspondentes a empréstimo havido junto a empresa no exterior.*
>
> *Remessa de valores não ocorreu, nem a empresa no exterior tem a possibilidade jurídica de dispor de tais valores.*
>
> *Como soi acontecer as remessas de divisas ao exterior dependem do controle do Banco Central. Assim sendo, com relação a beneficiário não residente no País, a expressão "importâncias creditadas" constante do diploma legal, tem difícil implementação em se entendendo tratar-se de crédito contábil.*
>
> *Matéria semelhante foi enfrentada pelos membros da Segunda Câmara deste Conselho resultando o Acórdão nº 102-29.889, de 18.05.1995.*
>
> *Naquela altura julgava-se a autuação relativa a imposto de renda retido na fonte, por infringência aos artigos 554, inciso I, e 555, inciso I, do RIR/80, em face de "contrato de mútuo celebrado entre a*

epigrafada e sua matriz em 24.4.89". No relatório, destaca-se ter a recorrente contabilizado "crédito contábil", o que não significa direito dessa relação a esses juros nem assegura ação de cobrança imediata.

Analisadas as expressões dos artigos 554, 555 e 575 do RIR/80, o I. Conselheiro José Clóvis Alves chegou a conclusão que o imposto de renda na fonte incide quando percebidos, sendo a retenção obrigatória na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa. O termo "crédito" interpretou-se como a indicar que o imposto é devido no momento em que o rendimento se torna juridicamente disponível. Não vencido o prazo do contrato não pode reclamar os frutos ou rendimentos produzidos pelo capital emprestado.

Diz mais que "o crédito contábil, como simples provisionamento dos juros para pagamento de obrigação a vencer, em respeito ao regime de competência, sem que o aplicador possa juridicamente reclamar tal valor, pelo não vencimento da obrigação, não é fato gerador do imposto, ocorrendo tão logo esta condição seja implementada".

Na situação presente, o empréstimo realizado entre empresas ligadas verifica-se não pago e sem elementos nos autos para infirmar a alegação da contribuinte segundo a qual foi prorrogado o prazo para o pagamento sem fixação de data. O registro contábil, por outro lado, afirma, destina-se ao provisionamento de despesa futura.

Em face das disposições do art. 43 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966, que estabelece a hipótese de incidência do imposto de renda, a I. relatora conclui que a empresa sediada no exterior detinha a disponibilidade jurídica dos valores desde que escriturados na contabilidade da empresa no Brasil.

Hugo de Brito Machado, in Curso de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros: 1998, p. 221, discorre que "a disponibilidade jurídica ocorre com o crédito, à disposição do sócio, de sua parte no lucro da parte no lucro da pessoa jurídica. Disponibilidade sem qualquer obstáculo. Se o sócio, para haver essa participação, precisa acionar a pessoa jurídica, então na verdade não tem ele a disponibilidade".

Na situação concreta, também os valores creditados contabilmente não se encontram em disponibilidade jurídica da beneficiária, até mesmo porque não há data fixada para a realização dos pagamentos. Por outro lado, é quando da efetiva remessa das divisas por certo haverá de ocorrer a retenção exclusiva na fonte do imposto devido.

Na mesma linha de raciocínio, mediante o Acórdão nº 103-7.602, de 24.05.88, decidiu-se que "não há fato gerador do imposto incidente na fonte quando os juros são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação, consoante os prazos ajustados em contrato de empréstimo, que se mantenha inalterado. O simples crédito contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor. O fato gerador do imposto de renda na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica".

A Quarta Câmara do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda também tem adotado este posicionamento, conforme ilustram as seguintes colocações feitas pelo Conselheiro Nelson Mallmann, no voto condutor do acórdão nº 104-21.549, cujo julgamento ocorreu em 27/04/2006:

> *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 lucros 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 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 de 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.

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 em apreço, os créditos contábeis correspondiam a juros ainda não vencidos, de acordo com os contratos juntados aos autos, ou seja, os valores escriturados pela empresa e que deram causa à exigência fiscal em litígio sequer eram exigíveis pelas pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nos anos-calendário 1999, 2000, 2001 e 2002.

Penso que referidas empresas não tinham disponibilidade econômica ou jurídica sobre tais importâncias, de modo que não restou caracterizado o fato gerador do imposto de renda, nos termos previstos no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Além disso, resta incontroverso, após as diligências propostas por este Colegiado, que não houve remessa de juros para o exterior.

Portanto, na visão deste julgador, não ocorreu o fato gerador do imposto de renda previsto no artigo 702 do RIR/99 e a decisão de primeira instância merece ser mantida.

Desnecessário, pois, a análise das demais teses suscitadas pela empresa em sede de impugnação.

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

Sala das Sessões, em 28 de maio de 2008.

Gonçalo Bonet Allage