



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.720826/2008-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.894 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2021
Recorrente NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2003

IRRF. ROYALTIES. FATO GERADOR. REMESSAS PARA O EXTERIOR. IMPOSTO CALCULADO TENDO COMO DATA DO FATO GERADOR A DATA DOS CRÉDITOS CONTÁBEIS. IMPOSSIBILIDADE.

O fato gerador do IRRF é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties a residentes no exterior. Não há fato gerador do tributo por mero lançamento contábil. A interpretação que deve ser dada à expressão "creditados" contida no art. 685 e repetida no art. 710 do RIR/99, no caso específico, é a data do vencimento da obrigação, momento a partir do qual há a disponibilidade econômica ao credor, pois só então o sujeito ativo tem direito de "exigir" o adimplemento do avençado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Barbara Santos Guedes (suplente convocada) e Luiz Augusto de Souza Goncalves.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-005.894 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10283.720826/2008-89

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão preferida pela 1ª Turma da DRJ/BEL (Acórdão 01-12.937, e-fls. 147 e ss.) que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela ora recorrente, mantendo parte do crédito tributário exigido.

Em apertada síntese, a Autoridade Lançadora identificou duas infrações em relação ao IRRF sobre royalties remetidos ao exterior. A primeira se refere ao momento da ocorrência do fato gerador. Ao lançar mensalmente o crédito na contabilidade, a Autoridade Lançadora considerou ocorrido o fato gerador, com fulcro no art. 710 do RIR/99, e não a data do efetivo pagamento, como o fez a contribuinte (coluna “d” da tabela abaixo). A segunda é referente a diferença de atualização do crédito pago em atraso, que se refere aos juros isolados, tendo em vista que a então fiscalizada não observara o prazo legal para recolhimento do IRRF, em função de “entendimento equivocado” quanto ao momento da ocorrência do fato gerador do imposto (coluna h).

CONTRIBUINTE : NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA CNPJ: 02.140.198/0001-34								
DEMONSTRATIVO DO IRRF E DOS JUROS DEVIDOS : ANO-CALENDÁRIO 2003								
(a) mês	(b) royalties	(c) IRRF apurado pelo fisco (15%)	(d) IRRF apurado pela empresa (15%)	(e=c-d) diferença apurada pelo fisco	(f) Juros apurados pela empresa (R\$)	(g) Juros apurados pelo fisco (R\$)	(h=g-f) dif. Juros a tributar	(i) percentual dos Juros *
Jan/03	5.795.616,35	869.342,45	-	-	-	262.019,81	-	34,14%
Fev/03	5.186.688,88	778.003,33	-	-	-	220.252,74	-	28,31%
Mar/03	5.203.669,61	780.550,44	-	-	-	207.080,03	-	26,53%
sub-total	16.185.974,84	2.427.896,23	2.427.896,23	(0,00)	598.719,21	689.352,58	90.633,37	
Abr/03	7.684.734,74	1.152.710,21	-	-	-	284.258,33	-	24,66%
Mai/03	10.032.173,13	1.504.825,92	-	-	-	341.445,01	-	22,69%
Jun/03	8.271.562,91	1.240.734,43	-	-	-	258.444,98	-	20,83%
sub-total	25.988.470,78	3.898.270,62	3.565.877,77	332.392,85	668.602,08	884.148,32	215.546,24	
Jul/03	9.683.864,84	1.452.579,73	-	-	-	272.358,69	-	18,75%
Ago/03	9.341.367,61	1.401.205,14	-	-	-	237.924,63	-	16,98%
Set/03	10.850.249,12	1.627.537,37	-	-	-	249.013,21	-	15,30%
sub-total	29.875.481,57	4.481.322,24	4.481.322,23	0,01	612.148,62	759.296,53	147.147,91	
Out/03	17.743.670,83	2.661.550,59	-	-	-	363.567,81	-	13,66%
Nov/03	13.568.184,39	2.035.227,66	-	-	-	250.740,04	-	12,32%
Dez/03	9.948.716,82	1.492.307,52	-	-	-	163.407,67	-	10,95%
sub-total	41.260.571,84	6.189.085,78	6.184.536,48	4.549,30	598.663,13	777.715,52	179.052,39	
total	185.360.426,22	16.996.574,85	16.659.632,71	336.942,14	2.478.133,04	3.110.512,95	632.379,91	
* percentual utilizado para cálculo dos juros, apurados pelo fisco, conforme espelhado nos valores da coluna (g).								

