



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.930344/2012-82  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1002-002.789 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 19 de abril de 2023  
**Recorrente** ESPERANCA SERVICOS MEDICOS E DE DIAGNÓSTICOS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. NECESSIDADE DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO.

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

O ônus probatório do fato constitutivo do alegado direito creditório é do contribuinte, conforme art. 373, I, do CPC/2015, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Rafael Zedral, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 10-67.436 de 13 de dezembro de 2019, da 1ª Turma da DRJ/POA, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo, que será complementado com os fatos que se sucederam:

#### DESPACHO DECISÓRIO

O presente processo trata de manifestação de inconformidade contra o despacho decisório com número de rastreamento 022412652, emitido eletronicamente em 04/05/2012, referente ao crédito demonstrado no PER/DCOMP nº 42380.92636.310707.1.3.02-3471.

PER/DCOMP(s) em litígio relacionado(s) ao mesmo crédito: 42380.92636.310707.1.3.02-3471
--

O tipo do crédito utilizado é saldo negativo de IRPJ, do ano-calendário 2005. Os valores das parcelas de composição do crédito informados no PER/DCOMP e os valores confirmados pelo fisco foram assim discriminados no despacho decisório:

Parcelas de crédito	IR Exterior	Retenções fonte	Pagamentos	Estim. comp. SNPA	Estim. Parceladas	Demais estimativas	Soma parc. cred.
PER/DCOMP	0,00	52.795,40	0,00	0,00	0,00	0,00	52.795,40
Confirmadas	0,00	39.965,19	0,00	0,00	0,00	0,00	39.965,19

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 53.157,47.

IRPJ devido: R\$ 17.630,41.

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 35.527,06. Valor na DIPJ: R\$ 35.527,06.

No despacho, foi reconhecido R\$ 22.334,78.

Como enquadramento legal são citados os seguintes dispositivos: art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN); § 1º do art. 6º e art. 74 da Lei nº 9.430, 27 de dezembro de 1996; art. 4º e art. 36 da IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008.

O detalhamento das parcelas confirmadas encontra-se no documento intitulado “Despacho Decisório - Análise de Crédito”.

#### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

A interessada apresentou manifestação de inconformidade alegando que as retenções constantes na DIPJ exercício 2006 observaram as notas fiscais emitidas, ou seja, o momento do crédito. Reproduziu ementa de solução de consulta que entende ratificar sua conduta. Não apresentou comprovantes de retenção.

Ao final, requer a homologação das compensações.

A 1ª Turma da DRJ/POA julgou improcedente a manifestação de inconformidade, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, nos seguintes moldes:

A manifestação de inconformidade apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal (PAF).

De acordo com o § 2º do art. 943 do RIR/1999, o Comprovante Anual de Retenção de Imposto de Renda na Fonte fornecido pela fonte pagadora é o documento hábil para comprovar a correta dedução do imposto retido durante o ano-calendário. (...)

As retenções de IR na fonte efetuadas em um determinado período de apuração não podem ser utilizadas em outro. Tal regra está contida no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999, Decreto 3.000/99) (...)

Portanto, a utilização de “sobras” de períodos anteriores ou a antecipação de retenções de períodos posteriores não têm previsão legal. As apurações dos tributos devem ser completas e conclusivas em cada período, com a faculdade de dedução das retenções efetuadas pelas fontes pagadoras, incidentes sobre as respectivas receitas computadas na determinação do lucro tributável. O oferecimento da correspondente receita à tributação é condição para o aproveitamento da fonte.

O princípio contábil da competência estabelece que o registro das receitas seja efetuado quando do faturamento dos serviços (emissão da nota fiscal). Tal evento pode ocorrer em momento diferente do fato gerador do IRRF, que se perfectibiliza no instante da liberação do pagamento. O crédito em conta corrente consequente ao pagamento também pode realizar-se em momento diverso, como no caso de pagamento com depósito e/ou liberação ocorridos a posteriori ou de ordem bancária em que o crédito na conta dá-se ulteriormente. **O período de apuração a ser considerado para a fonte pagadora informar a retenção em Dirf e para o contribuinte deduzi-la do tributo apurado na declaração é aquele que abrange a data da liberação do pagamento. Eis mais uma razão para que a legislação exija o comprovante de rendimentos para o beneficiário dos rendimentos instruir sua declaração. (...)**

Quanto à solução de consulta suscitada pela defesa, esclarece-se que é aplicável apenas à consulente, observando-se as especificidades do caso concreto nela descrito.

No presente caso, a manifestante alega que as retenções observaram as notas fiscais emitidas, porém, **mesmo que fosse aceita sua tese, não há qualquer comprovação no processo acerca das retenções. A interessada não anexa ao processo comprovantes de rendimentos e retenção na fonte emitidos pelas fontes pagadoras para confirmação das retenções de IRPJ que alega ter em seu favor no ano-calendário 2005.**

As retenções na fonte podem ser confirmadas, quando possível, pelos registros constantes nos bancos de dados da Receita Federal com base nas informações prestadas pelas fontes pagadoras na Dirf.

Em pesquisa realizada para fundamentar este julgamento, foram encontradas nas Dirf entregues pelas fontes pagadoras, para o ano-calendário 2005, retenções de IRPJ na fonte em benefício da interessada no montante de R\$ 46.313,19, valor superior ao anteriormente confirmado no despacho, R\$ 39.965,19, e também ao comprovado nesta contestação. (...)

Diante do exposto, o despacho decisório deve ser reformado nos termos seguintes:

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 35.527,06. Valor na DIPJ: R\$ 35.527,06.

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 53.157,47.

IRPJ devido: R\$ 17.630,41.

(...)

	Despacho	Julgamento	Crédito complementar
Parcelas confirmadas	39.965,19	46.313,19	
IRPJ devido	17.630,41	17.630,41	
Saldo negativo disponível	22.334,78	28.682,78	6.348,00

CONCLUSÃO Em face do exposto, voto por julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada para:

- reconhecer direito creditório complementar, além do já admitido no despacho decisório, referente ao saldo negativo de IRPJ do ano calendário 2005, no valor de R\$ 6.348,00;
- homologar as compensações em litígio até o limite do crédito reconhecido.

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário pugnando pelo provimento do recurso, alegando que:

(...)

Em 31.07.2007, a Recorrente transmitiu o PER/DCOMP n.º 42380.92636.310707.1.3.023471, por meio do qual procedeu à compensação de crédito de saldo negativo de IRPJ (composto por parcelas de IRRF), relativo ao exercício de 2006 (ano-calendário de 2005), no valor de R\$ 42.483,26, com débitos de CSLL (2º trimestre de 2007) e IRPJ (2º trimestre de 2007), nos valores de R\$ 13.374,31 e R\$ 29.108,95, respectivamente.

Em 04.05.2012, foi proferido o despacho decisório n.º 022412652 homologando parcialmente o pedido de compensação formulado pela Recorrente, tendo sido confirmadas parcelas de IRRF no valor de R\$ 39.965,19, de um total de R\$ 52.795,40 indicado pela Recorrente no PER/DCOMP n.º 42380.92636.310707.1.3.02-3471. Com o reconhecimento parcial dos valores de IRRF pela decisão de primeira instância, houve a homologação total da compensação do débito de CSLL, tendo remanescido, entretanto, débito de IRPJ no valor de R\$ 26.321,48 (Principal: 15.455,95; Multa: R\$ 3.091,19; e Juros: R\$ 7.774,34 - em maio de 2012).

Contra o despacho decisório n.º 022412652, a Recorrente apresentou a sua manifestação de inconformidade, na qual, em síntese, sustentou que as retenções constantes da DIPJ (exercício de 2006), e refletidas no PER/DCOMP n.º 42380.92636.310707.1.3.02-3471, estão corretas, pois correspondentes às **datas dos lançamentos contábeis** dos valores dos serviços prestados pela Recorrente (esse entendimento, à época da apresentação da manifestação de inconformidade, já encontrava respaldo na Solução de Consulta n.º 133, de 26.03.2007). (...)

No entanto, a **parte remanescente dos créditos de IRRF não** foi reconhecida pelo referido órgão julgador com base nos seguintes fundamentos(...)

- (i) o período de apuração a ser considerado para dedução do IRRF seria a **data de liberação do pagamento** e não a **data do lançamento contábil** efetuado pela pessoa jurídica;
- (ii) a utilização de "sobras" de períodos anteriores ou a antecipação de retenções de período posteriores não teriam previsão legal;
- (iii) a Solução de Consulta n.º 133, de 26.03.2007, mencionada na manifestação de inconformidade, seria aplicável exclusivamente à pessoa jurídica que a formulou, não sendo extensível à Recorrente; e

(iv) a Recorrente não teria apresentado os comprovantes de rendimentos e retenção na " fonte emitidos pelas fontes pagadoras, documentos que seriam imprescindíveis para comprovação do direito creditório.

(...)

Da leitura dos trechos do acórdão n.º 10-67.436, depreende-se que o argumento que serve como o seu fio condutor (com reflexo direto sobre os demais argumentos) é o de que o fato gerador do IRRF se perfectibilizaria na **data de liberação do pagamento**. Assim, segundo este raciocínio, seria este *"[o] período de apuração a ser considerado para a fonte pagadora informar a retenção em Dirfe para o contribuinte deduzi-la do tributo apurado na declaração é aquele que abrange a data da liberação do pagamento".*

Ocorre que a conclusão alcançada pelo acórdão n.º 10-67.436 está em **completa dissonância** do entendimento firmado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta DISIT/SRF nS4008, de 25.02.2019, na qual se decidiu que o fato gerador do IRRF resta caracterizado na **data do lançamento contábil** realizado pela pessoa jurídica, sendo que *"[f]é a partir desse momento que a contratada poderá creditar-se do imposto retido, como antecipação do devido, na forma do art. 717 do Decreto ns 9.580, de 2018, e poderá utilizá-lo, deduzindo-o do apurado no respectivo período de apuração das receitas que sofreram a retenção"*. Eis a ementa da Solução de Consulta DísIT/SRF ne 4008/2019: (...)

Nesse mesmo sentido, é válido transcrever excertos dos fundamentos adotados pela Solução de Divergência COSIT n.º 26, de 31.10.2013, expressamente mencionada pela Solução de Consulta DISIT/SRF n.º 4008/2019, em que se concluiu que *"[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"*(...)

Conclui-se, portanto, sob qualquer ângulo que se examine, que deve ser reformado o acórdão n.º 10-67.436, uma vez que:

(i) o período de apuração a ser considerado para dedução do IRRF é a **data do lançamento contábil** efetuado pela pessoa jurídica, e **não a data de liberação do pagamento**;

(ii) o acórdão n.º 10-67.436 deveria ter observado o entendimento firmado na Solução de Consulta DISIT/SRF n.º **4008/2019** e na Solução de Divergência COSIT n.º **26/2013** (fato gerador do IRRF é a data do lançamento contábil), as quais têm caráter vinculante no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 9.º da Instrução Normativa RFB n.º 1.434/2013; e

(iii) o direito creditório da Recorrente resta cabalmente demonstrado em seu razão contábil, ora anexado, no qual se verifica, inclusive, a existência de saldo de IRRF superior àquele indicado no PER/DCOMP n.º 42380.92636.310707.1.3.02-3471.

#### **DO PEDIDO**

Diante de todo o exposto, a Recorrente requer que seja conhecido e provido o presente recurso voluntário, com a respectiva reforma do acórdão n.º 10-67.436, a fim de que seja homologada integralmente a compensação dos débitos de CSLL e IRPJ objeto do PER/DCOMP fti 42380.92636.310707.1.3.02-3471.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator.

### ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B da Portaria MF n.º 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF n.º 329/2017.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### DO MÉRITO

A priori, vale salientar que remanesce como ponto controvertido da presente demanda a homologação parcial de valores de IRRF, tendo sido confirmadas parcelas no valor de R\$ 39.965,19, de um total de R\$ 52.795,40 indicado pela Recorrente no PER/DCOMP n.º 42380.92636.310707.1.3.02-3471, houve a homologação total da compensação do débito de CSLL, tendo remanescido, entretanto, débito de IRPJ no valor de R\$ 26.321,48 (Principal: 15.455,95; Multa: R\$ 3.091,19; e Juros: R\$ 7.774,34 - em maio de 2012).

A recorrente, sustenta ainda que a fundamentação que resultou no Acórdão guerreado se baseou nos seguinte tópicos: (i) o período de apuração a ser considerado para dedução do IRRF seria a **data de liberação do pagamento** e não a **data do lançamento contábil** efetuado pela pessoa jurídica; (ii) a utilização de "sobras" de períodos anteriores ou a antecipação de retenções de período posteriores não teriam previsão legal; (iii) a Solução de Consulta n.º 133, de 26.03.2007, mencionada na manifestação de inconformidade, seria aplicável exclusivamente à pessoa jurídica que a formulou, não sendo extensível à Recorrente; e (iv) a Recorrente não teria apresentado os comprovantes de rendimentos e retenção na " fonte emitidos pelas fontes pagadoras, documentos que seriam imprescindíveis para comprovação do direito creditório.

Por outro lado, sustenta a recorrente que os fundamentos acima mencionados careceriam de plausibilidade, tendo em vista que (i) o período de apuração a ser considerado para dedução do IRRF é a **data do lançamento contábil** efetuado pela pessoa jurídica, e não a **data de liberação do pagamento**; (ii) o acórdão n.º 10-67.436 deveria ter observado o entendimento firmado na Solução de Consulta DISIT/SRF n.º **4008/2019** e na Solução de Divergência COSIT n.º **26/2013** (fato gerador do IRRF é a data do lançamento contábil), as quais têm caráter vinculante no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.434/2013; e (iii) o direito creditório da Recorrente resta cabalmente demonstrado em seu razão contábil, ora anexado, no qual se verifica, inclusive, a existência de saldo de IRRF superior àquele indicado no PER/DCOMP n.º 42380.92636.310707.1.3.02-3471.

Nesse sentido, passo a analisar a questão atinente ao fato gerador do Imposto de Renda Retido na Fonte.

### **DO MOMENTO DO FATO GERADOR DO IRRF**

Em relação ao momento do fato gerador, o contribuinte defendeu ser o “lançamento contábil” o momento a ser levado em consideração para a hipótese tributária. Já a Autoridade fiscal sustentou ser a data da liberação do pagamento. Salienta-se que, 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

Vale salientar que questão semelhante já foi tratada na 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, no voto vencedor do I. Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, o qual expõe considerações acerca do crédito e do fato gerador do IRRF:

Acórdão n.º 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 n.º 5.844, de 1943, art.100, Lei n.º 3.470, de 1958, art.77, Lei n.º 9.249, de 1995, art.23 e Lei n.º 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 n.º 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)

(...)

Mais recentemente, o Acórdão de n.º 1201-003.317, de 12 de novembro de 2019:

**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”<sup>3</sup>.

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 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 seguir:***

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 n.º 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 n.º 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 ai 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

Na esteira dos precedentes supramencionados, compartilho do entendimento de que o registro 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.

Assim, entendo que não há o fato gerador do tributo por simples lançamento contábil. Ressalta-se que a contabilidade 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.

Considerando também que a “retenção do imposto compete a fonte no ato do crédito” (arts. 99 e 100 do Decreto-Lei no. 5.844), assim, caso não percebidos, não há hipótese tributária de modo a possibilitar a retenção do tributo e, por conseguinte o seu direito de se creditar respectivamente. 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.

### **DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE RETENÇÃO**

A respeito da comprovação das retenções, embora, haja total pertinência do recorrente quando afirma que os comprovantes de rendimentos e retenção na fonte emitidos pelas fontes pagadoras não seriam imprescindíveis para a comprovação do seu direito creditório, uma vez que a comprovação das retenções na fonte pode se dar por qualquer meio de prova, inclusive tal entendimento é objeto da Súmula CARF nº 143, *in verbis*:

Súmula CARF nº 143 A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

Assim é que, em que pese a DIRF ser um documento que possui validade por si só a fim de comprovar a retenção, ela não pode ser, e não é o único meio de prova da ocorrência da retenção do tributo.

O que o RIR fez foi estabelecer uma prova que isoladamente fosse suficiente a comprovar a retenção, entretanto, tal obrigação acessória é de terceiro, não podendo ser o contribuinte punido por eventual descumprimento de obrigação.

Desta feita é que, a jurisprudência do CARF, em atenção ao princípio da verdade material, tem aceitado a comprovação através de outros elementos de prova. É lógico que, diante da ausência da DIRF, o ônus da prova do contribuinte é ainda maior, e a prova da retenção tem que ser cabal.

Ocorre que, os documentos do fragmento do razão contábil, bem como a planilha comparativa entre os valores de IRRF do razão contábil e daqueles informados no PER/DCOMP n. 42380.92636.310707.1.3.02-3471 não são documentos suficientes para comprovação do saldo negativo de IRPJ.

Ora, não basta mera a juntada de planilhas demonstrativos (relatórios internos) e o fragmento do razão contábil para comprovar a exatidão das retenções na fonte, de certo que o foco é de determinação do saldo negativo de IRPJ apurado no final de cada período, vez que toda retenção na fonte (IRRF) é considerada, em realidade, antecipação do imposto devido (IRPJ).

Em tema de restituição e compensação de saldo negativo de IRPJ com outros tributos, ou com o próprio, incumbe o entendimento de quatro premissas: 1ª) a constatação dos pagamentos ou das retenções; 2ª) a oferta à tributação das receitas que ensejaram as retenções, em face do art. 37, § 3º, “c” da Lei n. 8.981/1995; 3ª) a apuração do indébito, fruto do confronto acima delineado e, 4ª) a observância do eventual indébito não ter sido liquidado em autocompensações.

Neste passo, tenha-se presente que o reconhecimento do direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior de tributo, fazendo-se necessário verificar a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-o com os registros contábeis e fiscais efetuados com base na documentação pertinente e análise da situação fática, de modo a se conhecer qual seria o montante de tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado.

Tenho que a certeza e liquidez de crédito de saldo negativo de IRPJ, para fins de repetição tributária, não se apura em razão do quantum do tributo declarado como devido no ano calendário, mas sim em relação ao quantum mostrado pela contabilidade e outros documentos fiscais, conjuntamente, sendo a declaração de rendimentos e os eventuais pagamentos por estimativa e ainda os informes de retenções apenas elementos de composição. Assim, o fragmento do razão contábil e a planilha unilateralmente produzida, por si só não exprimem a figura do indébito fiscal.

Dentre outras provas, destacam-se: os registros contábeis no ativo do Imposto de Renda a Recuperar juntamente com a expressão deste direito em Balanços e Balancetes, a

Demonstração do Resultado do Exercício, a contabilização (oferecimento à tributação) das receitas que ensejaram as retenções, os Livros Diários, notas fiscais, LALUR, extratos bancários com a demonstração do pagamento líquido, tudo com a finalidade de dar sustentação ao arcabouço probatório do direito creditório que deve ser líquido e certo nos termos do art. 170 do CTN para a formação do saldo negativo.

Assim, ressalta-se que os documentos juntados aos autos não se pode identificar a disponibilidade na escrituração contábil da recorrente no valor do saldo negativo de IRPJ relativo ao ano calendário de 2005, inclusive, na oportunidade do julgamento do Acórdão combatido, foi realizado a consulta na base de informações da Receita Federal e fora acrescido o valor de R\$ 6.248,00 (seis mil trezentos e quarenta e oito reais) com base em DIRFs informadas pelas respectivas fontes pagadoras.

Finalmente, é máxima do Direito e, aplicada subsidiariamente ao processo administrativo, que ônus da prova incumbe àquele que alega determinado fato, princípio insculpido no artigo 373, inciso I do CPC, in verbis:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; (...).”

## **CONCLUSÃO**

Por todo exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, voto por nega-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa