



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720926/2014-37
ACÓRDÃO	1201-007.372 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ONESUBSEA DO BRASIL SERVICOS SUBMARINOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011

CONEXÃO. JULGAMENTO CONJUNTO. LIMITES REGIMENTAIS ENTRE SEÇÕES. INDEFERIMENTO.

A conexão entre processos não autoriza a modificação da competência material entre Seções do CARF. Processos de IRRF e de CIDE/PIS/Cofins, ainda que decorrentes dos mesmos fatos, devem ser julgados nas Seções próprias, nos termos do art. 47, §2º, do RICARF.

NULIDADE DE AUTUAÇÃO POR AMOSTRAGEM. MENÇÃO PADRÃO EM TERMO DE ENCERRAMENTO. TRABALHO FISCAL MINUCIOSO. INOCORRÊNCIA.

A referência genérica a “procedimento por amostragem” em termo-padrão não acarreta nulidade quando o Termo de Verificação Fiscal evidencia auditoria detalhada, com intimações sucessivas, análise de planilhas e contratos e definição precisa da base de cálculo.

NULIDADE POR FALTA DE CLAREZA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade por falta de clareza quando o auto de infração e o TVF expõem, de forma compreensível, os fundamentos jurídicos e fáticos da exigência, permitindo a apresentação de defesa ampla e estruturada pelo contribuinte.

NULIDADE. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. ART. 725 DO RIR/1999. PRESUNÇÃO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO. QUESTÃO DE MÉRITO.

A aplicação do reajustamento da base de cálculo do IRRF, com fundamento na assunção do ônus do imposto pela fonte pagadora, não configura vício formal do lançamento, tratando-se de matéria de mérito a ser apreciada à luz dos arts. 722 e 725 do RIR/1999 e do art. 123 do CTN.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2010, 2011

FATO GERADOR DO IRRF. REMESSAS AO EXTERIOR. REGISTRO CONTÁBIL POR COMPETÊNCIA. AUSÊNCIA DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA. VÍCIO MATERIAL CONFIGURADO.

Não caracteriza fato gerador do IRRF o mero registro contábil de despesas com royalties e serviços técnicos, como simples apropriação por competência, quando não demonstrada a disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos ao beneficiário no exterior, nem o vencimento ou a exigibilidade incondicional do crédito.

LANÇAMENTO FUNDADO EXCLUSIVAMENTE NA CONTABILIZAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DOS PAGAMENTOS EFETIVOS E DOS RECOLHIMENTOS POSTERIORES. ANULAÇÃO.

É insubsistente o lançamento que elege, como fato gerador, apenas a data do registro contábil, sem cotejar os lançamentos com os contratos, as condições de exigibilidade e os recolhimentos de IRRF efetuados por ocasião das remessas, impondo-se a anulação da exigência por vício material na delimitação do aspecto temporal da hipótese de incidência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para anular o lançamento por vício material, vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, que votou por negar provimento ao recurso. O Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho acompanhou pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simoes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva (substituto[a] integral), Isabelle Resende

Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Nilton Costa Simoes (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Antonio Biancardi, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO

O auto de infração de origem trata da exigência de **Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)** relativo a créditos feitos para residentes ou domiciliados no exterior, especificamente royalties e serviços técnicos, durante os anos de 2010 e 2011. O crédito tributário total exigido é de R\$ 7.317.903,84, composto por Imposto (R\$ 3.446.875,19), Juros de Mora (R\$ 1.285.872,24) e Multa de 75% (R\$ 2.585.156,41).

Conforme demonstra o **TVF de fls. 1.121/1.148**, o Fisco fundamentou a exigência no entendimento de que o fato gerador do IRRF ocorreu com o lançamento contábil dos valores devidos a título de royalties e serviços técnicos, considerando o termo "crédito" (previsto nos arts. 685, 708 e 710 do RIR/99) como o registro contábil efetuado pela fonte pagadora (débito de despesas e crédito de conta do passivo), o que configuraria a disponibilidade jurídica da renda para o beneficiário no exterior, independentemente de o valor ter sido pago ou remetido.

Além disso, a fiscalização efetuou o reajustamento da base de cálculo do IRRF (gross-up), com base no art. 725 do RIR/99.

O TVF também informa que outros créditos tributários foram constituídos nos processos administrativos nº 16682.720.927/2014-81 (CIDE) e 16682.720.928/2014-26 (PIS/COFINS) para o mesmo ano-calendário, em decorrência dos mesmos fatos.

A Contribuinte **impugnou** o auto de infração (fls. 1.597/1.755), apresentando argumentos preliminares e de mérito:

Argumentos Preliminares:

1. Conexão dos Processos: A Impugnante requereu o julgamento conjunto deste processo (IRRF) com os autos de infração relacionados à CIDE (16682.720.927/2014-81) e PIS/COFINS Importação (16682.720.928/2014-26), visto que todos decorriam do mesmo Termo de Verificação Fiscal e do mesmo fato gerador (causa de pedir), a fim de evitar decisões conflitantes, citando o Art. 103 do CPC.

2. Nulidade do levantamento por Amostragem: Alegou que a fiscalização foi realizada por amostragem, um método inapropriado e sem previsão legal para este tipo de autuação (onde não há verificação de cargas, embalagens ou mercadorias), violando o Art. 142 do CTN e os princípios da legalidade e tipicidade tributária.

3. Nulidade por Falta de Clareza e Cerceamento de Defesa: Sustentou que o Termo de Verificação Fiscal era confuso, pois, apesar de citar a legislação correta (artigos 682, 685, 708 e

710 do RIR/99), a fiscalização baseou sua argumentação (fato gerador no creditamento) em soluções de consulta e ato declaratório (08/2014) relativo a retenções entre pessoas jurídicas domésticas (Art. 647 do RIR), inviabilizando a defesa. Diferentemente do art. 647, o art. 682 refere-se a rendimentos **percebidos** pelos residentes no exterior. Além disso, a própria Autoridade Fiscal utiliza palavras como “remessa” e “pagamento” caindo em contradição.

4. Nulidade por presunção: Argumentou que o reajustamento (Art. 725 RIR) foi indevido e baseado em presunção ilegal, pois não houve comprovação de que a Impugnante assumiu o ônus do imposto, e **o contrato de royalties previa expressamente a dedução do IRRF.**

Argumentos de Mérito:

1. Inocorrência do Fato Gerador: O argumento central da impugnação é que o fato gerador do IRRF sobre rendimentos ao exterior (pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa) não se consumou, pois os valores eram apenas obrigações a pagar registradas na contabilidade. A interpretação de que "crédito" significa mera anotação contábil violaria o princípio da capacidade contributiva e contraria a jurisprudência administrativa que exige a efetiva disponibilidade jurídica e econômica da renda. A contabilização da despesa, feita apenas em obediência ao regime de competência, não equivaleria a disponibilidade jurídica.

2. Inviabilidade da Apuração da Base de Cálculo: A definição da base de cálculo do tributo em moeda estrangeira depende da cotação de câmbio no momento da contratação da operação de câmbio (Lei nº 9.816/1999), o que reforçaria que o "crédito" legal não é o mero registro contábil, mas o pagamento.

3. Não Incidência em função de Tratados Internacionais: Mesmo que se admitisse a cobrança do IRRF na mera contabilização das remessas ainda não pagas, o imposto não poderia incidir sobre a importação de serviços de beneficiários localizados em países com Acordos para Evitar Dupla Tributação (Argentina, Trinidad e Tobago, México e Canadá), pois tais remessas deveriam ser enquadradas como "Lucros das Empresas" (Artigo 7º) e tributadas somente no país de residência do beneficiário, conforme art. 98 do CTN, acórdão STJ nº 1.161.467/RS (caso Copesul), Parecer PGFN n.º 2.363 e ADI RFB n.º 5.

4. Quitação de IRRF sobre Valores Remetidos: Apresentou relação de valores incluídos na autuação que, embora contabilizados nos anos de 2010/2011, foram remetidos e o IRRF foi devidamente recolhido em exercícios posteriores, o que justificaria a exclusão ao menos desses valores.

O **Acórdão** 06-61.006, proferido pela 2ª Turma da DRJ de Curitiba (fls. 1.849/1.843), decidiu, por unanimidade, afastar as preliminares de nulidade, indeferir o pedido de conexão de processos e, no mérito, julgar improcedente a impugnação.

O **pedido de conexão dos processos foi indeferido** devido à organização das turmas da DRJ por competência material (tributo), impedindo o julgamento conjunto de IRRF, CIDE e PIS/Cofins, conforme precedentes do CARF.

O argumento de falta de clareza foi afastado, destacando-se que a nulidade de um auto de infração se restringe a vícios de incompetência (Art. 59 do Decreto 70.235/72) e que a Impugnante demonstrou capacidade de desenvolver uma defesa robusta, atacando todos os pontos, o que contraria o alegado prejuízo de cerceamento de defesa.

Foi rejeitado também o argumento de nulidade por amostragem, considerando que a menção a "amostragem" era uma expressão genérica impressa automaticamente pelo sistema gerador do auto de infração. A base de cálculo foi obtida de forma precisa e completa a partir das contas contábeis da empresa.

O reajuste da base de cálculo foi tratado como matéria de mérito.

No **mérito**, a DRJ confirmou a posição fiscal: para importâncias creditadas a título de royalties ou prestação de serviços no exterior, o fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido na data do lançamento contábil (débito de despesas e crédito de conta do passivo, tal como fez a Impugnante). Esta interpretação é vinculante para a RFB, de acordo com a Solução de Divergência n.º 26/2013 e o Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 8/2014, sendo aplicável de caráter geral a fornecedores internos e externos e não se limitando ao Art. 647 do RIR/99, ao contrário do que a empresa alegou.

Assim, “sendo o elemento temporal do imposto de renda retido na fonte assim definido como sendo o do lançamento contábil, torna-se inócua a alusão ao artigo 3º da Lei nº 9.816/1999, que prevê a apuração da base de cálculo com base na cotação de venda para a moeda correspondente.”

A alegação de não incidência para os países com os quais o Brasil tem acordo para evitar bitributação foi rejeitada. O Acórdão analisou os Tratados com Canadá, México, Argentina e Trinidad e Tobago, concluindo que estes Acordos ou seus protocolos autorizam a tributação no Brasil, afastando a prevalência automática do Artigo 7º do Modelo OCDE.

O pedido de exclusão de valores supostamente já pagos em exercícios posteriores foi negado porque a Impugnante não comprovou a quitação, apenas juntou planilhas contendo uma série de dados. Não houve associação clara entre os valores autuados e DARFs de eventual pagamento.

Por último, sobre o reajuste da base de cálculo, o Acórdão afirmou que, em caso de não retenção de imposto de beneficiário no exterior, a fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento, e presume-se que assumiu o ônus, o que autoriza o reajustamento (artigos 722 e 725 do RIR/99). Convenções particulares (como cláusulas contratuais) não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição do sujeito passivo (Art. 123 CTN).

Foi interposto **recurso voluntário** (fls. 1.892/1.921), reiterando os argumentos apresentados na impugnação, mas com o objetivo de contestar especificamente os fundamentos utilizados na decisão de primeira instância.

É o relatório

VOTO**1 ADMISSIBILIDADE**

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 17/11/2017 – sexta-feira (fl. 1.888) e apresentou o seu recurso voluntário em 19/12/2017 – terça-feira (fls. 4632), no último dia do prazo. Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

2 PEDIDO DE CONEXÃO E JULGAMENTO CONJUNTO

Desde a impugnação, a Recorrente vem pedindo a reunião deste processo com os feitos de nº 16682.720.927/2014-81 (CIDE) e 16682.720.928/2014-26 (PIS/COFINS), que foram lançados em decorrência dos mesmos fatos que originaram a presente autuação. Na DRJ, o pleito foi rejeitado em função da competência material das turmas de julgamentos e eu entendo que a mesma razão leva ao indeferimento desse pedido também nesta instância de julgamento.