A contribuinte realizou os recolhimentos e compensações (com atraso, pagando juros e multa), considerando o termo inicial o mês subsequente ao vencimento, de acordo com a apuração trimestral:

Resumo dos Cálculos das MULTAS & JUROS - Retificacao dos valores de IRRF s/ Royalties 2003															
IRRF S/ ROYALTIES	Periodo	Cód. Trib	Tributo	Fato Gerador	Data Vecto	Data Pagto do DARF	Data do envio da DCOMP	Valor Principal	% Multa	Valor da Multa	% Juros	Valor dos Juros	Valor Principal com Multa&Juros	Observação	Responsável
	1o. Trimestre_03	422	IRRF	Abr_03	30/abr/03	20/set/04	xx	2.427.896,23	20%	485.579,25	24,66%	598.719,21	3.512.194,69	pagto em DARF	Hudson
	2o. Trimestre_03	422	IRRF	Jul_03	31/jul/03	20/set/04	xx	3.565.877,77	20%	713.175,55	18,75%	668.602,08	4.947.655,41	pagto em DARF c/ multa/juros (R\$518.193,71) e Compensação c/ Juros (R\$4.429.461,70)	
	3o. Trimestre_03	422	IRRF	Out_03	31/out/03	xx	20/set/04	4.481.322,23	20%	896.264,45	13,66%	612.148,62	5.989.735,29	Compensação com 3 DCOMP's c/ Juros/multa (R\$2.840.153,01, R\$1.716.784,55, R\$1.432.797,73)	
	4o. Trimestre_03	422	IRRF	Jan_04	30/jan/04	xx	20/set/04	6.184.536,48	20%	1.236.907,30	9,68%	598.663,13	8.020.106,91	Compensação com 3 DCOMP's c/ Juros/multa (R\$903.394,37, R\$4.915.114,22, R\$2.201.598,31)	
	Total							16.659.632,71		3.331.926,54		2.478.133,04	22.469.692,29		
Observação															

O Colegiado de origem exonerou parte do lançamento, créditos constituídos anteriormente à 01/08/2003 — data de ciência do Auto de Infração —, por entender que operou-se a decadência (valores constantes do 1º e do 2º trimestre da primeira tabela acima “Demonstrativo do IRRF e dos Juros Devidos: Ano-Calendarário 2003”).

Da Decisão da DRJ (Acórdão nº 01-12.937 – 1ª Turma DRJ/BEL, e-fls. 147 e ss.)

Transcrevo relatório da decisão de piso, o qual descreveu os fatos até aquele momento:

Trata o processo de auto de infração relativo Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF (Incidente sobre Remessas ao Exterior - Royalties), referente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2003, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 1.487.358,01, com os acréscimos legais cabíveis até 30/06/2008.

Em 01/08/2008, o sujeito passivo foi cientificado do lançamento (fl. 09) e, em 01/09/2008, apresentou impugnação de fls. 84 a 97, pela qual aduz, em síntese:

- 1) No que diz respeito à identificação do momento da ocorrência do fato gerador do IRRF sobre os royalties, sendo sua base de cálculo (os royalties) apurada trimestralmente, e não mensalmente, não pode haver a exigência do imposto sobre um valor que não tenha sido caracterizado como renda e que não se encontre ainda juridicamente ou economicamente disponível ao credor. O mero provisionamento contábil não é capaz, por si só, de configurar o fato gerador do IRRF, pois não altera o contrato fazendo com que surja o direito do credor;
- 2) No que tange ao recolhimento efetuado a menor, houve, sim, o recolhimento da diferença, inclusive em valor efetuado a maior, conforme demonstrado para a Fiscalização, mas injustificadamente, não aceito;
- 3) Não assiste razão à Fiscalização, na medida em que, ao contrário do que afirma o Auto de Infração, a Impugnante, ainda que tenha pago o tributo intempestivamente, considerou, como *dies a quo* para o cômputo dos juros de mora, a data da efetiva ocorrência do fato gerador do IRRF sobre as remessas de royalties, ou seja, na data de sua disponibilização ao credor internacional;
- 4) Ainda que isso não fosse verdadeiro, o que se admite apenas para argumentar, não poderia a Fiscalização assumir que meras apropriações contábeis, no resguardo do regime de competência, tenham o condão de caracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto definido no artigo 710 do RIR/99, sob o pretexto de se haver criado disponibilidade jurídica ou econômica dos royalties à empresa contratante titular dos direitos, ao alvedrio das disposições contratuais;
- 5) Para maior clareza, transcreve-se as cláusulas relevantes no que tange a definição dos royalties no contrato em tela: ***6.3.Os royalties apurados de acordo com a Cláusula 6.1 para cada Produto vendido, alugado ou por outra forma transferido ou colocado em utilização durante cada trimestre calendário durante o prazo do presente serão depositados em conta ou contas bancárias na Finlândia designadas por Nokia de tempos em tempos, trimestralmente, em dólares dos Estados Unidos, dentro de 30 (trinta) dias calendário a contar do final de cada trimestre calendário em que os produtos forem vendidos, alugados ou por outra forma transferidos ou colocados em utilização pela Licenciada. (fl. 52 - grifou-se);***
- 6) Sendo sua apuração trimestral, os royalties nascem trimestralmente. Ou seja, somente após o fechamento do trimestre é que os royalties existem. Sendo existentes, são passíveis de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, devendo o primeiro evento que ocorrer definir o momento da ocorrência do fato gerador do IRRF;
- 7) No caso concreto, o primeiro evento juridicamente relevante que torna os royalties existentes devidos, é o transcurso do prazo de 30 dias após o encerramento do

trimestre, na forma acima descrita. Antes desse interregno, os royalties existem, mas não são disponíveis, jurídica ou economicamente, ao credor;

- 8) Inobstante os robustos argumentos apresentados, caso seja outro o entendimento de V.Sas., é imperioso verificar que a disponibilidade jurídica ou econômica da renda auferida pela licenciadora não pode ocorrer antes do término do período de apuração, que, conforme a cláusula 6.3 do contrato, é trimestral. Admitir-se o contrário permitiria reconhecer que a cada venda de telefone celular haveria a caracterização dos royalties, acrescendo o patrimônio da credora, e, portanto, sendo devido o IRRF milhares de fatos geradores diários;
- 9) Isso pela simples e boa razão de que a renda decorrente do contrato de royalties ainda não foi configurada, sendo ela somente configurada no encerramento do trimestre. E, como se viu, somente após configurada a renda é que poderá haver a incidência da hipótese fática considerada suficiente para o surgimento da obrigação tributária;
- 10) Durante o ano-calendário de 2003, os valores relativos aos royalties apurados no 2º trimestre, foram remetidos em dois contratos de câmbio, um em 15 de outubro de 2003 e outro em 22 de outubro de 2003, nos valores líquidos de IRRF de R\$ 8.500.000,00 e R\$ 13.590.200,17, respectivamente (vide contratos de câmbio em docs. 02 e 03, respectivamente). Para o valor de R\$ 8.500.000,00, foi recolhido DARF de R\$ 1.510.456,23 (doc. 04), e para a remessa de R\$ 13.590.200,17 foi recolhido DARF de R\$ 2.055.421,54 (doc.05);
- 11) Sendo a licenciada responsável pelo valor do IRRF, o valor da remessa apresentada nos contratos de câmbio estava líquida dos efeitos do IRRF. Portanto, calculando-se o IRRF com base nos contratos de câmbio fechados, “por dentro”. Para fins de demonstração, tem-se que o valor do IRRF sobre a primeira remessa efetuada em 15 de outubro deveria ter sido de R\$ 1.500.000,00, enquanto que, sobre a segunda, de R\$ 2.398.270,62;
- 12) Em que pese haver efetuado um pagamento a maior de R\$ 10.456,23 na primeira remessa, a Impugnante, após o registro do câmbio da segunda remessa, viu-se impedida de proceder à remessa dos recursos sem antes proceder à complementação do recolhimento de IRRF, no valor de R\$ 342.849,08, em conformidade com o que dispõe o parágrafo único do artigo 716 do RIR/99;
- 13) Por isso, no dia 23 de outubro de 2003, ao proceder ao recolhimento, equivocou-se e recolheu valor calculado a maior, no valor total de R\$ 362.721,45 de principal. Importante notar que, como considerou a data de 22 de outubro como data de ocorrência do fato gerador, recolheu multa de mora calculada conforme legislação vigente, a 0,33% ao dia, no valor de R\$ 1.196,98 (fl. 30). O valor recolhido foi informado na respectiva DCTF (doc. 06), e não foi objeto de pedido de compensação;
- 14) Não há como se admitir a utilização da Taxa SELIC para o cálculo do crédito tributário lançado no Auto de Infração, devendo-se aplicar o percentual de 1% previsto no parágrafo 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional.

Por unanimidade de votos, a 1ª Turma da DRJ de Belém julgou procedente em parte o lançamento. A decisão foi assim ementada:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante

DECADÊNCIA. DECLARAÇÃO DE OFÍCIO.

Tratando-se de matéria de ordem pública, a decadência deve ser declarada de ofício, em qualquer fase processual, ainda que não alegada pelas partes envolvidas no litígio.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

A modalidade de lançamento se dá quando a contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa.

IRRF. FATO GERADOR.

O fato gerador do IRRF é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties. Dentre os vários momentos relacionados pela norma, prevalece o que primeiro ocorrer.

Do Recurso Voluntário (e-fls. 172 e ss.)

A recorrente reitera os argumentos, discorre acerca do fato gerador sobre royalties, do momento da incidência do IRRF, da inexistência da ocorrência do fato gerador do IRRF no provisionamento contábil, requerendo a total insubsistência do Auto de Infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

O cerne da questão se refere ao momento da ocorrência do fato gerador do IRRF, em relação aos valores mantidos pelo Colegiado *a quo*, quais sejam: R\$ 147.147,91 (set/03) e 179.052,39 (dez/03), que se referem os juros pelo discriminados na infração 02 do Auto de Infração (e-fls. 19/20). O julgador *a quo* entendeu que o valor de R\$ 4.549,30, referente ao IRRF do 4º Trimestre de 2003 não foi impugnado em primeira instância. Ainda, como relatado, a decisão de piso exonerou os créditos constituídos anteriormente à 01/08/2003 por entender que operou-se a decadência.

Os juros foram calculado pela empresa considerando o mês seguinte ao do vencimento da obrigação (fato gerador trimestral), até o efetivo pagamento que ocorreu em setembro de 2004 (*cf. relato fiscal – fl. 19*). O Auditor-Fiscal considerou mensalmente o cálculo do termo inicial dos juros o que gerou a diferença e o respectivo lançamento.

Em relação ao momento do fato gerador, a Autoridade Lançadora entendeu ser o “crédito contábil”, lançado mensalmente. Já a contribuinte alega ser a data do efetivo pagamento, conforme cláusula 6.3 do contrato, que se conclui trimestralmente. Explica:

- 15) Sendo sua apuração trimestral, os royalties nascem trimestralmente. Ou seja, somente após o fechamento do trimestre é que os royalties existem. Sendo existentes, são passíveis de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, devendo o primeiro evento que ocorrer definir o momento da ocorrência do fato gerador do IRRF;
- 16) No caso concreto, o primeiro evento juridicamente relevante que torna os royalties existentes devidos, é o transcurso do prazo de 30 dias após o encerramento do trimestre, na forma acima descrita. Antes desse interregno, os royalties existem, mas não são disponíveis, jurídica ou economicamente, ao credor;

Transcrevo abaixo o art. 710 que fundamenta o lançamento:

Subseção III - *Royalties*

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de *royalties*, a qualquer título (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 3º).

A interessada aponta a cláusula 6.3 do Contrato de Tecnologia (e-fls. 45 e ss.), alegando que o direito surge trimestralmente. Reproduz-se abaixo a referida cláusula (e-fl. 54):

6.3. **Pagamentos.** Os royalties apurados de acordo com a Cláusula 6.1 para cada Produto vendido, alugado ou por outra forma transferido ou colocado em utilização durante cada trimestre calendário durante o prazo do presente serão depositados em conta ou contas bancárias na Finlândia designadas por Nokia de tempos em tempos, trimestralmente, em dólares dos Estados Unidos, dentro de 30 (trinta) dias calendário a contar do final de cada trimestre calendário em que os Produtos forem vendidos, alugados ou por outra forma transferidos ou colocados em utilização pela Licenciada. Os royalties devidos por força da Cláusula 6.2 deverão ser pagos à licenciante quando devidos nos termos do respectivo contrato de licença e na forma especificada no mesmo ou, caso devam ser reembolsados a Nokia ou a suas Afiliadas, dentro de 30 (trinta) dias a contar de aviso por parte de Nokia ou de suas Afiliadas à Licenciada quanto ao valor devido.

Da leitura da cláusula acima, verifica-se que “os royalties são apurados de acordo com a cláusula 6.1 para cada produto vendido, alugado ou por outra forma transferido [...] e serão depositados em conta ou contas bancárias na Finlândia designadas por Nokia de tempos em tempos., 'trimestralmente, em dólares dos Estados Unidos, dentro de 30 (trinta) dias calendário a contar do final de cada trimestre calendário em que os Produtos forem vendidos [...]”.

Observa-se então que, caso o fato gerador seja considerando quando do crédito contábil, o lançamento deve ser mantido. Noutro sentido, caso a data da ocorrência seja o “fechamento do trimestre”, o crédito deve ser exonerado, tendo em vista a existência do recolhimento dos valores com juros e multa, conforme consta do Demonstrativo de fls. 31.

Essa questão já foi enfrentada por este Tribunal diversas vezes, perfazendo-se como posição dominante a que o fato gerador do IRRF (aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica) ocorre com o vencimento da obrigação e não com o lançamento contábil.

Reproduzo abaixo julgado sobre o tema:

Acórdão 9202-003.120 – 2ª Turma - CSRF (Sessão de 26 de março de 2014)

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 30/11/2001, 31/12/2001

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. REMESSAS PARA O EXTERIOR. IMPOSTO CALCULADO TENDO COMO DATA DO FATO GERADOR A DATA DOS CRÉDITOS CONTÁBEIS. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese de incidência exige que as importâncias sejam pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários domiciliados no exterior, por fonte situada no País.

As dicções "pagas", "creditadas", "entregues", "empregadas" ou "remetidas" não deixam dúvidas de que o beneficiário não residente tem que ter tido a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica do rendimento, conforme disciplina contida no art. 43 do CTN.

"A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos." (Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 243).

Não há fato gerador do imposto incidente na fonte quando as importâncias são contabilmente creditadas ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação, consoante os prazos ajustados em contrato. O simples crédito contábil, antes da data apazada 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.

Por si só, 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.

No caso dos autos, os rendimentos só passaram a ser devidos quando do vencimento previsto no contrato. Ora, por dedução lógica, o simples registro contábil, nos períodos questionados, não tem, por si só, o condão de modificar o prazo de vencimento da obrigação contratual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto a decadência. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

[...]

Voto

A outra questão discutida, se resume no a se definir quando que ocorre o fato gerador do imposto de renda retido na fonte de remessas para o exterior.

No acórdão recorrido considerou-se que o crédito contábil, sem a respectiva disponibilidade econômica ou jurídica, não teria o condão de configurar o fato gerador do IRRF; já no paradigma, o entendimento é no sentido de que ocorre o fato gerador do IRRF apenas com a contabilização a crédito do favorecido, independentemente da efetiva remessa do numerário.

[...]

Enfim, é entendimento que a disponibilidade econômica corresponde entrega do dinheiro; e a jurídica, ao crédito, isto é, a colocação da renda ou provento a 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 rendimentos, somente ensejará fato gerador de imposto se tiver ocorrido a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

O fato verdadeiramente inarredável é que o crédito contábil antes de vencido o prazo contratual não propiciou ao credor do exterior o direito de exigir esses valores antes do prazo de vencimento. O que implica dizer que esse credor não adquiriu a correspondente disponibilidade jurídica muito menos a disponibilidade econômica.

Precedentes neste sentido:

"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."

(Acórdão n.o 106-16.910, da 6a Câmara do 1o Conselho de Contribuintes, PAF n.o 18471.002385/2004-09, relator: conselheiro Gonçalo Bonet Allage, data da sessão: 28/05/2008)

"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR - 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. O registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos. Recurso provido."

(Acórdão n.º 106-16.071, da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, PAF n.º 13808.005907/2001-19, relatora: conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto, data da sessão: 24/01/2007)

"IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - JUROS E CORREÇÃO PELA VARIAÇÃO CAMBIAL DECORRENTE DE EMPRÉSTIMO DE PESSOA JURÍDICA SITUADA NO EXTERIOR COM CLÁUSULA DE VENCIMENTO EM 10 ANOS - ENCARGOS FINANCEIROS LANÇADOS ATRAVÉS DE CRÉDITOS CONTÁBEIS REGISTRADOS EM DATA ANTERIOR AO VENCIMENTO DO EMPRÉSTIMO - FATO GERADOR - Não há fato gerador do imposto de renda incidente na fonte quando os juros e a correção pela variação cambial são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação. O simples crédito contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor. O fato gerador do imposto na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica. Recurso provido."

(Acórdão n.º 104-21549, da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, PAF n.º 15374.001719/2002-67, relator: conselheiro Nelson Mallmann, data da sessão: 27/04/2006)

Acerca da controvérsia ora sob análise podem ser tiradas algumas conclusões:

- 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" indica que o imposto é devido no momento em que o rendimento se torna juridicamente disponível;

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

Ou seja, não há fato gerador do imposto incidente na fonte quando as importâncias são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação, consoante os prazos ajustados em contrato 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.

Portanto, há de se concluir que, por si só, 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.

No caso dos autos, os rendimentos só passaram a ser devidos quando do vencimento previsto no contrato. Ora, por dedução lógica, o simples registro contábil, nos períodos questionados, não tem, por si só, o condão de modificar o prazo de vencimento da obrigação contratual.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire

Questão semelhante já foi tratada por esta Turma de Julgamento, no voto vencedor do I. Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, o qual expõe de forma sublime considerações acerca do crédito e do fato gerador do IRRF:

Acórdão nº 1401-004.138 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Em que pese o articulado voto do Relator, entendo de outra maneira o tratamento dado ao dispositivo legal do presente lançamento.

De se explicar.

Como relatoriado, o deslinde do litígio cinge-se em saber se o que consta no texto da norma legal constante do art.685 do RIR/99, mais especificamente pela expressão creditados, então ali consignada, refere-se a um crédito contábil (posição assumida pelo autor do lançamento fiscal e ratificada pelo Relator) ou de um crédito bancário, que parece ser a posição da Recorrente, tendo ressaltado em seu recurso que não houve fato gerador de IRRF uma vez que não pagou, remeteu e nem creditou os valores apontados no Auto de Infração.

De se reproduzir o que consta na referida norma:

“Art.685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art.100, Lei nº 3.470, de 1958, art.77, Lei nº 9.249, de 1995, art.23 e Lei nº 9.779, de 1999, art.7º e 8º).” [...]

A questão concernente ao conceito de creditadas requer uma análise mais acurada, em face da ambiguidade da palavra creditados, que já não é o caso das demais expressões observadas na norma supra: proventos pagos, entregues, empregados ou remetidos, nos conduzem a ideia de que as importâncias, que no caso aqui seriam remessas por pagamentos a título de locação de equipamentos, efetivamente saíam do País e, portanto, claro estaria a ocorrência do fato gerador do IRRF.

Em assim sendo, o melhor entendimento que se pode atribuir ao termo creditados, na norma supra, é aquele no sentido de que o crédito (remessa de valores/pagamentos, no caso) já estaria à disposição do beneficiário (que alugou os equipamentos), sem qualquer restrição ao seu recebimento, ou seja, o devedor já teria colocado à disposição do credor a importância pactuada, já teria creditado os rendimentos (os pagamentos de locação, no caso), o que se supõe a disponibilização dos valores ao credor pela fonte pagadora (contribuinte) sem qualquer óbice quanto ao seu pagamento. Assim entendido, o termo creditadas guarda consonância com os demais termos consignados na norma: pagas, entregues, empregadas ou remetidas, todas são no sentido de que efetivamente houve a disponibilização dos rendimentos ao credor.

Na sua obra Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Mary Elbe Queiroz faz uma análise criteriosa dos termos pagamento, crédito, remessa, entrega ou emprego que, apesar de estar se referindo ao imposto de renda da pessoa física, entendo que suas conclusões acerca destas expressões se adequam inteiramente ao sentido que estão configuradas no art.685 do RIR/99, supra transcrito.

Especificamente quanto ao termo crédito, assim se posicionou (pág.203):

Crédito

O vocábulo crédito deriva do latim *creditum*, de *credere* (confiar emprestar dinheiro). Crédito significa o direito subjetivo do sujeito ativo (credor) de uma obrigação que lhe possibilita poder exigir o objeto prestacional do sujeito passivo.

O vocábulo crédito é multívoco e comporta várias significações: i) em sua acepção econômica, é a confiança que uma pessoa deposita em outra, a quem entrega coisa sua, para que, em futuro, receba dela coisa equivalente; ii) sob a ótica jurídica, seria o direito que tem um pessoa de exigir de outra o cumprimento de obrigação contraída – tanto serve para indicar o direito de cobrar uma dívida ativa, como pode significar o próprio crédito ou o título de crédito; iii) na técnica da escrituração mercantil, é utilizado como o lançamento de haver, feito em qualquer conta de uma escrita comercial ou a soma líquida (resultado balanceado) anotado no haver da mesma conta; iv) pode ser visto como o montante da própria dívida ou do haver registrado.

[...]

Não se equipara ao crédito, previsto como hipótese de incidência para a tributação pelo IR na fonte, o simples lançamento contábil do devedor em favor do beneficiário do rendimento ou o vencimento da obrigação. O vencimento da obrigação, previsto em contrato, apesar de tornar exigível o respectivo direito, não tem o condão de representar a percepção e a disponibilização do rendimento em favor do seu beneficiário.

O registro na contabilidade da fonte pagadora do rendimento ou do vencimento da obrigação, por si só, não é suficiente para dar por ocorrido o fato gerador do imposto, pois são fatos que não têm o poder de gerar qualquer disponibilidade que configurem benefício em favor do credor que percebeu o rendimento. Por conseguinte, tais fatos, por não revelarem a efetiva percepção do rendimento, não asseguram concretamente a possibilidade de o respectivo beneficiário dele poder apropriar-se e dispor quando entender conveniente.

Nesse sentido, também podemos perceber na obra *Direito Tributário Internacional do Brasil*, de Alberto Xavier, o mesmo entendimento, do qual também partilho:

Pode-se ter constituído um direito até ter-se tornado exigível, sem que exista disponibilidade, pois esta pressupõe sempre um facere do devedor da renda ou fonte pagadora, que coloque o objeto da obrigação na livre disposição do beneficiário. Assim, por exemplo, são existentes e exigíveis mas ainda não disponíveis o direito a juros vencidos e não pagos ou o direito a lucros distribuídos mas ainda não distribuídos.

[...]

O simples vencimento da obrigação de pagamento da renda, conquanto exprima o momento da exigibilidade do correspondente direito, não representa ainda, 'percepção' do rendimento ou aquisição da disponibilidade jurídica, pelo que a expressão 'creditar' não se confunde com o momento do vencimento.

Em julgados da instância administrativa superior, também se coleta decisórios acerca do assunto, no sentido que entendo:

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. (1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106- 16.910 em 28.05.2008)

IRF - Ano(s): 1997

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR - 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. O registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos. Recurso provido. (1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-16.071 em 24.01.2007)

IRF - Ano(s): 2000 a 2004

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR - O lançamento contábil a crédito em conta de provisão não constitui fato gerador do IRRF.

Recurso de ofício negado.

Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Publicado no DOU em: 19.06.2007 (1º Conselho de Contribuintes / 2a. Câmara / ACÓRDÃO 102-48.271 em 01.03.2007)

IRF - Ano(s): 1998, 1999, 2000 e 2001

IRRF - REMESSAS PARA O EXTERIOR - JUROS - Incide imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%, sobre os juros remetidos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, nos termos do artigo 702 do RIR/99. Situação inaplicável ao caso, pois não há nenhuma prova de que a autuada remeteu juros ao exterior. Decisão de primeira instância mantida. (1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-16.158 em 01.03.2007)

Mais recentemente, o Acórdão de nº 1201-003.317, de 12 de novembro de 2019, deste Colegiado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2011

IRRF. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR

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. O simples registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

[...]

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Redator designado

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, apresento aqui voto divergente no sentido de que já há elementos nos autos do processo administrativo para que este seja julgado com relação ao seu mérito.

O cerne do presente processo diz respeito ao critério temporal do IRRF considerando que a Recorrente mensalmente efetua lançamento contábil de despesas relacionadas com o produtor das obras cinematográficas.

Assim, a fiscalização entendeu que o IRRF deveria ser recolhido mensalmente na medida em que tais despesas são registradas na escrituração contábil da Recorrente. Por outro lado, a Recorrente argumenta que tais despesas somente seriam pagas por meio de remessa ao exterior após a publicação do Demonstrativo de Contas de cada obra audiovisual.

O critério temporal diz respeito ao momento em que se considera exigível o tributo. No tocante ao IRRF de não residente, o critério temporal é o momento de percepção dos rendimentos pelo não residente.

O momento da percepção dos rendimentos pelo não residente é definido no artigo 706 do RIR/99 como o momento em que a fonte pagadora efetua o pagamento, crédito, emprego ou remessa de rendimentos para o não residente.

Nesse sentido, Heleno Torres entende que os termos “pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa” constantes na legislação do imposto de renda se referem ao critério temporal do IRRF¹.

Os termos pagamento, crédito, entrega, emprego e remessa, conquanto utilizados na legislação para fixar o momento em que a retenção se torna devida refletem, na verdade, a ocorrência do próprio fato gerador do IRRF, genericamente definido no artigo 43 do CTN como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.

Assim é porque no sistema tributário nacional somente a lei pode definir as hipóteses que, ocorrendo concretamente, sujeitam alguém à obrigação de pagar o imposto. Isto está muito claro em diversos artigos do CTN, especialmente no artigo 114, a teor do qual, “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Ocorre que a situação legalmente definida como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do IRRF, em face dos rendimentos decorrentes de royalties, é o correspondente pagamento, crédito, emprego ou remessa, prevalecendo o ato que ocorrer primeiro.

Diante da norma em comento, ainda se discute o momento da incidência do IRRF sobre os pagamentos a ele sujeitos, especificamente se o vocábulo crédito deve ser entendido como mero lançamento contábil ou como efetiva colocação de recursos à disposição do beneficiário pela fonte pagadora, seja em conta própria ou de uma instituição financeira, conforme defende Gilberto de Ulhoa Canto.

Nesse sentido, Alberto Xavier assevera que: “a dúvida está, pois, em saber se o imposto de renda na fonte também é devido no momento em que as despesas são creditadas contabilmente por força do regime de competência ou se, ao invés, a incidência do imposto apenas ocorre ou no momento em que a obrigação se vencer ou quando for efetivamente paga”³.

De forma geral, para algumas autoridades fiscais, o vocábulo crédito representa mero lançamento contábil, de forma que na maior parte das soluções de consulta já emitidas, entendeu-se o crédito contábil dos royalties, nominal ao beneficiário, incondicional e não sujeito a termo, já configura o fato gerador, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente:

Conforme Solução de Consulta nº 71 de 11 de Julho de 2002 (6ª Região Fiscal), assim ementada: “A retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte sobre

rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior (royalties referentes a uso de marca) devem ser feitos quando da ocorrência do fato gerador, que corresponde ao crédito, emprego, entrega ou remessa de rendimentos - o que ocorrer primeiro. Se ocorrer em primeiro lugar o crédito contábil dos royalties, nominal ao beneficiário, incondicional e não sujeito a termo, configura-se o fato gerador, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente, devendo ser retido e recolhido o imposto, em reais, e esse valor se torna definitivo, não cabendo a aplicação da norma prevista na Lei nº 9.816, de 1999, art. 3º, e Instrução Normativa SRF nº 041/1999, art. 1º, a qual se destina ao caso em que o fato gerador seja a transferência do e para o exterior.” (Destacamos). No mesmo sentido também dispuseram as Soluções de Consulta de nº 133/07, 408/06, 240/06, 338/02, 321/02 e 87/01

Por outro lado, a jurisprudência dominante no CARF é no sentido de que a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (fato gerador do IRRF) se dá com o vencimento da obrigação (e não com o mero registro contábil do crédito), conforme se observa a seguir⁵:

Acórdão nº 2202003.029 de 11.03.2015

IRRF. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR

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. O simples registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Relator: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

Acórdão nº 2202002.535 de 20.01.2013

CRÉDITO JURÍDICO/CONTÁBIL. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR QUE INICIA A CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL DO IRRF SOBRE JUROS PAGOS A BENEFICIÁRIA DOMICILIADA/RESIDENTE NO EXTERIOR.

No caso de IRRF incidente sobre juros remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, em que a tributação é exclusiva de fonte, o fato gerador, termo inicial da contagem do prazo decadencial, ocorre na data da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica pelo seu beneficiário. O simples crédito jurídico/contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo beneficiário, não representando, portanto, aquisição, por este, da disponibilidade econômica ou jurídica.

Relator: Antonio Lopo Martinez

Acórdão nº 106-17.142 de 05.11.2008

“EMENTA: 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.*

Dessa forma, com base na jurisprudência dominante na esfera administrativa, o fato gerador do IRRF ocorre quando do vencimento da obrigação nos termos acordados contratualmente.

Vale dizer, não há disponibilidade jurídica ou econômica da renda pelo mero crédito contábil em conta de Passivo (em contrapartida a débito em conta de despesa no resultado do exercício) por conta do regime de competência, de forma que a incidência do IRRF somente se dará no momento de vencimento da obrigação, quando a obrigação decorrente dos royalties passa a ser exigível pelo credor. Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao Recurso Voluntário.

[Nota do Relator: As Soluções de Consulta citadas são regionais.]

Ainda, me parece que tanto a autoridade autuante quanto o Relator original ficaram incomodados pelo fato de que a Recorrente não pagou todo o valor que devia ao proprietário dos equipamentos (no exterior), que os prazos para pagamento já estavam vencidos, que contabilizava as despesas gerando redução no resultado tributável e quem alugou os equipamentos – F. K. Generators - era quotista majoritária da Recorrente.

Ora, caberia à autoridade autuante, ao meu sentir, na situação que descreveu, que então promovesse a glosa das despesas correspondentes aos alugueis não pagos, pois aí sim estaríamos diante de uma mera liberalidade da sua sócia majoritária em alugar os equipamentos à Recorrente (sua controlada), uma vez que a controladora parece não ter preocupação em demandar uma cobrança do pagamento dos alugueis vencidos, mas não foi o caso da autuação.

Conclusão

É o voto, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Considerações Finais

Na linha dos precedentes retrocitados, entendo que o crédito contábil, pelo regime de competência, não faz surgir a obrigação tributária. O imposto de renda surge quando da disponibilidade econômica ou jurídica, as quais ocorrem quando o beneficiário adquire o direito patrimonial. Situação essa que se aperfeiçoa no caso específico com o vencimento da obrigação, momento a partir do qual o sujeito ativo tem direito de “exigir” o adimplemento do avençado.

De acordo com o contrato retrocitado (efls. 45 e ss.), especificamente em relação à cláusula 6.3, há a obrigação de remeter os recursos conforme a apuração trimestral. É exatamente isso que foi feito pela fiscalizada, como demonstrado nos autos.

Por outro lado, não há o fato gerador do tributo por mero lançamento contábil. A técnica contábil busca evidenciar a realidade econômica da empresa. A interpretação dos dados sob esse enfoque (realidade econômica) não deve ser confundida com qualquer repercussão tributária. Ou seja, no presente caso é de grande valia realçar a diferença entre essas duas ciências que tratam do mesmo fato: a Ciência Contábil e a Ciência Jurídica (Tributária). Ao se realizar o lançamento contábil, alocando eventual custo ou despesa em obediência ao regime de competência, busca-se demonstrar a correta alocação dos recursos nos períodos correspondentes. Nem sempre os efeitos tributários decorrem dos registros contábeis segundo o regime da

competência. Trata-se de situações totalmente desconexas que devem ser analisadas separadamente.

Cabe destacar, outrossim, o art. 682 do RIR/99 o qual, apesar de tratar Contribuintes, há a disposição expressa de que a sujeição passiva ocorre apenas “*quando percebidos*” os recursos de fontes situadas no país.

RIR/99**CAPÍTULO V****RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR****Seção I - Contribuintes**

Art. 682. Estão **sujeitos ao imposto na fonte**, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, **quando percebidos**:

I - pelas **pessoas físicas ou jurídicas** residentes ou domiciliadas **no exterior** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");

[...]

[grifo nosso]

Considerando também que a “*retenção do imposto competente a fonte no ato do crédito*” (arts. 99 e 100 do Decreto-Lei no. 5.844), assim, caso não percebidos, não há a sujeição passiva de modo a possibilitar a retenção do tributo. Entendo ser imprescindível a interpretação sistemática, de modo a considerar a expressão “quando percebidos” — ao tratar dos contribuintes do imposto (art. 682) —, juntamente com a expressão “importâncias creditadas” previstas no art. 710 do regulamento, para determinar o momento do fato gerador do tributo.

Nessa mesma linha, destaco também, por abordar situação semelhante, outro dispositivo do RIR (art. 703, parágrafo único):

Seção IV - Rendimentos de Financiamentos

Subseção I - Incidência

Art. 702. Estão sujeitas à **incidência** do imposto na fonte, à alíquota de **quinze por cento**, 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 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28).

Art. 703. Está sujeito à incidência do imposto de que trata o artigo anterior o valor dos juros remetidos para o exterior, devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento for o próprio vendedor (Decreto-Lei nº 401, de 1968, art. 11).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, consideram-se **fato gerador** do imposto a **remessa** para o exterior e contribuinte, o remetente, não se aplicando o reajustamento de que trata o art. 725 (Decreto-Lei nº 401, de 1968, art. 11, parágrafo único).

[grifo nosso]

Embora em Seção diversa, este caso do parágrafo único do art. 703 demonstra claramente que o fato gerador do imposto de renda em relação “as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País” é a remessa.

Ainda, alegou o julgador *a quo* que o valor de R\$ 4.549,30 não foi impugnado. No entanto, ele mesmo relatou trecho da impugnação cuja argumentação jurídica refuta o lançamento desse valor:

- 17) No que diz respeito à identificação do momento da ocorrência do fato gerador do IRRF sobre os royalties, sendo sua base de cálculo (os royalties) apurada trimestralmente, e não mensalmente, não pode haver a exigência do imposto sobre um valor que não tenha sido caracterizado como renda e que não se encontre ainda juridicamente ou economicamente disponível ao credor. O mero provisionamento contábil não é capaz, por si só, de configurar o fato gerador do IRRF, pois não altera o contrato fazendo com que surja o direito do credor;

Portanto, deve-se conhecer também esta matéria, não obstante entender que o lançamento deve ser cancelado porquanto não há fato gerador do tributo por mero lançamento contábil. Por conseguinte, havendo o devido recolhimento dos acréscimos legais (conforme Demonstrativo de fl. 31), também não há que se falar em exigência de juros isolados pelo atraso no recolhimento do imposto.

Conclusão

Desta forma, VOTO por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, cancelando o crédito tributário exigido.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator