



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**QUARTA CÂMARA**

---

<b>Processo n°</b>	19515.001854/2002-10
<b>Recurso n°</b>	151.998 De Ofício
<b>Matéria</b>	IRF - Ano(s): 1997 a 2002
<b>Acórdão n°</b>	104-22.604
<b>Sessão de</b>	12 de setembro de 2007
<b>Recorrente</b>	5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I
<b>Interessado</b>	OKI DATA DO BRASIL LTDA

---

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - CRÉDITO CONTÁBIL - JUROS - O simples crédito contábil de obrigação contratual (pagamento de juros), antes da data do seu vencimento, não implica em disponibilidade econômica ou jurídica para o credor, logo não há fato gerador a autorizar a incidência do IRF.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício, interposto por OKI DATA BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da QUARTA 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. O Conselheiro Gustavo Lian Haddad votou pela conclusão.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente

  
HELOÍSA GUARITA SOUZA

Relatora

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Antonio Lopo Martinez, Renato Coelho Borelli (Suplente convocado) e Remis Almeida Estol. Ausente justificadamente o Conselheiro Marcelo Neeser Nogueira Reis.

Handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'pl'.

Handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'AP'.

## Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 26/42) lavrado contra a contribuinte OKI DATA DO BRASIL LTDA., inscrita no CNPJ/MF sob nº 01.619.318/0001-18, para exigir crédito tributário de IRF, no valor total de R\$ 1.347.888,54, em 20.12.2002, por falta de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre valores creditados de juros de empréstimo do exterior, nos anos calendários de 1997 a 2002. Segundo consta da peça básica, contratualmente, o imposto de renda é por conta do devedor, ficando sujeito ao reajuste dos rendimentos, tendo sido considerados os registros contábeis mensais (créditos).

A fundamentação legal está calcada, em essência, nos artigos 702 e 725 do RIR/99; PN Cosit nº 02/95; artigo 77, inciso III, do Decreto-Lei nº 5844/43; artigo 149, da Lei nº 5172/66; artigo 889, do RIR/94 e no artigo 841 do RIR/99.

Intimado pessoalmente em 20.12.2002 (fls. 37), a Contribuinte apresentou sua impugnação em 20.01.2003 (fls. 45/60), acompanhada dos documentos de fls. 61/163, cujos principais fundamentos estão fielmente sintetizados pelo relatório do acórdão de primeira instância, o qual adoto (fls. 175/177):

### *"PRELIMINAR – DA DECADÊNCIA*

*7. O IRRF é tributo sujeito ao lançamento por homologação, e, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, caso não haja a constituição do crédito tributário, o Erário está impedido de constituí-lo após 5 anos da ocorrência do fato gerador. A jurisprudência do Conselho de Contribuintes é pacífica nesse sentido.*

*8. Apenas as obrigações cujos fatos geradores ocorreram após dezembro de 1997 poderiam ter os respectivos créditos constituídos por meio do lançamento de ofício.*

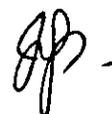
*9. Demonstrada a ocorrência da tentativa de constituição de crédito tributário decaído, pede-se o cancelamento integral da exigência materializada no presente Auto de Infração, pois retira-lhe o atributo de determinação da matéria tributável e o do montante devido, pressupostos necessários ao lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN.*

### *MÉRITO*

*10. Entre os anos-calendário de 1997 e 1998 a contribuinte realmente contraiu empréstimos no exterior com a empresa Oki Data Américas Inc. O ingresso de divisas foi devidamente registrado no BACEN, conforme certificados de registro em anexo (doc. 04, fls. 99 a 127).*

*11. Também é correto que sobre os valores dos empréstimos incidiam juros compensatórios, estipulados contratualmente, e se sujeitam à incidência de imposto de renda.*

*12. Constam em todos os certificados de registro (item 9) as condições de pagamento do principal e dos juros. Em todas as*



*operações de mútuo a obrigatoriedade do pagamento dos juros ocorria anualmente (e não mensalmente).*

*13. Entendeu o Auditor Fiscal que, mensalmente, ocorria o fato gerador do IRRF. A autoridade administrativa considera que um simples crédito contábil consiste na ocorrência do fato gerador do IRRF, em total descompasso com o disposto no artigo 43 do CTN.*

*14. Para a verificação de quando ocorre a aquisição jurídica de renda da pessoa jurídica domiciliada no exterior, há que se analisar a natureza e as cláusulas do contrato de mútuo.*

*15. A obrigação só poderá ser exigível depois de decorrido o prazo estabelecido no contrato. É sob esse enfoque que o conceito do termo "creditado", constante do artigo 702 do RIR/99, deve ser analisado.*

*16. Não é possível considerar que um lançamento contábil consista na aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Caso se admita, por absurdo, que o crédito contábil seja fato gerador, a contrario sensu, a falta de lançamento em conta (escrituração) acarretaria a não incidência tributária.*

*17. O crédito contábil antes do vencimento anual dos juros não altera a periodicidade da ocorrência do fato gerador, de modo que, tanto os juros, quanto o IRRF, que nada mais é que seu acessório, continuam sendo devidos nos termos especificados nos certificados de registro junto ao BACEN. Ao credor não é possível exigir esses juros antes de vencer o ano, o que confirma a falta de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda.*

*18. O Primeiro Conselho de Contribuintes já se pronunciou acerca da ocorrência do fato gerador em caso análogo (cópia da decisão às fls. 128 a 141, sintetizado às fls. 55 e 56).*

*19. Sendo o fato gerador do IRRF anual, também a base de cálculo (aspecto quantitativo do fato gerador) deve ser determinada anualmente. Estando a base de cálculo intimamente ligada ao aspecto material do fato gerador, não há como a primeira ser corretamente determinada quando o segundo foi considerado de forma equivocada; ou seja, como entendeu-se que o fato gerador ocorreu em períodos mensais, e não anuais, a base de cálculo também foi determinada mensalmente, e não anualmente.*

*20. Como consequência da determinação mensal da base de cálculo do tributo, tem-se que o aspecto quantitativo do fato gerador foi apurado em desconformidade com a legislação tributária, pois o Auditor Fiscal ignorou o mandamento legal constante do artigo 143 do CTN, que prevê a utilização da taxa de câmbio do dia da ocorrência do fato gerador.*

*21. Como no lançamento de ofício a moeda estrangeira não foi convertida para o valor em reais correspondente aos dias das ocorrências dos fatos geradores, houve erro não só na consideração dos fatos geradores, como também na identificação da base de cálculo,*



*não cumprindo o presente Auto de Infração o objetivo constante do artigo 142 do CTN.*

**PEDIDO**

*22. Por todo o exposto, demonstrada em preliminar a indeterminação da matéria tributável e do montante devido, por conter pretensos créditos tributários decaídos, solicita a impugnante o cancelamento do Auto de Infração, por ser nulo.*

*23. Caso assim não se entenda, solicita-se a análise do mérito, de onde transparece a insubsistência e a improcedência do Auto de Infração, em face dos equívocos conceituais cometidos."*

Analisando esses argumentos, A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, por intermédio da sua 5ª Turma, à unanimidade de votos, considerou o lançamento totalmente improcedente. Trata-se do acórdão nº 9.396, de 11.04.2006 (fls. 174/179), cujas razões de decidir estão condensadas na sua ementa (fls. 174):

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

*Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002*

*Ementa: CRÉDITO CONTÁBIL. IRRF. NÃO INCIDÊNCIA.*

*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. 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.*

*Lançamento Improcedente."*

Desta decisão, em razão do crédito tributário exonerado ser superior ao limite de alçada de R\$ 500.000,00, fixado pela Portaria MF nº 375, de 07.12.2001, foi interposto recurso de ofício, do que foi o Contribuinte intimado em 26.05.06, por AR (fls. 195).

É o Relatório.



## Voto

Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA, Relatora

O recurso de ofício preenche os requisitos da Portaria n.º 375, de 07.12.2001, eis que o crédito tributário exonerado é superior a R\$ 500.000,00. Dele, então, tomo conhecimento.

Entendo que não há reparos a serem feitos no acórdão de primeira instância, cuja conclusão, frise-se, foi seguida à unanimidade dos membros da 5ª Turma da DRJ de São Paulo – SP I.

A matéria em questão é de pleno conhecimento deste Conselho de Contribuintes, especialmente desta Câmara. Diz respeito à não incidência do IRF sobre meros créditos contábeis, que não representam efetiva disponibilidade econômica ou jurídica para a parte beneficiária. No caso concreto, trata-se de pagamentos de juros de empréstimos contraídos no exterior, cujas obrigações foram contabilizadas antes da data dos seus respectivos vencimentos mensais.

Em outra oportunidade, já me manifestei especificamente sobre essa situação, em caso bastante análogo ao presente, cuja decisão resultou no acórdão n.º 104-22139, de 07.12.2006, unânime, cuja ementa é a seguinte:

*“IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - PAGAMENTO DE ROYALTIES A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR - O simples crédito contábil de obrigação contratual sujeita à condição suspensiva não implica em disponibilidade econômica ou jurídica para o credor, situado no exterior, enquanto não implementada a sua condição. Logo, não há fato gerador a autorizar a incidência do IRF. Recurso provido.”*

Do seu conteúdo, extraio as seguintes considerações, em tudo aplicáveis ao caso concreto:

*“Matéria de todo semelhante foi julgada por esta E. Câmara, na sessão de 27 de abril de 2006. Tratava-se de provisão contábil de juros e correção cambial em empréstimo que só se venceria bem posteriormente, quando a obrigação realmente se tornaria exigível pelo credor.*

*Resultou no Acórdão n.º 104-21.549, unânime, sendo relator o E. Conselheiro Nelson Mallmann, o qual, com brilhantismo, enfrentou a situação. Com a devida permissão, transcrevo partes do voto, que melhor permitirão o conhecimento do tema:*

*‘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 deverão 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.*

...

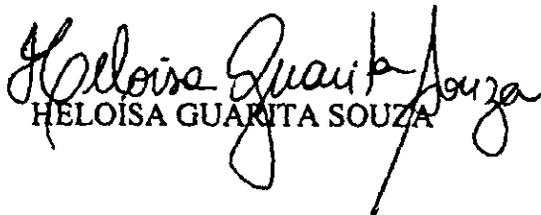
*A disponibilidade jurídica só existe quando o beneficiário do rendimento dispõe de título, não sujeito à condição, termo ou modo, para realizar seu direito de crédito, convertendo a disponibilidade jurídica em disponibilidade econômica' ”.*

O acórdão recorrido vai na mesma linha das conclusões acima transcritas.



Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso de ofício e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2007

  
HELOISA GUARITA SOUZA