



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.721477/2009-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.271 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2020
Recorrente MOTO HONDA DA AMAZONIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

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

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. 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.

CIDE *ROYALTIES*. IDENTIDADE DE FATO GERADOR COM O IRRF. DECISÃO REFLEXA.

A teor da Sumula 158 deste CARF, os fatos geradores da CIDE *Royalties* e do IRRF, incidentes sobre as remessas a exterior para remuneração de serviços técnicos, são comuns. Assim, ao se decidir pela não incidência do imposto sobre determinada operação (ou, quando menos, pela incidência em outro momento posterior), a mesma conclusão deverá ser aplicada à predita contribuição de intervenção no domínio econômico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. O conselheiro Luiz Tadeu votou pelas conclusões do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo José Luz de Macedo (suplente convocado) e Gustavo Guimarães da Fonseca. Ausente o conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, substituído pelo conselheiro Marcelo José Luz de Macedo

Relatório

Cuida o feito de auto de infração lavrado para exigir da ora Recorrente valores relativos à multa e juros isolados, calculados sobre as importâncias pagas a título de IRRF e CIDE *Royalties*, em decorrência da remessa de importâncias ao exterior para remuneração de serviços técnicos que lhes foram prestados.

Os motivos da imposição fiscal cingem à constatação de que a empresa teria provisionado, em sua contabilidade, as respectivas importâncias em outubro, novembro e dezembro de 2005 (conforme Livro Razão de e-fls 43 a 50 – conta de nº 050019999.217410.001, contendo a descrição “*Prov. Royalties*”), tendo promovido o seu recolhimento, contudo, apenas em fevereiro de 2006 (nos valores informados em planilha constante de e-fl. 51 e comprovantes – telas- de e-fl. 63).

No entender da D. Auditoria, e invocando-se, neste particular, a interpretação exarada nos Pareceres Normativos CST de n^{os} 7/1986 e 140/1973, ao promover o provisionamento das importâncias concernentes às remessas que originaram a obrigação tributária em exame, a recorrente teria reconhecido/creditado tais valores em favor do prestador situado no exterior, realizando, neste momento, o fato gerador da CIDE (na forma do art. 2º, § 3º, da Lei 10.168/2000, com a redação dada pela Lei 10.332/2001) e do IRRF (com espeque nos preceitos do art. 710 do antigo Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo então vigente Decreto 3.000/99).

Neste passo, a empresa deveria, aí, ter promovido o respectivo recolhimento, incorrendo em mora ao fazê-lo apenas em fevereiro de 2006, justificando-se, pois, a imposição da multa e dos juros isolados.

Cientificado da autuação em comento, a contribuinte opôs a sua impugnação administrativa por meio da qual, primeiramente, discorre sobre a relação negocial havida com a empresa Honda Motor Co Ltd., sediada no Japão, e esclarece que o compromisso firmado com esta última companhia contemplava regra que impunha o pagamento dos valores ali descritos em até 3 meses contados do “fechamento do período” (conforme cláusula 13.2 do aludido compromisso - e-fl. 153).

Passo seguinte, defende que o mero registro contábil não se presta para constituir a obrigação tributária, justamente por não criar, para a empresa, qualquer obrigação *contratual*. Nesta esteira, sustenta que apenas a efetiva disponibilização dos numerários ao residente no exterior aperfeiçoaria e concretizaria o fato tributável (calcando as suas ponderações, particularmente, nos preceitos do art. 43 do Código Tributário Nacional e em textos doutrinários e jurisprudenciais).

Sucessivamente, acusa, acaso mantida a autuação, erro no cálculo dos valores, notadamente por não ter, a Fiscalização, se utilizado da variação do câmbio observada na data dos registros realizados e não dos pagamentos.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ do Rio de Janeiro houve por bem julgar improcedente a defesa proposta, conforme argumentos sintetizados na ementa a seguir reproduzida:

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. DESNECESSIDADE.

Deve ser inferido o pedido de diligência quando prescindível para a instrução do processo e solução do litígio.

FATO GERADOR DO IRRF

O crédito contábil dos royalties, nominal ao beneficiário, configura-se fato gerador do IRRF, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente.

FATO GERADOR DE CIDE.

O crédito contábil dos royalties, nominal ao beneficiário, configura-se fato gerador da CIDE, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente.

Vale destacar que tanto no relatório, como no próprio voto condutor, a Turma *a quo* faz referência a argumento que não foi trazido pelo então impugnante, argumento, este, inclusive, estranho ao caso dos autos (responsabilidade objetiva a luz do art. 927 do Código Civil).

De toda sorte, a empresa foi intimada do resultado do julgamento acima em 14/06/2016 (AR de e-fl. 442), tendo interposto o seu recurso voluntário em 14 de julho daquele mesmo ano (conforme termo de solicitação de juntada de e-fl. 461), por meio do qual reprimis, apenas, o argumento principal de mérito, deixando, pois, de trazer, a discussão concernente à base de cálculo das exações (argumento sucessivo contido em sua peça impugnatória).

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os pressupostos legais de cabimento, pelo que, dele, tomo conhecimento.

I DA DELIMITAÇÃO DA LIDE.

De antemão, e como já destacado no relatório acima, o acórdão recorrido descreve um argumento, e o enfrenta ao longo voto condutor, concernente à “responsabilidade objetiva” e a uma possível aplicação, ao caso, dos preceitos do art. 136 do CTN (como que se o contribuinte pretendesse afastar a exigência, mormente relativa à multa de mora isolada aplicada, em razão de uma pretensa inexistência de culpa). E, também como adverti alhures, nem em sua impugnação,

e muito menos em seu recurso voluntário, a empresa trouxe qualquer alegação que sequer se aproxime deste assunto. Provavelmente, o D. Relator da decisão *a quo* se socorreu de minuta proveniente de outro processo e “esqueceu-se” de adaptá-la ao caso concreto.

Este assunto, insista-se, não faz parte da “lide.

O que realmente importa ao caso é saber:

- a) o mero registro contábil de uma obrigação (ainda que, aqui, representada, apenas, por um “provisionamento” dos valores a serem remetidos ao exterior) seria suficiente, a par de qualquer outro elemento adicional, para comprovar a materialização do fato-tipo descrito na norma de incidência?
- b) e, ainda que o fosse, a constituição de uma provisão seria suficiente, particularmente em relação ao IRRF, a tipificar a disponibilização jurídica da renda (já que a “econômica” somente teria ocorrido com a efetiva remessa dos preditos valores ao exterior, quando então a recorrente reconheceu o surgimento da obrigação tributária)? E, quanto à CIDE, evidenciaria, de fato, o “crédito” a que alude o art. 2º, § 3º, da Lei 10.168/00?

Considerando-se que a recorrente não deduziu quaisquer preliminares, os dois questionamentos acima são, objetivamente, o cerne da celeuma e é, sobre eles, que devo, agora, me debruçar.

II O DIREITO APLICÁVEL AO CASO.

II.1 A força *probandi* e os efeitos dos registros contábeis.

Lembre-mos, desde logo, que o art. 923 do antigo RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/99 (atualmente revogado), preconiza que a escrituração contábil faz prova *a favor do contribuinte*, desde que, contudo, calcada em documentos hábeis e idôneos à demonstrar a sua acuidade e materialidade. Este preceptivo, que, diga-se, é comumente invocado para afastar eventuais pretensões dos contribuintes quando lastreadas, apenas, nos registros contidos em seus livros e declarações (sem uma prova adicional acerca da veracidade das informações ali lançadas), deixa extrema de dúvidas que seu conteúdo não é, nem a favor contribuinte, e, por certo, tampouco a seu desfavor, suficiente, *per se*, para atestar a ocorrência do fato-tipo tributário.

Ora, nos termos do art. 114 do Código Tributário Nacional o “fato gerador” da obrigação principal é a “*situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”; tanto a necessidade, como a suficiência, por sua vez, devem ser atestadas pela Autoridade Administrativa quando da realização do ato de lançamento, impondo-se, neste ponto, ao Agente Fiscal, não só constatar a sua efetiva materialização, como, também, nos termos do art. 142 do mesmo diploma legal complementar, exaurir, *in totum* (desculpem-me pela redundância), toda a matéria de fato que comprova as preditas “necessidade e suficiência”.

Como já pude me manifestar em casos passados, o art. 142 acima invocado seria a própria posituação (ainda que não explícita) do princípio da verdade material no âmbito do procedimento administrativo tributário, contendo, em seu núcleo semântico-normativo,

premissas que revelam a sua decorrência lógica do próprio sistema jurídico, calcado num Estado Republicano, Democrático e de Direito. Vale, aqui, trazer o escólio de Márcio Luiz de Oliveira que, ao discorrer sobre a natureza dos princípios jurídicos, assim pontua:

Como normas jurídicas nocionais em sua composição e expressão normativas, os princípios podem ser constituídos por premissas e/ou diretrizes de lógica jurídica mais precisa ou de lógica jurídica mais genérica. Por essa razão, princípios jurídicos mais específicos (ex.: princípio da presunção de inocência) são constituído de menos premissas e diretrizes, se comparados a princípios mais genéricos (ex.: princípio do devido processo legal). Mas, independentemente da generalidade ou da especialidade de um princípio jurídico, o seu núcleo semântico-normativo será sempre dedutível da lógica fenomênico-sistêmica do Direito¹.

Impõe dizer que a Administração Pública também está compelida à observância dos princípios da publicidade, eficiência e legalidade (art. 37 da CF/88) e, nesta esteira, está jungida ao dever de motivar os seus atos. Consentaneamente, os motivos declinados devem, obrigatoriamente, ter lastro fático apreensível (até para se demonstrar a efetiva existência destes motivos) e, ainda, descrito na lei como suficiente à justificação de sua prática.

Num Estado Republicano, pois, todos os atos da administração devem ser publicizados, corretamente justificados e embasados nas autorizações legais, pena de nulidade ou, quando menos, improcedência, justamente por lhes retirar a necessária eficiência (pois, a minguia destes requisitos, não operarão seus efeitos). E, a eficiência, a publicidade e a legalidade são, em essência, decorrências lógicas de uma superpremissa do sistema jurídico - a segurança jurídica:

Paralelamente, percebemos, ainda, que, ao longo de todo o processo civilizatório, o Direito sempre se construiu, desconstruiu-se e se reconstruiu sob três importantes paradigmas: a segurança das relações humanas, o ideal de justiça e o senso de alteridade.

Esses três paradigmas, aliados ao objetivo de minimização dos conflitos humanos e ao da viabilização do bem comum, constituem a essência do fenômeno e do sistema jurídicos. Consequentemente, a premissa ou conjunto de premissas lógicas que, fundamentalmente, decorrem dessa essência do Direito poderão vir a ser classificados como princípio jurídico (princípio como indício/elemento primordial de manifestação ou de pressuposição do fenômeno, ainda que em algumas especificidades)²

Considerando-se, outrossim, e como já afirmado anteriormente, que a correta motivação dos atos encontra na garantia da ampla defesa a sua própria razão de ser, também esta última conforma uma premissa da verdade material, já que motivar, sem lastrear a motivação em fatos concretos a demonstrar a sua própria existência, significa não motivar.

O princípio da verdade material, portanto, não encerra a sua significância semântico-normativa no dever de perscrutar os fatos inerentes aos motivos determinantes do ato, mas, considerando-se as suas premissas (publicidade, eficiência, legalidade e garantia da ampla defesa - como decorrências da segurança jurídica), na necessidade de se garantir o efetivo lastro fático justificante da prática do ato de sorte a permitir a inteligência de seus motivos, a sua

¹ OLIVEIRA, Márcio Luiz. Constituição Juridicamente Adequada. Ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2016, p. 331.

² Op. cit. p. 282.

adequação à lei e a possibilidade de, a eles, se contrapor o administrado por meio de provas e argumentos suficientes à defesa de seus interesses, afetados pelo próprio ato administrativo.

Por esta razão, e tal como já pontuado, impõe-se à autoridade fiscal demonstrar, provar, de forma absolutamente contundente, que “a situação necessária e suficiente” ao surgimento da obrigação tributária efetivamente se materializou.

Tanto no caso do IRRF, como da CIDE, o aspecto material descrito na norma de incidência, em relação às operações que comportem a remuneração de serviços técnicos prestados por pessoas (físicas ou jurídicas) residentes no exterior, revolve, objetivamente, a obrigação contratual sinalagmática própria de semelhantes avenças: de um lado a contratação dos serviços e, de outro, a sua contraprestação que, aqui, é considerada como “royalty”. A guisa de exemplo, veja-se a regra encartada no art. 2º da já citada Lei 10.165/00:

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação dada pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

Notem que a remessa, por si só, de valores não é “suficiente” para fazer surgir a obrigação tributária, já que para caracterizar o pagamento de “royalties” é “necessário” que se observem o elemento qualificador “prestação de ‘serviços técnicos e de assistência administrativa’”. E a mesma estrutura, diga-se, é observada quanto ao IRRF, já que o art. 710, do antigo RIR, contempla como aspecto material da obrigação o pagamento de royalties que, como já decidido por este mesmo colegiado, por ocasião do julgamento do acórdão de nº 1302-002.695 (publicado em publicado no DJe em 26/04/2018), tem a sua conceituação preconizada pela própria Lei 10.168/00. Aliás, a identidade dos fatos geradores das duas exações foi reconhecida inclusive por Súmula, deste CARF. Veja-se:

Súmula CARF nº 158

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido.

O pagamento, a remessa ou crédito dos valores, vejam bem, são elementos divisíveis tanto no aspecto temporal contido no antecedente da norma (já que definem o momento em que a obrigação tributária se constitui), como no aspecto quantitativo (pois é sobre o montante remetido ao exterior que se aplicarão as respectivas alíquotas). O fato signopresuntivo efetivamente descrito na norma é a contraprestação já referida, denominada, pois, *royalty*. E o dever de pagar, creditar ou remeter o *royalty* ao exterior somente surge, contratualmente, quando ocorrido o *sinalagma* respectivo, qual seja, a prestação do serviço.

É óbvio, ululante mesmo, que o implemento da condição contratual somente pode ser demonstrado a partir da prova dos atos intrinsecamente vinculados à avença obrigacional e esta prova revolve elementos da própria relação negocial *bilateral*.

Considerar-se, neste passo, como “necessário e suficiente” ao surgimento do fato-tipo da norma de incidência apenas o registro contábil de uma dada obrigação contratual, sinalagmática, insista-se, é quando menos um acinte à teoria das obrigações, porque a escrituração contábil, frise-se, é realizada *unilateralmente*. Ela não comprova, de per si, o implemento das condições contratuais mas, se muito, a existência de uma avença que potencialmente pode se aperfeiçoar.

A mingua da documentação a que alude (ou aludia) o art. 923 do antigo RIR, as informações apostas na escrituração contábil do contribuinte se prestaria, quiçá, a impulsionar a ação investigativa fiscal que, como já dito, impõe ao Agente Tributante, à luz dos preceitos do art. 142 do CTN, perscrutar todos os fatos que, nos termos do art. 114, sejam necessários e suficientes ao surgimento da obrigação tributária.

O posicionamento acima externado, diga-se, é o mesmo encampado pela Câmara Superior deste Conselho como aliás, vem sustentando a recorrente desde a sua impugnação. No recurso voluntário, destaque-se, a empresa colaciona a ementa de julgado que revela o entendimento assumido pelo órgão máximo deste Colégio Administrativo sobre o tema. Veja-se:

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 creditados 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.

Recurso especial negado (Acórdão de nº 9202-003.120, publicado no DJe de 20/05/2014)

Era imperioso, pois, que a D. Autoridade Administrativa, particularmente no caso em exame, tivesse aprofundado o procedimento fiscal a fim de exigir, da recorrente, outros elementos, como, v.g, a eventual fatura ou *invoice* emitida pela empresa estrangeira ou qualquer outro documento que pudesse atestar, para além da escrita contábil, o aperfeiçoamento da relação contratual. E isso, diga-se, não ocorreu.

Diferentemente, pois, do que sustentaram a DRJ e, por certo, a D. Autoridade Lançadora, o mero registro de *provisão* para pagamento dos *royalties* não demonstra a ocorrência da situação “necessária e suficiente” ao surgimento da obrigação tributária, o que, por si só, já justificaria o provimento do apelo em análise.

II.2 O provisionamento das quantias a serem remetidos ao exterior – natureza e efeitos.

Ainda que superada a conclusão anteriormente proposta e, assim, mesmo que se admita a eficácia, *em tese*, do registro contábil para se demonstrar a ocorrência do fato gerador, há, outrossim, um segundo problema a ser ultrapassado para validar as premissas sustentadas no auto de infração. Este problema, frise-se, foi apontado no início do tópico I deste voto e se resume a um questionamento: a formação de provisão para pagamento de uma determinada obrigação se reveste de certeza suficiente para firmar a convicção de que aquele valor, de fato, será remetido ao exterior? Poder-se-ia, quanto aos montantes provisionados, dizer-se que houve disponibilidade jurídica da renda ou receita (crédito)?

Um primeiro e importantíssimo pressuposto foi estabelecido no PN CST de nº 121, apropriadamente invocado pela recorrente, em que se define que as receitas passíveis de reconhecimento, a par de seu efetivo pagamento, pressupõem a inexistência de qualquer condicionante já que, em tal caso, as ditas receitas “*não estão, ainda, juridicamente à disposição do contribuinte*” (item 18 do PN CST 121 que, por dever de lealdade, importa dizer, foi revogado). Daí porque os atos normativos interpretativos mais recentes (e ainda vigentes), mesmo que admitindo o registro contábil como prova da ocorrência do fato gerador do IRRF, condicionam tal conclusão à definitividade da informação prestada pela contabilidade. Neste sentido, confira-se a seguinte passagem da Solução de Divergência de nº 26, de 31 de outubro de 2013:

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.

Está substancialmente claro que a “presunção” (sim, porque não consigo idealizar outra palavra para descrever o entendimento posto na Solução de Divergência acima e compartilhado pela D. Autoridade Fiscal) só é admitida quando a obrigação contratual esteja registrada em conta “*de despesa*”. Isto porque, claramente, quando assim procedido, os valores ali debitados serão, noutro giro, creditados nas contas de caixa ou, como posto alhures, em contas a pagar o que denotaria, em princípio, a inexistência de termo ou condicionante àquele dispêndio.

O caso vertente, todavia, revolve situação absolutamente distinta, dado que os valores concernentes aos *royalties* a serem remetidos pelo recorrente foram registrados em conta de “provisão” e não de despesa, propriamente. E aqui se faz de curial importância transcrever as definições extraíveis da nota 11 do Pronunciamento Contábil de nº 25, cujos dizeres reproduzo a seguir:

11. As provisões podem ser distintas de outros passivos tais como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) **porque há incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação.**

Por definição, as provisões são escrituradas apartadamente das contas a pagar ou mesmo das despesas correntes porque, justamente, encerram, em seu cerne, um grau de incerteza quanto a sua efetiva realização. Por esta razão, o próprio CPC determina que uma dada provisão seja reconhecida, se, e somente se, houver uma **probabilidade** de “*que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação*” (item 14, “b”). Ainda que a probabilidade seja factível (mais provável que improvável), há, ainda, o um dado grau de incerteza quanto a sua concretização, motivo pelo qual, a teor do item 59, do aludido CPC, se, no curso de tempo, se constatar que o evento futuro não mais, provavelmente, se realizará, a predita provisão deverá ser revertida.

A toda evidência, a constituição de uma provisão não se reveste de características suficientes para garantir ao titular da obrigação a ser adimplida a “*aquisição de disponibilidade jurídica*” das importâncias provisionadas.

Nesta esteira e, portanto, mesmo que admitida a escrituração contábil com prova da realização do fato gerador (por transferência da disponibilidade jurídica da receita ou renda), o registro de uma provisão não satisfaz nem o pressuposto elencado pela aludida Solução de Divergência de nº 26, nem tampouco tipifica a hipótese descrita no art. 43 do CTN. Por certo, não se convola, também, em creditamento a favor do beneficiário que, outrossim, somente assumiria a certeza, se tanto, quando os aludidos valores forem creditados na conta da provisão e debitados das contas a pagar. E isto, vejam, não ocorreu no caso presente.

O registro de uma provisão não comprova a efetiva saída de numerários ou, ao menos, não evidencia uma transferência jurídica da respectiva disponibilidade.

Ou seja, mesmo que assumido, *in abstracto*, como correta a tese fiscal, não há provas de que os valores provisionados tenham sido creditados à empresa estrangeira antes do advento da própria remessa (pagamento) realizada pelo recorrente no ano de 2006 (fevereiro), sendo, portanto, de se prover o recurso ora analisado.

III CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário a fim de cancelar as exigências estampadas no auto de infração combatido.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Fl. 10 do Acórdão n.º 1302-004.271 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10283.721477/2009-01