



Solução de Divergência nº 26 - Cosit

Data 31 de outubro de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

FATO GERADOR. MOMENTO DE OCORRÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. DE NATUREZA PROFISSIONAL. IMPORTÂNCIAS CREDITADAS

Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto de renda na fonte, no caso de importâncias creditadas, na data do lançamento contábil efetuado por pessoa jurídica, nominal ao fornecedor do serviço, a débito de despesas em contrapartida com o crédito de conta do passivo, à vista da nota fiscal ou fatura emitida pela contratada e aceita pela contratante.

A retenção do imposto de renda na fonte, incidente sobre as importâncias creditadas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, se dará na data da contabilização do valor dos serviços prestados, considerando-se a partir desta data o prazo para o recolhimento.

Dispositivos Legais: Art. 647 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999); Parecer Normativo CST nº 07, de 02/04/86; Parecer Normativo CST nº 121, de 31 de agosto de 1973 e arts. 43, 114, 116, incisos I e II, e 117, incisos I e II, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Relatório

Trata-se de representação formulada pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal da 1ª Região Fiscal (SRRF01/Disit), com base no art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, encaminhada a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) pela Chefe da SRRF01/Disit, reconhecendo a existência de conflito entre as Soluções de Consulta abaixo analisadas.

2. Segundo SRRF01/Disit, a Solução de Consulta SRRF01/DISIT nº 60, de 18 de agosto de 2011, conclui que o mero lançamento contábil não tem o poder de configurar o fato gerador do tributo, visto que o beneficiário terá que possuir (adquirir) disponibilidade econômica ou jurídica do produto de seu serviço profissional, ao passo que a Solução de

Consulta SRRF08/DISIT nº 338, de 10 de dezembro de 2002, conclui que ocorrendo em primeiro lugar o crédito contábil das referidas importâncias, nominal a beneficiária, incondicional e não sujeito a termo, configura-se o fato gerador, devendo ser retido o imposto neste momento.

3. Transcrevem-se a seguir as ementas das soluções apontadas como divergentes:

Solução de Consulta SRRF01/DISIT nº 60, de 18 de agosto de 2011

Ocorrendo em primeiro lugar o crédito das importâncias devidas a pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, nominal às beneficiárias, incondicional e não sujeito a termo, configura-se o fato gerador, devendo ser retido o imposto neste momento.

O mero lançamento contábil não tem o poder de configurar o fato gerador do tributo. O beneficiário terá que possuir (adquirir) disponibilidade econômica ou jurídica do produto de seu serviço profissional.

Solução de Consulta SRRF08/DISIT nº 338, de 10 de dezembro de 2002

A retenção do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias devidas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (auditoria) deve ser feita quando da ocorrência do fato gerador, que corresponde ao pagamento ou crédito, o que ocorrer primeiro.

Ocorrendo em primeiro lugar o crédito contábil das referidas importâncias, nominal a beneficiária, incondicional e não sujeito a termo, configura-se o fato gerador, devendo ser retido o imposto neste momento.

4. De acordo com o consulente destinatário da Solução de Consulta SRRF01/DISIT nº 60, de 2011, o fato gerador ocorreria no momento do lançamento contábil em despesa, que segue o princípio contábil da competência, independentemente de a contrapartida da despesa ser uma provisão, ou ainda, da não apresentação da nota fiscal pelo prestador do serviço.

5. Argumenta SRRF01/DISIT que o simples registro da obrigação em conta de provisões, ou outra conta genérica não configura crédito a favor do beneficiário, nem pode ser considerada a despesa como incorrida, porque esses valores não apresentam a certeza e a liquidez necessárias à configuração do fato gerador do imposto de renda. Portanto, o simples lançamento contábil não tem o poder de configurar o fato gerador do tributo. O beneficiário terá que possuir (adquirir) disponibilidade econômica ou jurídica do produto de seu serviço profissional. Ressalta-se que o fato gerador diz respeito à receita do contribuinte e não é o ato da fonte pagadora como o reconhecimento da despesa em sua contabilidade que configurará o fato gerador. Confirma tal entendimento, por exemplo, o § 2º do art. 70 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, abaixo reproduzido:

“Art 70.A multa ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, a beneficiária pessoa física ou jurídica, inclusive isenta, em virtude de rescisão de contrato, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º A responsabilidade pela **retenção e recolhimento** do imposto de renda é da **pessoa jurídica** que efetuar o pagamento ou crédito da multa ou vantagem.

§ 2º O imposto **será retido na data do pagamento ou crédito** da multa ou vantagem. (grifo do original)”

5.1 Acrescenta que as importâncias creditadas, mencionadas no art. 647 do Decreto nº 3.000/1999, correspondem ao ato (ativo e positivo) da fonte pagadora da renda ou provento, de colocar a respectiva importância à disposição do beneficiário, para que ele receba o que lhe é devido.

5.2 Finalmente assim dispõe a SRRF01/DISIT “conclui-se que o crédito mencionado no art. 647 do Decreto nº 3.000, de 1999 é aquele colocado à disposição do prestador de serviço de natureza profissional, isto é, em nome do beneficiário, sendo o crédito incondicional, ou seja, não sujeito a termo, e, portanto, inteiramente à disposição do beneficiário. Portanto, o simples lançamento contábil, não tem o poder de configurar o fato gerador do tributo, uma vez que o fato gerador é configurado pela aquisição, pelo prestador de serviço, de disponibilidade econômica ou jurídica do produto de seu serviço profissional, isto é, quando efetivamente receber a devida importância a que tem direito.” (grifo nosso)

5.3 Pelo que se depreende da conclusão acima, nada obstante a SRRF01/DISIT ter afirmado que o fato gerador do IRRF é a aquisição pelo prestador do serviço, de disponibilidade jurídica ou econômica do produto do serviço profissional, finaliza afirmando que a disponibilidade econômica se adquire quando efetivamente o prestador recebe a importância a que tem direito, o que, na verdade, configura pagamento e não crédito, o que faz com que tal conclusão vá de encontro à ementa da solução de consulta.

5.4 Verifica-se ainda que a conclusão da Solução de Consulta SRRF01/DISIT nº 60, de 2011, embora não tenha citado nos fundamentos da Solução de Consulta, se pautou no Parecer Normativo CST nº 127, de 19 de dezembro de 2004, o qual foi destinado a analisar questões relativas a rendimentos pagos ou creditados à pessoas físicas, que de modo geral não causa dificuldade, ante ao fato de o crédito ocorrer por ocasião da contabilização, pela pessoa jurídica, da folha de pagamento nominal ao empregado, por força do regime de competência, o que faz com que o fato gerador da retenção do imposto de renda ocorra no mês da contabilização da folha de pagamento, independentemente da data do pagamento do salário, nesse caso, sim, o crédito é incondicional, ou seja, não sujeito a termo, e, portanto, inteiramente à disposição do beneficiário.

6. Por outro lado, na Solução de Consulta SRRF08/DISIT nº 338, de 10 de dezembro de 2002, a **consulente solicita** orientação sobre a interpretação da legislação do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte incidente sobre serviços prestados por pessoa física, não obstante informar que recebeu uma nota fiscal de serviço de auditoria, prestado por pessoa jurídica, cuja emissão se deu em 04 de julho de 2002, com vencimento para 15 de agosto de 2002.

6.1. Acrescenta como subsídio que, tomando-se por base o parágrafo único do art. 38 do Decreto nº 3.000, de 1999, e os esclarecimentos contidos no Parecer Normativo CST nº 121, de 1973, entende que o fato gerador do imposto se deu em 05 de agosto de 2002, data do crédito - registro contábil - e que o recolhimento deve ser em 14 de agosto de 2002, já que o período de apuração está compreendido entre 04 e 10 de agosto de 2002.

6.2. Argumenta em sua defesa que o fato gerador de rendimento pago à pessoa jurídica ocorre (i) no pagamento do rendimento na hipótese de pagamento a título de indenização por lucros cessantes decorrente de sentença judicial; e (ii) no pagamento ou crédito do rendimento, o que ocorrer primeiro nas demais hipóteses, observando-se:

a) que considera-se pagamento do rendimento a entrega de recursos, inclusive mediante crédito em instituição financeira, a favor do beneficiário (art. 38, parágrafo único, do Decreto nº 3.000, de 1999);

b) que entende-se por crédito o registro contábil, efetuado pela fonte pagadora, pelo qual o rendimento é colocado, incondicionalmente, a disposição do beneficiário (Parecer Normativo CST nº 121, de 1973).

6.3. Analisando o procedimento adotado pela consultante, a SRRF08/DISIT inicialmente esclarece que a forma de tributação prevista no parágrafo único do art. 38 do Decreto nº 3.000, de 1999, é aplicável somente quando o beneficiário for pessoa física, valendo-se, a seguir, do entendimento do Parecer Normativo CST nº 121, de 31 de agosto de 1973, que ao definir a diferença entre pagamento e crédito, para fins de incidência do imposto na fonte sobre salários, assim esclarece:

“Dispõe o art. 118 do RIR, aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966, que o imposto sobre os rendimentos do trabalho assalariado deverá ser recolhido pela fonte pagadora dentro do mês seguinte àquele em que houver sido efetuado o pagamento ou crédito aos beneficiários.

Claro está que o regulamento aí se refere aos créditos incondicionais, não sujeitos a termo, e, portanto, inteiramente à disposição do beneficiário, e não os condicionados ou com vencimento previamente ajustado, porque estes não estão, ainda, juridicamente, à disposição do contribuinte.”

6.4. Ressalta a SRRF08/DISIT que o crédito deve ser nominal ao beneficiário e que o simples registro da obrigação em conta de provisões, ou outra conta genérica, não configura crédito a favor do beneficiário, nem pode ser considerada a despesa como incorrida, porque esses valores não apresentam a certeza e a liquidez necessárias à conformação do fato gerador do imposto de renda.

6.5. Assim concluindo a SRRF08/DISIT:

“Tendo a consultante, em obediência ao regime de competência, registrado em sua contabilidade, em 05 de agosto de 2002, os valores dos serviços de auditoria que se obrigou a pagar a outra pessoa jurídica, conclui-se que nesta data (registro contábil) ocorreu o fato gerador, devendo neste momento, reter o imposto nos termos do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 1999, e recolhê-lo até o terceiro dia útil da semana subsequente, conforme determina o inciso II do art. 865 do Decreto nº 3.000, de 1999.”

7. Analisando-se as ementas das soluções de consultas acima, verifica-se que a divergência é quanto ao fato de a primeira não admitir "o mero lançamento contábil" como ato constitutivo do fato gerador do tributo, e a segunda admitir o crédito contábil nominal ao beneficiário do rendimento como marco para a retenção do Imposto de Renda na Fonte, no caso de importâncias creditadas, a que se refere o art. 647 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

Fundamentos

8. A discussão decorre do disposto no art. 647 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), que estabelece;

*“Art.647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as **importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas**, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º)”.*

9. Com efeito, conforme já asseverava o Parecer Normativo CST nº 07, de 02/04/86 (DOU 08/04/86), que a identificação do momento do fato gerador do crédito não oferece a mesma facilidade do pagamento ou entrega, conforme disposto nos itens abaixo reproduzidos:

10. Cada pagamento, entrega ou crédito tipifica um fato gerador autônomo, no instante mesmo de sua verificação.

11. O pagamento e a entrega de quantias não envolvem maiores dificuldades na apuração de sua ocorrência temporal, visto que ambos só podem ser operacionalizados por meio de tradição. Portanto, a entrada dos recursos na empresa beneficiária marca o momento da ocorrência do respectivo fato gerador.

12. Com respeito ao crédito, porém, não ocorre similar facilidade. Enquanto o pagamento e a entrega dizem respeito à aquisição da disponibilidade econômica de renda, o crédito está atrelado à aquisição da disponibilidade jurídica dessa mesma renda, tudo segundo o recorte de fato gerador do imposto de renda perfilhado pelo Código Tributário Nacional.

(...) (grifou-se)

10. Nesse sentido, estabelecem os arts. 43, 114, 116, incisos I e II, e 117, incisos I e II, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), relativamente ao fato gerador do imposto de renda, ora transcritos:

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a **aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica***

(...):

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal **é a situação definida em lei** como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

.....
Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.(grifou-se).

11. Dessa forma, não há que se falar em fato gerador do imposto de renda em relação as importâncias creditadas a que se refere o art. 647 do RIR, de 1999, sem observância dos pressupostos estabelecidos nos dispositivos acima citados, em especial o disposto no inciso II, art. 116.

12. Antes, porém, para se entender a intenção do legislador ao referir-se “as importâncias creditadas”, é preciso buscar o conceito da expressão “creditada” à vista dos princípios contábeis.

13. De pronto, infere-se que não se trata apenas do crédito em instituição financeira, a favor do beneficiário, a que se refere o art. 38, parágrafo único, do RIR/99, não obstante tratar esse artigo de rendimentos de pessoas físicas aplica-se aos rendimentos dos beneficiários pessoas jurídicas.

13.1. Visto que se enquadra no conceito de pagamento um crédito na conta bancária do prestador do serviço ou o registro contábil a crédito em conta de passivo (inclusive do Imposto de renda a Recolher), em contrapartida a um débito em conta de despesa pelo valor total dos serviços prestados. No segundo caso, por ocasião do recolhimento, ocorrerá um crédito na conta bancária e débito na conta de passivo e do Imposto de Renda a Recolher, fechando-se assim a equação contábil.

14. Para se compreender o significado da expressão “importância creditada” necessário se faz entender o “regime de competência”, que se refere, em linhas gerais, ao momento. “Competência” é quando uma prestação torna-se devida (creditada), ou seja, uma pessoa física ou jurídica passa a ser credora dessa prestação (exemplo, por ter prestado um serviço), no momento em que essa prestação é paga, isto é, quando o credor tem sua prestação satisfeita, passa a existir o “caixa”.

15. José Carlos Marion ao se posicionar em relação a esta distinção, assim discorreu:

“Diante do Regime de Competência dos Exercícios (Princípio Básico), a Contabilidade considera a Receita gerada em determinado exercício social, não importando o recebimento da mesma. (...) No que tange à Despesa, o raciocínio é o mesmo: importa a despesa consumida (incorrida) em determinado período contábil, sendo irrelevante o período de pagamento. (...) Se consumirmos uma despesa no mês de setembro cujo pagamento foi fixado para dezembro, admitindo-se que o resultado seja apurado mensalmente, a referida despesa será alocada (apropriada), considerada para o mês de setembro (mês do consumo) e não dezembro (mês do pagamento). A despesa compete a setembro.” (Contabilidade Empresarial, 8ª ed., São Paulo: Atlas, 1998, p. 96)

16. Isto significa dizer que, mesmo no caso de ser estabelecido pelo contrato um prazo posterior para o pagamento da remuneração, é com o crédito contábil que se configura a situação jurídica disposta no inciso II, art. 116, ou seja, o fato jurídico da prestação de serviço, com o débito em despesa do valor da remuneração, no patrimônio jurídico do tomador do serviço, que tem o dever jurídico de pagá-la, e o correspondente crédito a favor do prestador de serviço, o qual tem o direito subjetivo de recebê-lo.

17. Vale registrar que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº 750, der 1993, considera o regime de competência como um dos princípios fundamentais da contabilidade, ao dispor que “*o princípio da competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento*”.

18. Diante disso, e não obstante ser a Nota Fiscal o documento hábil por meio do qual o contratado efetivamente dá conhecimento ao contratante que o serviço foi prestado, mediante o lançamento contábil de crédito em conta de receita e débito de um direito (exemplo, contas a receber), do valor correspondente aos serviços contratados, é através do lançamento contábil em contas de despesa, tendo como contrapartida Contas a Pagar, nominal ao fornecedor do serviço, que o contratante reconhece a efetiva prestação do serviço e o valor a ser pago. Antes disso, porém, o contratante pode questionar, não só o valor constante da Nota Fiscal como a efetiva prestação do serviço, o que pode ensejar por parte do prestador do serviço os procedimentos fiscais necessários com vista a anulação total ou parcial do documento fiscal emitido.

19. Dessa forma, é mediante o lançamento contábil, em contas a pagar, nominal ao fornecedor do serviço, à vista da nota fiscal ou fatura emitida pelo contratado e aceita pelo contratante, que se configura o crédito a que se refere o art. 647 do RIR/1999.

19.1. Entretanto, se o registro contábil ocorrer somente no vencimento do título, juntamente com o pagamento, o fato gerador será o pagamento e não o crédito, visto que este ocorreu primeiro.

20. Portanto, considerando que a responsabilidade tributária é do contratante do serviço, é na data da contabilização, reconhecendo o crédito a favor do contratado, que se dará a retenção do IRRF, mediante o lançamento a débito de despesas, do valor dos serviços prestados, em contrapartida com os lançamentos à crédito de Contas a Pagar (valor dos serviços menos o imposto retido), e crédito de Imposto de Renda a Recolher (valor do imposto retido), que começará a contagem de prazo para o recolhimento.

21. Ademais, é a partir deste momento que o contratado poderá se creditar do imposto retido, como antecipação do devido, na forma do art. 650 do RIR de 1999, bem como poderá utilizá-lo, deduzindo-o do apurado no respectivo período de apuração das receitas que sofreram a retenção.

Conclusão

22. Diante do exposto, pode-se concluir que:

22.1. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto de renda na fonte, no caso de importâncias creditadas, na data do lançamento contábil efetuado por pessoa jurídica, nominal

ao fornecedor do serviço, a débito de despesas em contrapartida com o crédito de conta do passivo, à vista da nota fiscal ou fatura emitida pela contratada e aceita pela contratante.

22.2. A retenção do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias creditadas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, se dará na data da contabilização do valor dos serviços prestados, contando-se a partir desta data a contagem do prazo para o recolhimento.

23. Desta forma, fica reformada a Solução de Consulta SRRF01/DISIT nº 60, de 18 de agosto de 2011, e mantida a Solução de Consulta SRRF08/DISIT nº 338, de 10 de dezembro de 2002.

À consideração superior

DANIEL ALVES RAMIRES
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

ALEXANDRE SERRA BARRETO
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração da Coordenadora da Cotir.

RICARDO SILVA DA CRUZ
AFRFB - Chefe da Dirpj

De acordo. Propõe-se o encaminhamento deste processo à Divisão de Tributação da SRRF 01, para dar ciência à interessada da reforma da Solução de Consulta nº nº 60, de 18 de agosto de 2011, com cópia para à SRRF na 8ª Região Fiscal, e às demais SRRF, para conhecimento e providências que se fizerem necessárias.

À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
AFRFB - Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Divergência e o encaminhamento proposto.

FERNANDO MOMBELLI
AFRFB - Coordenador-Geral de Tributação