



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

Processo nº 18471.003076/2003-67
Recurso nº 160.160 Voluntário
Acórdão nº 3301-00.098 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de junho de 2009
Matéria IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE
Recorrente WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1998

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 777 do RIR/94 (Decreto-lei nº 1.041/94), 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 provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora. O Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka declarou-se impedido.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Presidente em exercício





VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE

Relatora

FORMALIZADO EM: 02 DEZ 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Eduardo Tadeu Farah, José Raimundo Tosta Santos, Rubens Maurício Carvalho (Suplente convocado). Convocado o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira. Fez sustentação oral a Drª Mariana Barreira Jatahy, OAB/RS nº 104.168.

Relatório

Em 18/12/2003 o contribuinte foi autuado no valor total de R\$ 1.528.748,10, sendo R\$ 575.669,57 de imposto de renda retido na fonte, R\$ 521.326,36 de juros de mora e R\$ 431.752,17 de multa proporcional.

De acordo com o Auto de Infração de fls. 35/40, contra o contribuinte foram imputadas as seguintes infrações:

001 – Rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior. Falta de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior.

A autoridade fiscal elaborou Termo de Constatação Fiscal às fls. 33/34, tendo como principal o seguinte:

“No exercício das funções de auditor fiscal da Receita Federal, constatamos, durante a fiscalização que está em curso na empresa em epígrafe, objeto do Mandado de Procedimento Fiscal em referencia, que a mesma obteve de empresas a ela ligadas, domiciliadas no exterior, diversos empréstimos, sobre os quais incidiram juros que foram contabilizados pela fiscalizada em despesas financeiras e creditados, em 31/12/1998, de forma individualizada a cada pessoa jurídica credora da obrigação, em contas do seu Passivo. Mas, desobedecendo ao disposto no artigo 777 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 1.041/94), a empresa não sujeitou à incidência do imposto na fonte, no momento do crédito, esses juros calculados sobre esses empréstimos.”

A base de cálculo do imposto na fonte foi reajustada, de acordo com os artigos 791 e 796 do referido Regulamento, considerando-se como líquido o valor dos juros creditados."

Inconformado com o lançamento de ofício levado a efeito pelo Fisco, o contribuinte apresentou sua defesa (Impugnação ao Auto de Infração) às fls. 151/172, sendo que em análise à referida defesa sobreveio decisão de primeira instância administrativa (fls. 248/251), que considerou o **lançamento procedente** pelos motivos sucintamente expostos a seguir:

Nos termos da Solução de Divergência Cosit nº 4, de 25/04/2005, o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando o beneficiário for residente ou domiciliado no exterior, deve ser retido e recolhido no momento da ocorrência do fato gerador do imposto – pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa. Assim, duvidas existem na hipótese de juros devidos um não residente, onde primeiramente ocorreria o registro contábil do crédito e, posteriormente, a remessa do montante ao credor. Assim, concordam as Disit que, ocorrendo em primeiro lugar o crédito, antecedendo a remessa, configura-se o fato gerador nesse primeiro ato, momento em que o imposto deverá ser retido e recolhido.

Assim, com base neste entendimento, o julgador de primeira instância entendeu que o entendimento da autoridade fiscal, no sentido de que o crédito decorrente da obrigação contratual constitui fato gerador do IRRF, está conforme a referida solução de consulta, não merecendo assim qualquer reparo.

Esclarece ainda que o julgador administrativo encontra-se vinculado, devendo observar as normas legais e regulamentares e aos entendimentos da SRF, conforme previsto na Portaria MF nº 58, de 17/03/2006.

Quando ao reajustamento da base de cálculo, expõe que basta que haja a não retenção, nos termos da lei, para que se considere assumido o ônus do tributo pela fonte pagadora, conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. CSRF/01-0.148/81 – Resenha Tributária, Jurisprudência - CSRF 1.2.9, pág. 2533).

Por fim, quanto aos juros moratórios (taxa selic, acumulada mensalmente) esclarece que foram aplicados de acordo com a legislação vigente (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96), complementando que não cabe à autoridade administrativa declarar a inconstitucionalidade ou a ilegalidade de lei, sendo competência privativa do Poder judiciário.

Inconformado com a decisão proferida em sede de primeira instância administrativa, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 257/274, aduzindo em suma que:

Entende que da leitura dos dispositivos legais que regulam a matéria houve o entendimento por parte da fiscalização de que o ato de creditar, previsto no *caput* do artigo 100 do DL nº 5.844/43 ensejaria a retenção do Imposto de Renda na Fonte. Mas, entende que nos termos do artigo 43 do CTN, a interpretação da autoridade fiscal está incorreta, visto que não se pode prescrever que o imposto de renda seja devido antes da aquisição da disponibilidade econômica.

De acordo com sua interpretação dos dispositivos legais, extrai-se a norma de que o vencimento da obrigação de pagamento do rendimento não basta à exigência do IRF,



ante não representar forma de percepção do rendimento, de forma que não se poderia exigir IRF da recorrente quando do simples crédito contábil de encargos de empréstimos por ela contraídos, por força do regime de competência, porque a obrigação de pagar o IRF somente surgiria quando da liquidação de sua obrigação, por meio do pagamento.

Entende que a interpretação dada pela autoridade fiscal compromete o fluxo de caixa dos contribuintes. Corroborando seu entendimento a recorrente traz à colação jurisprudência administrativa. Ao final, requer a procedência do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Relatora.

De acordo com as argumentações a seguir, tenho o entendimento de que o Imposto de Renda Retido na Fonte submete-se ao regime de caixa. Sendo assim, para haver a retenção do imposto pela fonte pagadora deve haver disponibilidade do numerário ao credor e não a simples possibilidade jurídica de que isto ocorra.

No entanto, em vista dos fatos e das provas que instruem os autos, conclui-se que a fiscalização, corroborada pela decisão recorrida defende a tese de que o simples crédito contábil caracteriza a ocorrência de fato imponible que geraria a obrigação de o interessado recolher o Imposto de Renda Retido na Fonte, conforme exposto no Termo de Constatação de fls. 33/34. Vejamos:

“... que a mesma obteve de empresas a ela ligadas, domiciliadas no exterior, diversos empréstimos, sobre os quais incidiram juros que foram contabilizados pela fiscalizada em despesas financeiras e creditados, em 31/12/1998, de forma individualizada a cada pessoa jurídica credora da obrigação, em contas do seu Passivo. Mas, desobedecendo ao disposto no artigo 777 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 1.041/94), a empresa não sujeitou à incidência do imposto na fonte, no momento do crédito, esses juros calculados sobre esses empréstimos.”

Contudo, o mero lançamento contábil de uma obrigação devida não tem o condão de causar o dever de pagar o imposto de renda na fonte. Os lançamentos contábeis são apenas os registros de um evento econômico, portanto, com este não se confundindo. O que cria o dever de pagar não é o registro, mas sim o fato econômico a que a lei atribui o efeito de criar a obrigação tributária. Os registros contábeis são meios de prova de fatos tributáveis, e não os próprios fatos.

O fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 114 do CTN, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Em se tratando de Imposto de Renda, o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento que a lei reputa tributável (art. 43 do CTN), salvo nos casos em que há a presunção legal, situação em que o ônus da prova é invertido, cabendo à autoridade fiscal apenas demonstrar a hipótese legal e ao contribuinte



provar o direito alegado. Assim, nota-se que o cerne da questão é identificar o seu elemento temporal, ou seja, em que momento ocorre a disponibilidade quer econômica quer jurídica da renda.

O jurista Hugo Brito Machado, em sua obra Curso de Direito Tributário 19ª ed. págs. 264/265, aponta o seguinte sobre a disponibilidade:

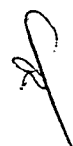
"não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para a sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos. O proprietário de prédios alugados auferir renda desde o momento em que se consuma cada período, geralmente mensal, de vigência do contrato de locação. Entretanto, se o inquilino não paga, nem oferece ao locador o crédito da quantia correspondente, este não será devedor do imposto de renda, embora tenha mais do que ação, porque tem execução contra o inquilino, posto ser o contrato de locação um título executivo."

Desta forma, entendo que a renda não se confunde com sua disponibilidade. Incontestável é o fato de que a partir do momento em que a empresa internacional efetivou o contrato de mútuo com a recorrente passou a ter direito a percepção da receita ou rendimento compactuado entre as partes do negócio jurídico. Todavia, para que esse crédito possa se configurar em disponibilidade jurídica é mister que ele seja incondicional, conforme texto de ementa do Acórdão nº CSRF/01-0820, abaixo reproduzido:

IRPF - DISPONIBILIDADE JURÍDICA DE RENDIMENTO CREDITADO. Processo nº: 18471.001342/2005-89 - Acórdão nº : 102-48.271 O crédito de rendimento só configura disponibilidade jurídica se incondicional, isto é, se o recebimento do respectivo numerário depender exclusivamente do beneficiário, o que não ocorre na hipótese de rendimento creditado por rescisão de contrato de trabalho, pendente de homologação por Sindicato, que consumou no ano subsequente, quando então se tornou disponível para efeito de tributação.

Por seu turno o art. 43 do CTN, que não é uma norma de incidência, mas apenas norma geral do imposto, autoriza que este atinja não só a aquisição da disponibilidade econômica, como também a aquisição da disponibilidade jurídica de renda. Ainda que a lei não traga em seu bojo a definição de disponibilidade econômica e jurídica, tem-se entendido que a disponibilidade jurídica existe desde o momento em que o credor adquiriu o direito incondicional ao recebimento da renda, independentemente de tê-la ou não efetivamente recebido, já que disponibilidade econômica significa o efetivo recebimento, ou seja, o solver do crédito em favor do credor.

Com efeito, a disponibilidade trazida no artigo 43 do CTN há de ser atual, e não futura, isto é, a incidência ocorre quando se dispõe a renda representada por moeda ou ativo financeiro correspondente. Nota-se que, nos termos já decididos por este E. Conselho de Contribuintes, a disponibilidade nos remete ao direito de propriedade previsto no Direito Civil, o qual o proprietário tem o direito de usar, gozar e dispor da coisa, desta forma, se o proprietário não pode exercer uma destas hipóteses inerente ao direito de propriedade, entendo que não há que se falar em disponibilidade econômica.



Claro que existem exceções nas quais a lei acaba por determinar que a incidência do imposto deverá ocorrer quando da disponibilidade jurídica do bem, conforme já salientado anteriormente. Esse entendimento e essa dicotomia ajustam-se aos regimes geralmente utilizados de apropriação de receitas para efeitos de oferecimento à tributação. A disponibilidade apenas jurídica liga-se à idéia de regime de competência, em regra aplicável às pessoas jurídicas quanto às incidências internas, já a disponibilidade econômica liga-se à idéia do regime de caixa, geralmente aplicável às pessoas físicas.

No caso do Imposto de Renda Retido na Fonte, normalmente se aplica o critério da disponibilidade econômica ou efetivo recebimento do rendimento. O imposto é devido quando haja a percepção efetiva, traduzida pelos fatos jurídicos concretamente verificados, do que são exemplos as formas pelos quais o devedor da renda, ou fonte pagadora, coloca o objeto da obrigação na livre disposição do beneficiário, seja pelo crédito, pagamento, emprego, entrega ou remessa. Aliás, a própria idéia de "retenção" na fonte está a indicar que esta (a fonte), ao pagar, promoverá a subtração da parcela a ser entregue em seguida ao Fisco.

Corroborando este entendimento, cito algumas decisões no mesmo sentido proferidas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, inclusive em situações análogas envolvendo a própria recorrente em anos-calendários distintos aos tratados neste julgamento. Vejamos:

*Número do Recurso: 145562 - Câmara: SEXTA CÂMARA
Número do Processo: 18471.002385/2004-09 - Tipo do Recurso:
DE OFÍCIO Matéria: IRF Recorrente: 2ª TURMA/DRJ-RIO DE
JANEIRO/RJ I Recorrida/Interessado: WHITE MARTINS
GASES INDUSTRIAIS LTDA - Data da Sessão: 28/05/2008 -
Relator: Gonçalo Bonet Allage Decisão: Acórdão 106-16910
Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR
UNANIMIDADE.*

*Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR
provimento ao recurso de ofício. Fez sustentação oral pelo
recorrente a Sra. Mariana Barreira Jatahy, OAB/RJ nº 140.168.*

*Ementa: 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.*

*Número do Recurso: 129599 - Câmara: SEXTA CÂMARA
Número do Processo: 15374.002027/2001-55 Tipo do Recurso:
DE OFÍCIO Matéria: IRF Recorrente: DRJ-RIO DE
JANEIRO/RJ - Recorrida: COMPANHIA HOTÉIS PALACE S.A.
- Data da Sessão: 05/11/2008 - Relator: Giovanni Christian*



Nunes Campos - Decisão: Acórdão 106-17142 - Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Fez sustentação oral pelo recorrente o Sr. Pedro Wehrs do Vale Fernandes, OAB/RJ nº 124.385.

Ementa: 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.

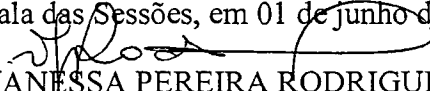
Número do Recurso: 153956 - Câmara: QUARTA CÂMARA - Número do Processo: 18471.000231/2002-11 - Tipo do Recurso: DE OFÍCIO - Matéria: IRF - Recorrente: 6ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I - Recorrida: SANOFI SYNTHELABO LTDA - Data da Sessão: 24/01/2008 - Relator: Pedro Paulo Pereira Barbosa - Decisão: Acórdão 104-23000 Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Ausente o Conselheiro Remis Almeida Estol.

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Ano-calendário: 1997 e 1998 IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - REGISTRO CONTÁBIL DE DESPESA - REGIME DE COMPETÊNCIA - DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DA RENDA - INOCORRÊNCIA - O simples crédito contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor, não se configurando, portanto, o fato gerador do Imposto de Renda. Recurso de ofício negado.

Assim, diante de todo o exposto **DOU PROVIMENTO DO RECURSO** do contribuinte.

Sala das Sessões, em 01 de junho de 2009 01/06/2009


VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE