



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



<b>PROCESSO</b>	<b>12448.726276/2013-74</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.348 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	COLORTEL S.A. SISTEMAS ELETRÔNICOS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. OMISSÃO NA APRECIAÇÃO DE ARGUMENTO DE DEFESA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência, embora decidindo pela nulidade de decisão que é omissa em relação a argumento de defesa do sujeito passivo, evidenciam, em outra parte do primeiro paradigma, decisão convergente com o recorrido que negou provimento ao recurso voluntário concordando com a acusação fiscal no ponto alegadamente omissa, e, quanto ao segundo paradigma, considera circunstâncias específicas em que se negava ao sujeito passivo discutir, no contencioso administrativo, resposta dada a consulta por ele formulada. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PREQUESTIONAMENTO FICTO. A oposição de embargos declaração que, ao final, restem rejeitados, não se presta a constituir prequestionamento do vício na forma alegada pelo embargante. A resposta dada aos embargos, ainda que em resposta que o rejeite, integra-se ao conteúdo do acórdão recorrido e, no presente caso, evidencia que a omissão alegada pela embargante caracterizaria, apenas, resposta insuficiente a seu argumento de defesa.

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. JUROS DEVIDOS EM CONTRATO DE EMPRÉSTIMO. FATO GERADOR. CRÉDITO DOS RENDIMENTOS. O mero registro contábil do crédito, como simples provisionamento ou reconhecimento antecipado de despesa, em obediência ao regime de competência, não caracteriza fato gerador do IRRF se não houver disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos. Não subsiste o lançamento que tem como fato gerador a data do registro

contábil da despesa de juros, sem nada referir acerca do vencimento acordado contratualmente para seu pagamento.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas na matéria “*fato gerador do IRRF (efetivo pagamento ou remessa de juros ao exterior)*”, e, no mérito, dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa** - Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por COLORTEL S.A. SISTEMAS ELETRÔNICOS ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-006.009, na sessão de 20 de setembro de 2022, na qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2008

PAGAMENTO DE JUROS A NÃO RESIDENTES. IRRF.

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de juros.

O litígio decorreu de lançamento de IRRF devido em fatos geradores do ano-calendário 2008, incidente sobre rendimentos a residentes ou domiciliados no exterior, correspondentes a juros devidos em empréstimos. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 263/277). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 321/326).

Cientificada em 30/11/2022 (e-fl. 333), a Contribuinte opôs embargos de declaração em 02/12/2022 (e-fls. 334/342) arguindo omissões acerca de argumentos de defesa: i) *no sentido de que o termo “crédito” constante do caput do art. 685 do RIR/99 não poderia ser interpretado como o mero registro contábil da obrigação no passivo, mas sim como a colocação dos juros à disposição do beneficiário no exterior; e ii) que a efetiva amortização do empréstimo no prazo mínimo de 96 meses é “absolutamente irrelevante”*. Os embargos foram rejeitados em exame de admissibilidade porque o voto condutor teria se manifestado expressamente acerca dos dois pontos referidos (e-fls. 346/349).

Notificada da rejeição dos embargos em 18/05/2023 (e-fl. 354), a Contribuinte interpôs recurso especial em 01/06/2023 (e-fl. 356/387) no qual arguiu divergências admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 461/465, do qual se extrai:

**(1) “cerceamento do direito de defesa por omissão no v. acórdão recorrido (art. 59 do Decreto nº 70.235/72)”**

[...]

10. Afirma-se, em síntese, que *“não há pronunciamento específico sobre argumento autônomo e suficiente da defesa da Recorrente no sentido de que o art. 43 do CTN e os arts. 685, 702 e 703 do RIR/99 dispõem que o fato gerador do IRRF é a data do efetivo pagamento ou da remessa dos juros para o exterior, e não a data do mero registro contábil da obrigação”*.

11. Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

12. Enquanto a **decisão recorrida** — no entender da Recorrente — não se pronunciou especificamente *“sobre argumento autônomo e suficiente da defesa da Recorrente no sentido de que o art. 43 do CTN e os arts. 685, 702 e 703 do RIR/99 dispõem que o fato gerador do IRRF é a data do efetivo pagamento ou da remessa dos juros para o exterior, e não a data do mero registro contábil da obrigação”*, não tendo sido acolhidos os respectivos Embargos de Declaração então opostos (e-fls. 346), **os acórdãos paradigmáticos apontados decidiram, de modo diametralmente oposto**, que, *“diante da omissão da Turma a quo a respeito de temas de recurso voluntário, relevantes ao julgamento do processo,*

[deve ser] reconhecida a nulidade parcial da decisão” (**primeiro acórdão paradigma**) e que “a não apreciação dos argumentos da recorrente [...], caracteriza-se o cerceamento do direito de defesa” (**segundo acórdão paradigma**).

13. Nos termos do art. 1.025 do Novo Código de Processo Civil - CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), competirá à CSRF dar a palavra final sobre a existência, ou não, da alegada omissão por parte do acórdão recorrido.

**(2) “fato gerador do IRRF (efetivo pagamento ou remessa de juros ao exterior)”**

[...]

14. Assevera-se, em resumo, que “o mero registro contábil da obrigação no ‘passivo’ não constitui fato gerador do IRRF”.

15. No que se refere a essa segunda matéria, **também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

16. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que “o imposto lançado refere-se a IRRF sobre juros de mora, que foram contabilizados como juros incorridos, configurando, assim, a situação definida em lei do fato gerador do IR-Imposto de Renda determinado pelo art. 685 do RIR/1999”, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1402-004.370) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que “a mera escrituração contábil dos juros não constitui fato gerador do IRRF sobre remessas para o exterior”.

17. Já no referente ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1401-005.764), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir divergência de entendimento passível de uniformização**.

18. Tanto na **decisão recorrida**, quanto no **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1401-005.764), **chegou-se à mesma conclusão**, de que, “em ambos os contratos de empréstimo eram devidos juros de mora a mutuante no exterior, que foram contabilizados como juros incorridos, configurando, assim, a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do IR-Imposto de Renda, ou seja, de que, “após o vencimento da obrigação, já estaria o credor apto a exigir seu rendimento”.

19. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização das divergências de interpretação suscitadas**.

20. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto. (*destaques do original*)

Aduz a Contribuinte que a exigência está amparada no entendimento da fiscalização de que o mero registro contábil da obrigação no passivo representaria a ocorrência do fato gerador do IRRF, e que sua defesa, calcada no entendimento de que o art. 43 do CTN e os arts. 685, 702 e 703 do RIR/99, dispõem que o fato gerador do IRRF é a data do efetivo pagamento ou da remessa dos juros para o exterior, e não a data do mero registro contábil da obrigação, não

foi acolhida. Enfatiza que o *registro contábil da obrigação configura mera expectativa de auferimento de renda, e não a disponibilidade jurídica ou econômica*, relata os embargos opostos, e pondera:

**10.** De fato, no v. acórdão recorrido não há pronunciamento específico sobre argumento autônomo e suficiente da defesa da Recorrente, a saber: a interpretação dos artigos 685, 702 e 703 do RIR/99, à luz do disposto no art. 43 do CTN, não atribui ao mero registro contábil da obrigação o caráter de “fato gerador” do IRRF.

11. Além disso, o entendimento que prevaleceu no v. acórdão recorrido, além de afrontar a legislação tributária de regência, também diverge de entendimento manifestado em outros julgados deste E. CARF.

**12.** Realmente, a interpretação dos artigos 685, 702 e 703 do RIR/99 e do artigo 43 do Código Tributário Nacional apresentada pelo v. acórdão recorrido diverge frontalmente do que restou decidido nos vv. Acórdãos nº 1402-004.370 e nº 1401-005.764, extraídos diretamente do sítio do CARF - [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br) – e indicados como **paradigmas, docs. 03 e 04**). (*destaques do original*)

Traz as referências de prequestionamento das matérias, inclusive afirmando *que a tempestiva interposição dos embargos de declaração é suficiente para preencher o requisito do prequestionamento*, e demonstra o dissídio jurisprudencial quanto ao cerceamento ao direito de defesa por omissão no v. acórdão recorrido (Art. 59 do Decreto nº 70.235/72 nos seguintes termos:

**29.** A configuração do dissídio em relação ao cerceamento do direito de defesa por ausência de apreciação de específico argumento da **Recorrente**, com a consequente ofensa ao disposto no inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, está comprovada pelos seguintes Acórdãos paradigmas, ambos extraídos diretamente do sítio do CARF ([www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br)):

(I) **Acórdão nº CSRF/9101-004.010**, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Processo Administrativo nº 15956.720114/2011-19, Relatora Conselheira Cristiane Silva Costa, sessão de 12/02/2019 (**doc.01**); e

(II) **Acórdão nº CSRF/03-03.358**, 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Processo Administrativo nº 13707.000047/97-19, Relator Conselheiro Moacyr Eloy de Medeiros, sessão de 05/11/2002 (**doc. 02**).

**30.** Com efeito, demonstrou a **Recorrente** no recurso voluntário que o art. 43 do CTN e os arts. 685, 702 e 703 do RIR/99 dispõem que o **fato gerador do IRRF é a data do efetivo pagamento ou da remessa dos juros para o exterior, e não a data do mero registro contábil da obrigação**.

31. Este específico argumento de defesa da **Recorrente**, contudo, não foi enfrentado quando do julgamento do recurso voluntário, uma vez que a C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF limitou-se a aduzir que os juros relativos aos empréstimos com mutuantes no exterior, contabilizados como juros incorridos, configurariam fato gerador do IRRF.

DOCUMENTO VALIDADO  
Confira-se trecho do voto condutor do v. acórdão:

*“O imposto lançado refere-se a IRRF sobre juros de mora, que foram contabilizados como juros incorridos, configurando, assim, a situação definida em lei do fato gerador do IR-Imposto de Renda determinado pelo art. 685 do RIR/1999. Ou seja, trata-se de IRRF sobre valores creditados em nome o beneficiário no exterior.*

(...)

*Em ambos os contratos de empréstimo eram devidos juros de mora a mutuante no exterior, que foram contabilizados como juros incorridos, configurando, assim, a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do IR-Imposto de Renda.”* (fl. 325, destaques da Recorrente).

**32.** Visando a sanar a omissão constante do v. acórdão recorrido, a Recorrente interpôs os competentes **embargos de declaração** que, monocraticamente, não foram admitidos. Portanto, existe argumento autônomo e independente da Recorrente que não foi apreciado de forma específica pelo v. acórdão recorrido.

**33.** Nesse ponto, a situação jurídica em que se encontra a discussão administrativa mostra-se absolutamente discrepante com o que restou decidido nos **acórdãos paradigmas (docs. 01 e 02)**, os quais **concluíram pelo cerceamento do direito de defesa** em casos como o presente, no qual argumento específico de defesa do contribuinte não foi enfrentado pelo Órgão Colegiado.

**34.** É importante salientar que não se discute eventual distinção entre as circunstâncias fáticas envolvidas nos litígios – até porque, seria absolutamente impossível a existência de um paradigma que apontasse uma nulidade referente à falta de enfrentamento de um mesmo argumento.

**35.** Na verdade, a divergência está no entendimento acerca da necessidade de específico enfrentamento de argumento autônomo: enquanto, no caso concreto, não houve análise específica de argumento da Recorrente, nos acórdãos paradigmas a C. CSRF houve por bem anular as decisões das instâncias ordinárias justamente porque não houve enfrentamento específico de argumentos dos contribuintes.

**36.** Nesse sentido, inclusive, o próprio voto proferido pela ex Conselheira CRISTIANE SILVA COSTA no **v. Acórdão nº 9101-004.010**, apontado como **paradigma**, no qual se consignou que a análise da divergência no que tange à falta de enfrentamento de argumentos autônomos não pode se pautar na identidade fática entre os julgados. Confira-se:

*“O caso julgado pelo primeiro paradigma, portanto, tem similitude com os fatos dos autos. No caso dos autos, lembro, o contribuinte sustenta que haveria omissão do acórdão recorrido na apreciação de matéria cujo*

*conhecimento lhe foi devolvido, mesmo com alegação em recurso voluntário e embargos de declaração.*

*Pondero que a pequena distinção fática (no acórdão paradigma, a análise da citada nulidade foi efetuada de ofício) não prejudica a análise do cerne do julgamento, consistente em omissão do colegiado em julgar tema referido em razões de recurso, relacionado à interpretação dos artigos 31 e 59, do Decreto nº 70.235/1972”*

**37.** Embora o voto da ex Conselheira CRISTIANE SILVA COSTA tenha sido vencido, a nulidade parcial do acórdão recorrido – em razão de falta de enfrentamento de argumentos autônomos – foi decidida com base no seu voto.

**38.** Com efeito, nesse caso em particular, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu que os argumentos relevantes trazidos pelo contribuinte **deveriam ter sido enfrentados**. Confira-se o trecho do voto da ex Conselheira CRISTIANE SILVA COSTA – que venceu nessa específica matéria –, evidenciando o dissenso:

*“Em recurso voluntário (fl. 4077 e seguintes) tratou deste equívoco, mencionando que ‘por uma questão legal a RECORRENTE renunciou ao crédito de IPI apropriado no período, não resta dúvida de que a contabilidade deve ser revista’. O recurso voluntário também menciona a postergação, verbis: ‘o não estorno da receita da RECORRENTE, antes da base de cálculo do IR e da CSLL, na proporção direta do IPI que tinha lançado contra si pela RFB, ao longo de 10 anos (1997), gerou uma postergação do aproveitamento do Prejuízo, reduzindo, portanto, o lucro dos períodos anteriores, em razão do que é certo que seja lançamento em 2009, em virtude de erro de exercícios anteriores, é plenamente possível e legalmente permitido.*

*O recurso especial, nesse contexto, pretende o reconhecimento da nulidade do acórdão recorrido por falta de análise de tais alegações do recurso voluntário. (...) A falha na fundamentação da decisão administrativa, assim, impõe o reconhecimento de sua nulidade, especialmente quando vislumbrada preterição do direito de defesa, como explicita o artigo 59, do Decreto n. 70.235/1972.*

**39.** Conforme se verifica, o primeiro dos vv. Acórdãos paradigmáticos (**doc. 01**) considerou, ao reverso do v. acórdão recorrido, que a ausência de apreciação específica de argumentos da defesa do contribuinte configura cerceamento do direito de defesa, afrontando o disposto no inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, no artigo 2º da Lei nº 9.784/99 e no inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

**40.** Este mesmo entendimento restou sufragado no **Acórdão nº CSRF/03-03.358 (doc. 02)**, prolatado pela **1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais**, em

que, igualmente, se entendeu pela configuração de cerceamento do direito de defesa na ausência de apreciação de argumentos **relevantes** de defesa.

**41.** Confira-se o seguinte excerto do voto do Relator ex Conselheiro MOACYR ELOY DE MEDEIROS:

*“A Recorrente, ao levantar a tese do cerceamento de defesa, alega que o recurso recorrido não apreciou devidamente a sua discordância quanto à classificação, limitando-se a manter a indicação do Fisco, sem analisar o mérito.*

*De fato, embora no recurso ao Conselho (fls. 187/196) a defendant tenha se fundamentado na reclassificação indevida, o voto do acórdão questionado, apenas tece considerações de caráter geral, não adentrando no mérito (fls. 274) da mesma. Entendo que não foram consideradas pelo Colegiado as ponderações invocadas pelo contribuinte; e não pode o Colegiado deixar de se pronunciar sobre o requerido, ou se pronunciar de forma indireta ou implícita, fica caracterizado o cerceamento do direito de defesa previsto no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 (PAF). (...)"*

(destaques do Recorrente)

42. Diante do exposto, verifica-se da simples leitura das transcrições acima, que os acórdãos paradigmáticos (docs. 01 e 02) divergem da orientação firmada pelo v. acórdão recorrido, restando demonstrado o dissenso quanto ao cerceamento do direito de defesa por ausência de apreciação específica de argumento **autônomo** e **independente** da defesa da Recorrente, a ensejar o regular conhecimento e processamento do presente recurso especial. (destaques do original)

Passa à demonstração da divergência quanto ao fato gerador do IRRF – efetivo pagamento ou remessa dos juros ao exterior (art. 43 do CTN e arts. 685, 702 e 703 do RIR/99), indicando os paradigmáticos nº 1402-004.370 e 1401-005.764 (este rejeitado no exame de admissibilidade), e assim ponderando quanto ao paradigma admitido:

**44.** Com efeito, o entendimento exarado nos sobreditos acórdãos paradigmáticos é no sentido de que o mero registro contábil da obrigação no “passivo” não constitui fato gerador do IRRF. Não há disponibilidade econômica ou jurídica da renda, pois os juros não foram colocados à disposição do beneficiário do exterior.

**45.** No mesmo sentido, no recurso voluntário, a Recorrente demonstrou que o mero registro contábil dos “juros” no “passivo” não configura fato gerador do IRRF, uma vez que, nos termos do art. 43 do CTN e dos arts. 685, 702 e 703 do RIR/99, o fato gerador do mencionado tributo é a data do efetivo pagamento ou da remessa dos juros para o exterior.

**46.** No entanto, e para esquivar-se do intransponível argumento de defesa da Recorrente, o v. acórdão recorrido aduziu que:

*“O imposto lançado refere-se a IRRF sobre juros de mora, que foram contabilizados como juros incorridos, configurando, assim, a situação*

definida em lei do fato gerador do IR-Imposto de Renda determinado pelo art. 685 do RIR/1999. Ou seja, trata-se IRRF sobre valores creditados em nome do beneficiário no exterior.

(...)

Em ambos os contratos de empréstimo eram devidos juros de mora a mutuante no exterior, que foram contabilizados como juros incorridos, configurando, assim, a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do IR-Imposto de Renda. Assim dispôs o TVF

(...)” (fl. 326 – destaque da Recorrente)

**47.** Como se vê, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF negou provimento ao recurso voluntário da Recorrente por entender que o mero registro contábil dos “juros” no “passivo” configuraria fato gerador do IRRF.

**48.** E, neste ponto, o entendimento manifestado no v. acórdão recorrido mostra-se absolutamente discrepante com o que restou decidido nos acórdãos paradigmas (**docs. 03 e 04**), os quais concluíram pela não ocorrência do fato gerador do IRRF no mero registro contábil da obrigação.

**49.** De fato, no v. acórdão paradigma nº 1402-004.370 (**doc. 03**), por maioria de votos, o recurso voluntário do contribuinte foi provido para reconhecer que, para a ocorrência do fato gerador do IRRF, é necessária a efetiva remessa de recursos o exterior, não bastando o mero crédito contábil na escrita da fonte pagadora, nos seguintes termos:

*“REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR. FATO GERADOR.*

*A retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte sobre juros decorrentes de contrato de mútuo atribuídos a residente ou domiciliado no exterior devem ser feitos quando da ocorrência do fato gerador, que corresponde ao pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de rendimentos, o que ocorrer primeiro. (...)"*

(doc. 03 – destaque da Recorrente)

**50.** A enfatizar o dissenso jurisprudencial, confira-se trecho do voto condutor do v. Acórdão paradigma nº 1402-004.370 (**doc. 03**):

“(...)

*Esta matéria já foi analisada por este E. Tribunal diversas vezes, onde a jurisprudência firmou entendimento de que a mera escrituração contábil do juros não constitui fato gerador do IRRF sobre remessas para o exterior.*

*Ou seja, a hipótese de incidência exige que as importâncias, a título de juros, sejam pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários domiciliados no exterior, por fonte situada no País. Sendo que*

as dicções "pagas", "entregues", "empregadas" ou "remetidas" não deixam dúvidas de que o beneficiário não-residente tem que ter a disponibilidade jurídica ou econômica da remessa. Os valores têm que ser efetivamente disponibilizados ao beneficiário.

Assim, quanto à dicção "creditadas", o melhor entendimento é enxergá-la como o crédito bancário em favor do não-residente, entendendo todas as palavras antes citadas como sinônimos, no sentido de disponibilizar, efetivamente, as remessas para o beneficiário não-residente.

Caso contrário, bastaria a norma transcrita no Regulamento registrar a dicção "creditar" (vem do art. 100 do Decreto-Lei nº 5.844/43, as dicções "pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar").

Dessa forma, em linha com a jurisprudência deste Corte na matéria, deve-se compreender a dicção "creditadas" como aquela que possilite o real assenhoreamento da remessa pelo não-residente, o que no caso dos autos ocorrer semestralmente.

(...)

Desta forma, seguindo a jurisprudência deste E. Conselho, entendo que apenas a escrituração contábil do crédito não configura hipótese de incidência e o fato gerador do IRRF sobre juros remetidos ao exterior, motivo pelo qual a fiscalização se equivocou ao lavrar o Auto de Infração considerando como fato gerador o registro contábil do crédito". (doc. 03 – destaque da Recorrente)

Depois de discorrer sobre o segundo paradigma, rejeitado no exame de admissibilidade, acrescenta que:

53. Portanto, e como se observa, o entendimento exarado pelo v. acórdão recorrido, no sentido de que os juros contabilizados configurariam a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do IRRF, é absolutamente contrária ao entendimento manifestado nos vv. acórdãos paradigmáticos, restando evidenciado o dissenso jurisprudencial.

54. Cabe frisar: diferentemente do que restou decidido no v. acórdão recorrido, e a partir da interpretação do art. 43 do CTN e dos arts. 685, 702 e 703 do RIR/99, os vv. acórdãos paradigmáticos reconheceram que o mero registro contábil da obrigação não é fato gerador do IRRF, cancelando os autos de infração em discussão. Os vv. acórdãos paradigmáticos examinaram a mesma matéria deste processo administrativo, mas chegaram à interpretação diversa do v. acórdão recorrido.

55. Diante do exposto, verifica-se da simples leitura das transcrições acima que os vv. acórdãos paradigmáticos (docs. 03 e 04) divergem frontalmente da orientação firmada pelo v. acórdão recorrido, restando cabalmente demonstrado o dissenso

jurisprudencial a ensejar o regular conhecimento e processamento do presente recurso especial. (*destaques do original*)

No mérito, inicialmente defende a nulidade do acórdão recorrido por *ausência de pronunciamento específico sobre argumento autônomo e suficiente de defesa*. Reitera que não foi apreciada sua defesa no ponto em que defendeu que *o fato gerador do IRRF é a data do efetivo pagamento ou da remessa dos juros para o exterior, e não a data do mero registro contábil da obrigação*. Opostos embargos de declaração, não foi sanada a omissão, caracterizando-se cerceamento ao seu direito de defesa e violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Aduz que houve, quando muito, *o atendimento apenas formal do direito de petição*, diz ser *patente que o devido processo foi relegado a segundo plano no caso concreto*, e invoca manifestação do Supremo Tribunal Federal no Mandado de Segurança nº 22.693 reafirmando essa garantia constitucional. E complementa:

**65.** Em verdade, o E. Supremo Tribunal Federal tem realçado a existência de um **bloco de garantias constitucionalmente previstas**, impositivas de um “agir efetivo” daqueles incumbidos da função judicante.

**66.** Conforme se verifica, o Plenário do E. STF estabeleceu, de forma emblemática, um **rol de direitos**, que são desdobramentos voltados a **atribuir efetividade** ao conjunto de garantias constitucionais asseguratórias do direito de defesa.

**67.** Dentre os direitos reconhecidos pelo E. STF, cabe destacar no caso concreto, **o direito de ver seus argumentos considerados**, pelo qual é exigido do julgador capacidade de apreensão e isenção de ânimo para **enfrentar** as razões apresentadas, envolvendo o dever de o julgador tomar conhecimento e também considerar, séria e detidamente, as razões apresentadas.

**68.** A esse respeito, o inciso IV do §1º do artigo 489 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), aplicável subsidiariamente ao processo administrativo, prescreve que a decisão que “*não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador*” não é considerada fundamentada e, portanto, é **nula**, também com base nos artigos **59 e 60 do Decreto nº 70.235/72**.

**69.** Dessa forma, uma vez que o argumento autônomo da **Recorrente** em seu recurso voluntário não foi enfrentado de forma específica pela C. Turma *a quo*, imperiosa a decretação da nulidade do v. acórdão recorrido, por cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, nos termos dos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72. (*destaques do original*)

Na segunda matéria, destaca ter o lançamento em conta que, *não obstante a ausência do efetivo pagamento ou remessa para o exterior, o mero registro contábil dos juros no “passivo” da empresa (exigível a longo prazo) poderia ser considerado como “creditado” a domiciliado no exterior e, portanto, configuraria fato gerador do IRRF*. Defende, porém, que *nos termos dos arts. 685, 702 e 703 do RIR/99 e do artigo 43 do CTN*, *o fato gerador do IRRF é a data*

do efetivo pagamento ou da remessa dos juros para o exterior, e não a data do mero registro contábil da obrigação. E prossegue:

**72.** Com efeito, e diferentemente do entendimento que prevaleceu no v. acórdão recorrido, o simples registro do crédito no passivo contábil da empresa, antes da data do efetivo pagamento ou da remessa ao exterior, não extingue a obrigação e nem antecipa a sua exigibilidade pelo beneficiário domiciliado no exterior, não representando, portanto, efetiva aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

**73.** É dizer, o singelo registro contábil dos “juros” decorrentes de contrato internacional nada mais é do que a **mera expectativa de auferimento de renda**, e não a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica.

**74.** E, nos termos do art. 43 do CTN, o fato gerador do Imposto de Renda – independentemente do regime de apuração e da forma de recolhimento – é a **efetiva disponibilidade** (econômica ou jurídica) da renda ou provento ao beneficiário, o que afasta, invariavelmente, a possibilidade de se tributar a mera expectativa de auferimento de renda.

**75.** E é justamente sob esta perspectiva que se deve interpretar os artigos 685, 702 e 703 do RIR/99 que assim dispõem:

*“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.”*

*“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.”* (destaques da Recorrente)

*“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”* (destaque da Recorrente)

**76.** De fato, e diferentemente do entendimento manifestado no v. acórdão recorrido, por “crédito” não se pode compreender o singelo registro contábil da obrigação (lançamento a crédito no “passivo”), mas sim a efetiva colocação dos “juros” à **disposição do beneficiário no exterior**, o que, no caso concreto, somente ocorreria com o pagamento ou a remessa dos valores à instituição financeira credora.

**77.** Confira-se, a propósito, a lição de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

*“(...) crédito é a colocação da renda ou do provento, cuja aquisição também já tenha ocorrido, à disposição do respectivo titular, e não a*

***simples contrapartida contábil de um débito feito na contabilidade.*** A própria terminologia ‘retenção na fonte’ ou ‘desconto na fonte’ é expressiva da realidade de que o imposto somente se torna devido quando a fonte se desincumbe de sua obrigação de direito privado, mediante o pagamento ou o crédito da renda ou do provento, de maneira a disponibilizar a renda ou o provento ao respectivo titular, quando então ela retém ou desconta do montante assim disponibilizado o valor do imposto devido” (In “A sujeição passiva da fonte pagadora de rendimento, quanto ao importo de renda devido na fonte”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 49, p. 45, destaques da Recorrente).

No mesmo sentido é o entendimento de MARY ELBE QUEIROZ:

“No tocante ao crédito, é importante ressaltar que ele se refere à efetiva aquisição e disponibilidade do rendimento em favor do beneficiário que realiza o fato gerador do tributo, o contribuinte. **Portanto, simples créditos constantes nos registros contábeis da fonte pagadora em favor do beneficiário, mas que não demonstrem qualquer disponibilidade desse, não se configuram como fato gerador** com força para nascer a obrigação tributária” (In: Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”, Barueri, SP, Manoel, 2004, p. 392 – destaques da Recorrente).

Refere jurisprudência deste Conselho *no sentido de que a mera escrituração contábil dos juros não constitui fato gerador do IRRF*, demandando-se a efetiva disponibilidade jurídica ou econômica da remessa ao beneficiário estrangeiro. E se opõe ao entendimento do recorrido de que o fato de os juros de mora serem contabilizados como “juros incorridos” em nada contribui para a conclusão de que, neste momento – isto é, no momento do registro contábil – estaria configurado o fato gerador do IRRF.

Arremata consignando que a correta interpretação do disposto no art. 43 do CTN e nos arts. 685, 702 e 703 do RIR/99 conduz à inafastável conclusão de que o fato gerador do IRRF ocorre somente com o pagamento ou a remessa dos juros para o exterior, e não com o mero registro contábil da obrigação.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido com seu provimento para:

(I) **anular** o v. acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa, com determinação para que a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF examine todos os argumentos de mérito da Recorrente, tal como expostos no recurso voluntário e nos embargos de declaração; ou, então,

(II) tendo em vista o disposto no §3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, no **mérito, reformar** o v. acórdão recorrido, cancelando-se integralmente o auto de infração em discussão

Os autos foram remetidos à PGFN em 28/11/2023 (e-fl. 466), e retornaram em 05/12/2023 com contrarrazões (e-fls. 467/481), nas quais a PGFN reproduz os fundamentos

expostos pela autoridade julgadora de 1ª instância para manutenção da exigência e requer que o recurso especial seja improvido.

## VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

### Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A primeira divergência jurisprudencial suscitada pela Contribuinte tem em conta a rejeição dos embargos de declaração por ela opostos, sob os seguintes fundamentos:

O contribuinte, com a ciência da decisão, apresentou embargos de declaração (fls. 336), sob o argumento de que o acórdão padeceria de omissões, nos seguintes termos (destaques no original):

**Da omissão quanto ao argumento de que o mero registro contábil da obrigação não representa fato gerador do IRRF (art. 43 do CTN e art. 685 do RIR/99)**

No recurso voluntário, a **Embargante** demonstrou que o registro contábil da obrigação no passivo configura a mera expectativa de auferimento de renda e não a disponibilidade econômica ou jurídica, de forma que a exigência do IRRF é manifestamente improcedente.

Nesse sentido, em sua argumentação jurídica, a **Embargante** demonstrou que, à luz do disposto no art. 43 do CTN, o termo “crédito” constante do *caput* do art. 685 do RIR/99 não pode ser interpretado como o mero registro contábil da obrigação no passivo, mas sim como a colocação dos juros à disposição do beneficiário no exterior, o que, no caso concreto, só seria possível mediante o pagamento ou remessa, sendo descabida a pretensão de atribuir ao mero registro contábil da obrigação o caráter de “fato gerador” do IRRF.

Contudo, não há no v. acordão embargado pronunciamento sobre o argumento de defesa da **Embargante**, no sentido de que a interpretação do art. 685 do RIR/99, à luz do disposto no art. 43 do CTN, não atribui ao mero registro contábil da obrigação o caráter de “fato gerador” do IRRF.

Com efeito, no voto condutor do v. acordão embargado, apenas foi considerado que houve a contabilização da obrigação, citando o artigo 685 do RIR/99. No entanto, o que a **Embargante** demonstrou ao longo de toda a sua defesa é que o art. 685 do RIR/99, interpretado à luz do art. 43 do CTN, não autoriza a exigência do IRRF sobre o mero registro contábil da

obrigação, cujo argumento de defesa não foi enfrentado no v. acórdão embargado.

[...]

Apresentados os argumentos, passo à análise.

O contribuinte teve ciência da decisão em 30 de novembro de 2022 (conforme extrato eletrônico de fls. 333), e apresentou embargos de declaração em 02 de dezembro de 2022, conforme termo de solicitação de juntada de fls. 334, dentro do prazo regimental de cinco dias, razão pela qual os embargos devem ser considerados tempestivos.

Como visto, aduz a Embargante que o acórdão teria incorrido em omissões, por entender que dois argumentos suscitados no recurso voluntário não foram objeto de manifestação pelo Colegiado.

O primeiro argumento seria no sentido de que o termo “crédito” constante do caput do art. 685 do RIR/99 não poderia ser interpretado como o mero registro contábil da obrigação no passivo, mas sim como a colocação dos juros à disposição do beneficiário no exterior.

Contudo, a simples leitura do voto condutor evidencia, sem grande dificuldade, que esse argumento simplesmente não foi acolhido pelo Colegiado, como se pode depreender dos seguintes excertos (destacaremos):

O imposto lançado refere-se a IRRF sobre juros de mora, que foram contabilizados como juros incorridos, **configurando, assim, a situação definida em lei do fato gerador do IR-Imposto de Renda determinado pelo art. 685 do RIR/1999**. Ou seja, trata-se IRRF sobre valores creditados em nome do beneficiário no exterior.

(...)

Desta forma, é devido o IRRF lançado de ofício, à vista do que determina o art. 685 do RIR/1999.

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, arts. 7º e 8º):

(...).

Resta evidente, portanto, que **inexiste** a alegada omissão, posto que o caput do artigo 685 foi objeto de expressa manifestação pelo voto condutor.

Assim, se a interessada não concorda com o entendimento adotado pelo Colegiado (por unanimidade de votos, diga-se de passagem), pode apresentar o competente recurso, regimentalmente previsto, **sendo vedada** a tentativa de

reforma de questão de mérito devidamente apreciada e decidida pela via estreita dos aclaratórios, conforme entendimento assente nos tribunais superiores. (*destaques do original*)

A Contribuinte entende, frente a este cenário, que *não há pronunciamento específico sobre argumento autônomo e suficiente da defesa da Recorrente, a saber: a interpretação dos artigos 685, 702 e 703 do RIR/99, à luz do disposto no art. 43 do CTN, não atribui ao mero registro contábil da obrigação o caráter de “fato gerador” do IRRF*. A resposta esperada decorre da argumentação desenvolvida em defesa, no sentido de que o creditamento contábil não enseja disponibilidade econômica ou jurídica de renda, e que o creditamento referido na lei não corresponde ao mero registro contábil, e sim à *colocação dos juros à disposição do beneficiário no exterior*. Como o voto condutor do acórdão recorrido se pautou no entendimento de que o creditamento contábil corresponde à hipótese legal, que fixa a incidência do IRRF quando rendimentos forem “creditados” por fonte situada no País a beneficiário residente no exterior, a Contribuinte conclui que não foi enfrentado o *argumento autônomo e suficiente* dirigido contra este entendimento.

Nota-se que, dada a peculiaridade do caso concreto, a situação fática se situa em zona cinzenta entre a resposta insuficiente e a irresignação contra a resposta dada a argumento de defesa. Contudo, é possível afirmar que não se tratou de ausência de resposta, vez que o voto condutor do acórdão recorrido claramente afirma que a contabilização dos juros incorridos caracteriza hipótese de incidência prevista no art. 685 do RIR/99.

Esclareça-se que a Contribuinte, em seu recurso especial, cita sua alegação em embargos, quando apontou que *argumento de defesa não foi enfrentado no v. acórdão embargado*, e defende que *a tempestiva interposição dos embargos de declaração é suficiente para preencher o requisito do prequestionamento*, invocando o art. 1025 do Código de Processo Civil que neste sentido disporia.

Contudo, o prequestionamento ficto trazido na atualização do Código de Processo Civil de 2015 prestou-se, apenas, a dispensar o recorrente de alegar, perante os Tribunais Superiores, violação da lei federal que rege a oposição de embargos de declaração no âmbito civil. Antes, era necessário que os Tribunais Superiores fossem provocados a se manifestar sobre eventual ilegalidade na apreciação dos embargos, caso vislumbrado algum prejuízo ao prequestionamento da matéria de fundo a ser suscitada em sede de recurso especial ou extraordinário. Com o art. 1025 do Código de Processo Civil, a violação de lei federal na apreciação dos embargos passou a ser arguida no próprio recurso que tratava da questão de fundo, e os Tribunais Superiores se tornaram competentes para decidir, em preliminar, se havia ilegalidade a ser sanada mediante retorno ao órgão julgador *a quo*, ou por afirmação de entendimento já consolidado nas instâncias superiores.

Já no âmbito do Regimento Interno do CARF atual, bem como do vigente na interposição do recurso especial em tela, a decisão que nega admissibilidade aos embargos permanece irrecorrível, e a instância especial somente tem competência para decidir dissídios

jurisprudenciais. É certo que o despacho que rejeita embargos se integra ao acórdão recorrido, impedindo que seja atribuída a seus termos interpretação distinta da fixada pela Presidência do Colegiado *a quo*. Contudo, diante da competência estreita deste Colegiado, necessário se faz avaliar, a partir deste conjunto decisório, se há similitude com os paradigmas indicados, para que se possa dizer a interpretação da legislação tributária aplicável ao contexto alegado.

Não se discorda da ressalva da Contribuinte, no sentido de que *seria absolutamente impossível a existência de um paradigma que apontasse uma nulidade referente à falta de enfrentamento de um mesmo argumento*, mas isto não significa que deve ser relevada totalmente a distinção entre os casos, porque deve estar presente alguma similitude para se concluir que o outro Colegiado do CARF decidiria de forma diferente caso estivesse frente aos embargos aqui opostos pela Contribuinte, mormente em caso como presente, no qual a discordância da Contribuinte reside na suficiência da resposta dada ao argumento de defesa, e não na ausência total de resposta. Sem esta similitude, as soluções distintas passam a decorrer dos contextos fáticos próprios, e não da interpretação da legislação tributária.

Do paradigma nº 9101-004.010, a Contribuinte destaca a nulidade declarada em face de *omissão do acórdão recorrido na apreciação de matéria cujo conhecimento lhe foi devolvido, mesmo com alegação em recurso voluntário e embargos de declaração*. O dispositivo do acórdão reporta a decisão de *anular parcialmente o acórdão recorrido, determinando o pronunciamento do Colegiado a quo a respeito das matérias mencionadas em itens II.9 e II.10 dos embargos de declaração, como também constante do recurso voluntário às fls. 4.077 e seguintes, bem como da análise da postergação alegada pelo contribuinte e, ainda, a análise da base de cálculo da multa isolada*. E, para assim concluir, a relatora, ex-Conselheira Cristiane Silva Costa, analisou todas as omissões apontadas pelo sujeito passivo e reconheceu apenas parte delas, nos seguintes termos:

O contribuinte sustenta que seria nulo o acórdão recorrido pois teria deixado de apreciar pontos relevantes do recurso voluntário.

Analisarei separadamente tais alegações, principiando pela alegação dos **efeitos da desistência de ações judiciais em 2009 e adesão a parcelamento especial**.

Com efeito, desde o TVF é mencionada a adesão ao parcelamento especial e desistência do processo judicial. A despeito disso, entendeu o auditor fiscal pelo lançamento tributário. O tema foi devidamente prequestionado pelo contribuinte, constando em razões de impugnação e recurso voluntário.

Neste ponto, entendo que **não há qualquer nulidade do acórdão recorrido**. Ao adotar a fundamentação do TVF e acórdão da DRJ, o acórdão recorrido interpreta o artigo 186, da Lei das S.As. e forma distinta da pleiteada pelo contribuinte. O que o contribuinte pretende é a reforma do entendimento da Turma Ordinária, no mérito, sem que se vislumbre qualquer nulidade neste ponto.

O contribuinte, entendendo pela omissão do acórdão da Turma Ordinária, o contribuinte apresentou embargos de declaração tratando especificamente deste ponto:

II.6. Não se pode olvidar que o prejuízo fiscal apurado pela embargante teve como fato gerador a desistência da ação judicial em curso em desfavor da União, que perseguia o reconhecimento do crédito de IPI.

Assim, ao desistir da ação, automaticamente, a embargante reconheceu o débito conforme previsto na legislação vigente, gerando uma despesa dedutível e, por consequência, um aumento de seu prejuízo fiscal. (...)

O Presidente da 1ª Turma da 4ª Câmara, Conselheiro Antonio Bezerra Neto, rejeitou os embargos de declaração:

Todavia, revelam-se manifestamente improcedentes, uma vez que todas as supostas obscuridades, omissões e contradições apontadas pela embargante têm como pressuposto lógico a revisão daquilo que fora decidido no acórdão embargado, ou seja, que "os valores relativos a ajustes de exercícios anteriores decorrentes de retificação de erro devem ser lançados diretamente na conta de lucros acumulados ou prejuízos acumulados sem afetar as receitas e despesas do períodobase, com fundamento no art. 186 da Lei nº 6.404/76" (e-fl. 7619).

Assim, entendo que não há nulidade do acórdão recorrido pela falta de pronunciamento a respeito da adesão ao parcelamento especial e desistência de ações judiciais, considerando que adotada fundamentação de lançamento tributário e TVF.

Além disso, em seus embargos de declaração o contribuinte sustentou que:

II.9. In concreto, clarividente que a contribuinte, ora embargante, simplesmente reconheceu a despesa dedutível no resultado do período questionado pelo Fisco, em razão do novo fato, fundamentada na MP 470/2009 e na Lei n. 11.941/09, registrando contabilmente a desistência das ações judiciais onde acreditava na existência dos créditos de IPI, reconhecendo, neste momento, o passivo tributário. (...)

II.10. Restou sem enfrentamento, ainda, pelo acórdão embargado, a alegação da contradição existente no entendimento do Fisco referente à ratificação do ato fiscalizatório, que entendeu indevida a alteração da escrituração fiscal de períodos anteriores em relação à exclusão da receita intitulada "crédito de IPI" versus a posição favorável em relação às adições praticadas pelo contribuinte.

Em recurso voluntário (fl. 4077 e seguintes) tratou deste equívoco, mencionando que "*por uma questão legal a RECORRENTE renunciou ao crédito de IPI apropriado no período, não resta dúvida de que a contabilidade deve ser revista*".

O recurso voluntário também menciona a postergação, verbis: “*o não estorno da receita da RECORRENTE, antes da base de cálculo do IR e da CSLL, na proporção direta do IPI que tinha lançado contra si pela RFB, ao longo de 10 anos (1997), gerou uma ostergação do aproveitamento do Prejuízo, reduzindo, portanto, o lucro dos períodos anteriores, em razão do que é certo que seja lançamento em 2009, em virtude de erro de exercícios anteriores, é plenamente possível e legalmente permitido*”.

O recurso especial, nesse contexto, pretende o reconhecimento da nulidade do acórdão recorrido por falta de análise de tais alegações do recurso voluntário.

O Decreto n. 70.235/1972 prevê os requisitos de decisão administrativa, verbis:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A falha na fundamentação da decisão administrativa, assim, impõe o reconhecimento de sua nulidade, especialmente quando vislumbrada preterição do direito de defesa, como explicita o artigo 59, do Decreto n. 70.235/1972:

Art. 59. São nulos: (...)

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprirlhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A remansosa jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça é pela nulidade de decisão que não aprecia matéria levada ao conhecimento do órgão julgador:

[...]

Assim, dou provimento parcial ao recurso para anular parcialmente a decisão da Turma de origem, determinando o pronunciamento a respeito das matérias mencionada em itens II.9 e II10, supra, dos embargos de declaração, como também constante do recurso voluntário às fls. 4.077 e seguintes, como também a respeito da postergação. (*destaques do original*)

Como se vê, na parte em que não reconhecida a nulidade, o paradigma considera suficiente a resposta que adota *fundamentação de lançamento tributário e TVF*. A nulidade somente é declarada na parte em que não se identificou resposta aos argumentos deduzidos em recurso voluntário, mesmo tendo sido opostos embargos para tanto.

Diante deste contexto, tal paradigma não se presta a caracterizar a divergência porque, como demonstrado na resposta aos embargos, o argumento de defesa foi enfrentado no acórdão recorrido, ainda que sem a completude esperada pela Contribuinte. Em verdade, há convergência entre o recorrido e o paradigma no ponto em que este afasta a nulidade do acórdão lá recorrido por considerar suficiente a resposta que adota *fundamentação de lançamento tributário e TVF*.

Do segundo paradigma, nº CSRF/03-03.358, a Contribuinte destaca o entendimento de que *não foram consideradas pelo Colegiado as ponderações invocadas pelo contribuinte; e não pode o Colegiado deixar de se pronunciar sobre o requerido, ou se pronunciar de forma indireta ou implícita, fica caracterizado o cerceamento do direito de defesa previsto no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 (PAF)*.

Nesse caso, o sujeito passivo alegava que o Colegiado lá recorrido havia se limitado a manter a indicação do Fisco, sem analisar o mérito. À primeira vista, este julgado aparenta se distinguir do paradigma anterior por não admitir como suficiente resposta que adota *fundamentação de lançamento tributário e TVF*. Contudo, a falta de apreciação dos argumentos de defesa, neste segundo caso, tinha motivação específica. Isto porque o debate ali decorria da não aplicação, pelo sujeito passivo, da classificação tarifária definida em consulta por ele formulada. Diante deste contexto, as autoridades julgadoras de 1ª e 2ª instância entenderam incabível apreciar questionamentos contra a manifestação da Administração em processo de consulta provocado pelo próprio sujeito passivo. A omissão alegada, assim, decorreu do fato de o acórdão lá recorrido ter apenas invocado o *fundamento de que a classificação tarifária por parte da empresa estaria equivocada por estar em desacordo com a consulta que formulou*.

Frente a este cenário, o outro Colegiado do CARF firma o entendimento de que *não foram consideradas pelo Colegiado as ponderações invocadas pelo contribuinte, e não pode o Colegiado deixar de se manifestar sobre o requerido, ou se pronunciar de forma indireta ou implícita*. A decisão, assim, foi no sentido de que o sujeito passivo tinha o direito de questionar no contencioso administrativo os critérios da classificação tarifária fixada em consulta por ele formulada.

As circunstâncias processuais deste segundo paradigma são substancialmente distintas do recorrido. Ainda que não se demande similitude no conteúdo dos argumentos que deixaram de ser apreciados nos acórdãos comparados, claro está neste segundo paradigma que houve uma circunstância específica para a não apreciação da defesa do sujeito passivo ao longo do contencioso administrativo, e, assim, não é possível traçar qualquer cogitação de como decidiria o outro Colegiado do CARF se estivesse frente ao vício alegado no presente caso.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexiste tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrágico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão parâmetro enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte no *dissídio jurisprudencial quanto ao cerceamento ao direito de defesa por omissão no v. acórdão recorrido*.

Na segunda matéria, há significativa semelhança do recorrido com o parâmetro nº 1402-004.370 que, diante de acusação fiscal também baseada no registro contábil de juros sobre empréstimos com credor estrangeiro como fato gerador do IRRF, compreendeu a *dicção "creditadas" como aquela que possibilite o real assenhoreamento da remessa pelo não-residente*.

No parâmetro está descrito que a autoridade fiscal considerou que o fato gerador do IRRF teria ocorrido na *data dos registros contábeis dos créditos*, e o sujeito passivo alegou que *de acordo com o contratado os juros foram pagos semestralmente e que apenas registrou mensalmente os juros na contabilidade em respeito ao regime de competência*. Não há alegação de retenção no momento do pagamento, e o sujeito passivo pleiteou apenas a nulidade do lançamento por ser *irrelevante o tratamento contábil dispensado pela fonte pagadora*.

O voto condutor do parâmetro, por sua vez, concorda em cancelar a exigência sob o entendimento de que *apenas a escrituração contábil do crédito não configura hipótese de incidência e o fato gerador do IRRF sobre juros remetidos ao exterior, motivo pelo qual a*

*fiscalização se equivocou ao lavrar o Auto de Infração considerando como fato gerador o registro contábil do crédito.*

O recorrido tem em conta os seguintes fatos resumidos em seu relatório:

3 Segundo as fls.83 do TVF, o interessado formalizou, em 20.01.1997, contrato de empréstimo (fls.4/24) com o Banco Surinvest S/A, sediado em Montevidéu, Uruguai, no valor de USD 1.100.000,00 (hum milhão e cem mil dólares dos Estados Unidos), com vencimento em 03.02.2005 e taxa anual de juros de 10,25%, sendo que “o pagamento dos juros seria efetuado no final de cada período, de forma semestral” (cláusula 4.2) e, que “o pagamento dos juros seria feito integralmente na data de vencimento” (cláusula 03 do anexo I, parte B).

4 O interessado informou à fiscalização que, “desde a data de obtenção do empréstimo em 20.01.1997, até 31.12.2008, não foi efetuado nenhum aditamento ao contrato, e, também, que os pagamentos de juros no ano-calendário de 2008 não foram efetuados, sendo registrados na contabilidade como juros incorridos e não pagos”.

5 De acordo com a fiscalização, os juros lançados na contabilidade, à conta de passivo (juros sobre empréstimo), e que somam R\$ 210.205,41 (fls.83), devem ser considerados como creditados ao financiador, e sobre eles deve incidir o IRRF, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento):

[...]

6 Conforme TVF, o interessado obteve, ainda, em 19.03.1999, empréstimo do Banco International Properties Company, também sediado em Montevidéu, Uruguai, no valor de USD 150.000,00 (cento e cinquenta mil dólares dos Estados Unidos), com juros de 4,75% ao ano (fls.82).

7 O interessado informou à fiscalização que, desde a obtenção do empréstimo, não foi efetuado nenhum aditamento ao contrato, e, que não efetuou o pagamento dos juros de, contabilizando-os como juros incorridos e não pagos, no passivo exigível de longo prazo.

8 Segundo a fiscalização, os juros lançados na contabilidade como incorridos - R\$ 13.283,49 (fls.85) – foram considerados como creditados ao financiador, e sobre eles também deve incidir o IRRF, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento):

[...]

O primeiro empréstimo referido guarda similitude maior com o caso tratado no paradigma, porque noticia a obrigação de pagar os juros semestralmente, mas a autoridade fiscal também observou *que há intenção do fiscalizado em manter esses valores no passivo por mais tempo, haja vista, que fez uso do grupo de conta do exigível a longo prazo*. Já para o segundo contrato não há qualquer referência neste sentido, e apenas destaca-se que, também neste caso, os juros não foram pagos. A autoridade fiscal observou, neste segundo caso, *que nem contrato foi apresentado, sendo enviado apenas cópia do Certificado de Registro número 341/11289, emitido*

pelo Banco Central do Brasil em 13/09/2000, onde consta como empréstimo o valor de US\$ 150.000,00.

A exigência foi formalizada com acréscimo de multa de 75%, mas há notícia de representação fiscal para fins penais a ela associada.

Está destacado, no relatório do recorrido, que os empréstimos foram contratados com instituições financeiras do Uruguai, à época considerado “paraíso fiscal”, vez que *somente em 2011 a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), anunciou a retirada desse País da chamada “lista cinza” de PARAÍSOS FISCAIS segundo um comunicado da própria organização.*

O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, apenas invoca as seguintes circunstâncias fáticas como suficientes para manutenção da exigência:

Em ambos os contratos de empréstimo eram devidos juros de mora a mutuante no exterior, que foram contabilizados como juros incorridos, configurando, assim, a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do IR-Imposto de Renda. Assim dispôs o TVF:

Analizando os saldos das contas onde foram efetuados os lançamentos de manutenção do empréstimo junto ao INTERNATIONAL PROPERTIES COMPANY S/A pode ser observado que há intenção do fiscalizado em manter esses valores no passivo por mais tempo, haja vista que fez uso do grupo de conta do exigível a longo prazo, conforme consta nos Livros Razão e Diário, enviados em cumprimento a Termo de Intimação onde constam esses lançamentos nas rubricas contábeis pertinentes.

Embora a decisão recorrida transcreva o parágrafo acima da acusação fiscal, impõe-se concluir que assim o faz apenas como reforço de que a base autuada correspondia a juros contabilizados como incorridos, e que permaneceram sem pagamento no período fiscalizado. Isso porque a referência à contabilização em conta de exigível a longo prazo foi consignada pela autoridade fiscal, somente, para um dos empréstimos, e as exigências decorrentes dos juros contabilizados em favor das duas instituições financeiras foram mantidas.

Considerando que o paradigma admitido não admite que *apenas a escrituração contábil do crédito configure hipótese de incidência e fato gerador do IRRF sobre juros devidos a beneficiário não-residente, a divergência jurisprudencial resta validamente demonstrada.*

Assim, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE, apenas na matéria “fato gerador do IRRF (efetivo pagamento ou remessa de juros ao exterior)”.

#### Recurso especial da Contribuinte – Mérito

A questão posta motiva, há muito, extensos debates neste Conselho. Há duas decisões de instância especial acerca do tema, assim ementadas:

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. CRÉDITO CONTÁBIL - PROVISÃO. 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 da provisão do suposto crédito, inclusive glosado pelo fisco e objeto de auto de infração específico, não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Recurso Especial Do Procurador Negado. (*Acórdão nº 9304-00.114, sessão de julgamento de 4 de maio de 2009, votação unânime, relatora Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro*).

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 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.

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 nº 9202-003.120, sessão de julgamento de março de 2014, votação por maioria, relator Conselheiro Elias Sampaio Freire, vencido o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos).

A argumentação que discorda do creditamento contábil como hipótese de incidência do IRRF em razão da ofensa ao conceito de renda expresso no art. 43 do CTN pode trazer implícito o reconhecimento da constitucionalidade da norma, e sob esta ótica não parece ser a melhor solução para o tema no âmbito do contencioso administrativo.

De outro lado, o legislador, ao fazer uso da expressão “creditadas” para incluir as importâncias correspondentes como hipótese de incidência do imposto a ser retido em desfavor de beneficiário não-residente, não associou a ela qualquer especificação, razão pela qual a solução da questão está em definir se o creditamento contábil, ou seja, o reconhecimento contábil da obrigação de pagar, no caso os juros acordados em contrato de empréstimo, revela “importância creditada” passível de incidência do IRRF.

Em litígio semelhante, no qual se discutia a incidência de IRRF sobre o creditamento contábil de *royalties*, o ex-Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca assim historiou, no voto condutor do Acórdão nº 1302-004.271, manifestações administrativas acerca do tema:

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 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 abstrato*, 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. (*destaques do original*)

Já o paradigma nº 1401-005.764, embora rejeitado no exame de admissibilidade, noticia posicionamento mais específico e atual da Administração Tributária Federal acerca do tema, consistente na Solução de Consulta COSIT nº 153, de 22/03/2017:

**RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. FATO GERADOR. CRÉDITO DOS RENDIMENTOS.**

[...]

22. Quanto à definição de “crédito” prevista na legislação tributária, trata-se de crédito contábil e não de crédito em conta corrente de instituição financeira. Entretanto, no caso de remessas para o exterior, deve ser verificado se além do registro contábil houve disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Ou seja, a que traduza o reconhecimento do direito de recebimento pelo credor, e não da mera contrapartida contábil de um débito. Nesse sentido, o mero registro contábil do crédito, como simples como simples provisionamento ou reconhecimento antecipado de despesa, em obediência ao regime de competência, não caracterizam fato gerador do IRRF se não houver disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos. (...)

25. Ou seja, a expressão “crédito”, utilizada pela lei, indica que o imposto é devido no momento em que o rendimento se torna juridicamente disponível para o credor. Enquanto não vencido o prazo previsto no contrato ou efetivamente prestado o serviço, gerando o direito à contraprestação, o credor não pode reclamar os rendimentos dele decorrentes.

Esclareça-se que o exame de admissibilidade afastou o paradigma nº 1401-005.764 por compreender que ele chegou à mesma conclusão do recorrido, vez que o recorrido pontuou que “em ambos os contratos de empréstimo eram devidos juros de mora a mutuante no exterior, que foram contabilizados como juros incorridos, configurando, assim, a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do IR-Imposto de Renda”, ao passo que o paradigma fixou que, “após o vencimento da obrigação, já estaria o credor apto a exigir seu rendimento”.

Embora não caiba, aqui, reformar o exame de admissibilidade – inclusive porque o recurso especial da Contribuinte está sendo conhecido com base no primeiro paradigma indicado

– não se observou, ali, que o paradigma nº 1401-005.764 refere como elemento da hipótese de incidência o vencimento da obrigação de pagar os juros, que pode não corresponder à obrigação, segundo o regime de competência, de registrar os juros incorridos que, acordados como devidos no empréstimo, ainda não alcançaram o vencimento contratual. Em outras palavras: juros devidos e incorridos não equivalem, necessariamente, a juros vencidos.

Sob esta ótica, o voto condutor do paradigma nº 1401-005.764 analisa a acusação fiscal e assim pondera:

No caso aqui dos autos, pelo que se tem no TVF, é que a autoridade lançadora simplesmente pinçou as obrigações (créditos contábeis) da conta do passivo, já mencionada, e procedeu à sua tributação, sem qualquer conexão/menção aos vencimentos das obrigações ou outra coisa pertinente.

De se repetir sua conclusão:

Portanto, restou demonstrado que as quantias creditadas à sócia majoritária e contabilizadas nas contas acima se caracterizam como royalties e como tal, estão sujeitas às incidências do IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – IRRF, conforme determinam o artigo 710 do RIR/99 e a legislação apontada abaixo, nos valores relacionados no Anexo a este Termo.

Entendo, portanto, não restar configurado o fato gerador do imposto de renda na fonte.

É o que basta para decidir.

Aqui, o lançamento também não faz conexão dos fatos geradores autuados com o vencimento das obrigações de pagar os juros. Como descrito no conhecimento, foram dois os empréstimos contratados que ensejaram o registro contábil dos juros: o primeiro deles com vencimento semestral dos juros, mas sem evidência de pagamento e, inclusive, com acumulação em conta de exigível a longo prazo; e o segundo deles sem apresentação do correspondente contrato. Contudo, o lançamento teve como base a data do lançamento contábil dos juros incorridos mensalmente, sem considerar o vencimento semestral expresso em relação ao primeiro empréstimo, e sem cogitar de qualquer efeito, em relação ao segundo empréstimo, para a falta de apresentação do contrato. O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, concebe o registro contábil dos juros como suficiente para incidência do IRRF.

Em linha com os dois precedentes citados, vale também anotar as ponderações postas pelo ex-Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório que, ao analisar o alcance do termo “creditadas” também em incidência sobre *royalties*, para além de invocar o que decidido no Acórdão nº 9202-003.120, assim adiciona:

Portanto, diferentemente do que alega a impugnante, não é que a lei não preveja a incidência quando ocorre a disponibilidade jurídica. Se houver o vencimento da obrigação, a lei já presume o pagamento para efeitos da caracterização do critério de conexão. A lei fez uma utilização *lato sensu* do conceito de pagamento

idealizado no critério de conexão. Tanto é que os termos "creditados" e "empregados" permitem que haja um encontro de contas entre as partes e que os rendimentos não sejam efetivamente "pagos".

Nada obstante, inexiste acusação de que os valores tributados se tratam de obrigações vencidas e não pagas. As autoridades fiscais se apegaram aos valores provisionados contabilmente (tudo indica que ao final de cada semestre) sem se preocupar com o fato de que o item 7.2 do Contrato de Colaboração Técnica prevê um prazo de 90 (noventa) dias após o término de cada período semestral para que o pagamento dos royalties fossem efetuados (vide fls. 18 e 19 inscritas no volume digitalizado do processo em papel). Não há qualquer informação sobre a existência ou não de pagamentos no prazo estipulado.

Impõe-se, neste contexto, reconhecer a insuficiência da acusação fiscal. Em linha com o entendimento consolidado na Solução de Consulta COSIT nº 153/2017, *o mero registro contábil do crédito, como simples provisionamento ou reconhecimento antecipado de despesa, em obediência ao regime de competência, não caracterizam fato gerador do IRRF se não houver disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.*

Registre-se que não era necessário, para a solução da presente divergência jurisprudencial, determinar o que caracteriza *disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos*, na hipótese de juros, bastando, para cancelar a exigência, a constatação de que a autoridade lançadora elegeu, como fato gerador, o mero provisionamento contábil dos juros, sem nada acrescentar a estas ocorrências para afirmá-las hipótese de creditamento.

Suprimiu-se, assim, tanto da ementa, como do presente voto, o complemento expresso na Solução de consulta COSIT nº 153/2017, segundo o qual, no caso de juros devidos em contrato de empréstimo, a *disponibilidade econômica ou jurídica* se verifica quando *vencido o prazo previsto no contrato, gerando o direito à contraprestação*, e permitindo ao credor *reclamar os rendimentos dele decorrentes*.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, cancelando-se integralmente a exigência.

### Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte, apenas na matéria "fato gerador do IRRF (efetivo pagamento ou remessa de juros ao exterior)", e DAR-LHE PROVIMENTO.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**