A Recorrente alega que, por decorrem dos mesmos fatos fiscalizados, que o julgamento conjunto evitaria decisões conflitantes e o faz com base no art. 6º §1º, I, do antigo RICARF, correspondente ao art. 47, §1º, I, do RICARF do atual. De fato, o Regimento Interno o prevê a vinculação por conexão entre processos fundados em fatos idênticos, o que, em tese, confere plausibilidade ao pleito.

Ocorre que o próprio art. 47, §2º condiciona a distribuição/julgamento conjunto à observância da competência da Seção, ao dispor que os processos “poderão, observada a competência da Seção, ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal (...)”.

Ou seja: o instituto da conexão, no âmbito regimental do CARF, não opera como regra de alteração de competência entre Seções, mas como técnica de organização do julgamento dentro dos limites materiais previamente fixados.

No caso, a competência para julgamento deste feito está corretamente fixada na Primeira Seção, pois o art. 43, III, do RICARF atribui a essa Seção o julgamento do IRRF, exceto nas hipóteses do art. 44, II que atribui à Segunda Seção apenas o IRRF cujo mérito discuta a natureza de rendimentos sujeitos à declaração de ajuste anual da pessoa física (entre outras hipóteses ali previstas), o que não corresponde à presente controvérsia, que versa sobre IRRF em remessas ao exterior (royalties e pagamentos por serviços técnicos).

Já os feitos de PIS/COFINS e CIDE inserem-se, em regra, na competência da Terceira Seção (art. 45, I e VIII).

Existe, ainda, uma cláusula que atrai para a Primeira Seção o julgamento de certos tributos que originalmente seriam da Terceira, como PIS/COFINS, IPI etc. Trata-se do art. 43, IV, que, contudo, é expresso ao restringir-se às hipóteses em que tais exigências sejam reflexos do IRPJ, formalizadas com base nos mesmos elementos de prova.

No presente caso, os lançamentos de CIDE e PIS/COFINS não se apresentam como “reflexos do IRPJ”, mas como exações autônomas constituídas em paralelo ao IRRF, embora originadas do mesmo procedimento fiscal.

Assim, ainda que a identidade fática dos processos, em abstrato, poderia caracterizar conexão, não é juridicamente possível deferir a reunião pretendida para julgamento conjunto, porque tal providência implicaria desbordamento da competência regimental entre Seções, em afronta ao requisito expresso do art. 47, §2º, do RICARF.

Por essas razões, indefiro o pedido de conexão para julgamento conjunto, devendo cada feito tramitar e ser apreciado no âmbito da Seção competente, sem prejuízo de que a fundamentação considere, quando pertinente, o contexto fático comum.

Cabe salientar que, em consulta pública ao andamento dos outros dois processos decorrentes da mesma fiscalização, verifiquei que nenhum deles foi julgado ainda, de modo que a decisão que será proferida no presente feito pode ser lá aplicada, caso o respectivo colegiado entenda ser essa a melhor solução para aqueles processos.

3 PRELIMINARES

3.1 NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR AMOSTRAGEM

A Recorrente reitera seu pedido de nulidade da autuação, com base em uma afirmação constante do **Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal (fl. 1.593)**, que afirmou ter sido o presente procedimento realizado por amostragem. Já a DRJ explicou que essa afirmação é mero padrão de redação desse Termo e que o procedimento em si foi realizado de forma clara e exauriente.

De fato, a leitura do Termo de Verificação Fiscal, documento que relata todo o trabalho realizado pela Autoridade Lançadora, confirma o posicionamento da DRJ neste ponto. A narrativa do Fisco demonstra a sequência de intimações, apresentação de documentos e planilhas pela Recorrente, sua análise a cada etapa com a solicitação de novos esclarecimentos e a elaboração de novas planilhas para justificar o lançamento. Observemos alguns trechos do TVF:

Apresentou uma **planilha contendo a relação dos contratos de câmbio**, por meio dos quais foram efetuadas as remessas ao exterior (Anexo III da referida resposta), bem como a **cópia dos contratos de câmbio e os documentos referentes a essas remessas**, e demonstrativos (Journal Entries – JE’s) relativos aos registros contábeis dos custos e despesas incorridos e respectivos

pagamentos. Apresentou uma **planilha** denominada “Technical Fee_Cameron Brazil_4104”, referente à **apuração dos royalties**.

(...)

Tendo em vista que as respostas e documentos apresentados eram insuficientes para comprovar as operações realizadas, em 04/06/2014 lavramos o Termo de Intimação Fiscal nº 01, com ciência pessoal do contribuinte em 05/06/2014, no qual **foram solicitados** os seguintes elementos:

- Apresentar uma **planilha excel**, nos mesmos moldes da planilha apresentada na resposta de 16/05/2014 (Anexo III), **identificando os pagamentos que se referem a ROYALTIES (referentes ao Contrato de Transferência de Tecnologia), e os OUTROS PAGAMENTOS;**

(...)

Em resposta entregue em 26/06/2014, foi apresentada uma **planilha (Anexo I), segregando os pagamentos** efetuados a título de royalties e demais pagamentos (serviços prestados no exterior, reembolsos, importação de produto etc.), referente ao ano-calendário 2010, e a mesma planilha referente ao ano-calendário 2011 (Anexo II), que não havia sido apresentada na época.

(...)

Da análise de todos os documentos até então entregues a esta fiscalização, os quais dariam suporte às remessas para o exterior efetuadas pelo contribuinte a título de reembolso, prestação de serviços e material, **verificou-se que vários desses documentos não seriam suficientes para comprovar a operação realizada**. Posto isso, **lavramos o Termo de Intimação Fiscal nº 03**, datado de 12/08/2014, com ciência pessoal do contribuinte nessa mesma data, sendo **entregue** juntamente com esse Termo, um arquivo em mídia digital, denominado ANEXO AO TIF 03, o qual continha **duas planilhas excel** (AC-2010 e AC-2011), código SVA nº d52be728-8d4a94ef-de3d4bb4-e506e341.

Em cada planilha constava uma coluna denominada OBSERVAÇÃO, na qual foram descritas as inconsistências encontradas por esta fiscalização, e assim o contribuinte foi intimado a apresentar uma descrição sucinta sobre as remessas efetuadas, ou seja, o que seriam os casos de reembolso, quais os tipos de serviços importados prestados no exterior, e o que seriam as remessas a título de material, e/ou a que título eram feitas essas remessas, bem como os documentos necessários para comprovação, tais como: contrato de prestação de serviços, nota de prestação de serviço, contrato de trabalho, invoices não apresentadas, esclarecimentos quanto ao tipo de despesa realizada quando não especificado na invoice etc., de forma a comprovar de forma inequívoca a operação realizada, bem como o número das contas contábeis de acordo com o SPED Contábil nas quais as operações foram registradas.

(...)

Assim, **de acordo com os documentos e planilhas apresentados pelo contribuinte**, acima referidos, nos quais o contribuinte indicou quais foram os serviços importados do exterior, **elaboramos um arquivo, em meio magnético, denominado ANEXO TVF ONESUBSEA, que segue junto a este Termo de Verificação Fiscal, contendo as planilhas intituladas “REMESSAS 2010” e “REMESSAS 2011”, nas quais estão relacionados todos os lançamentos que foram considerados por esta fiscalização como serviços importados**, cujos pagamentos foram remetidos ao exterior, conforme os contratos de câmbio vinculados apresentados pelo contribuinte.

Não há que se falar, portanto, em nulidade da autuação por amostragem, pelo contrário, o trabalho fiscal foi minucioso, detalhista e esquematizado.

3.2 FALTA DE CLAREZA DO AUTO DE INFRAÇÃO

A Recorrente alega que o Termo de Verificação Fiscal seria confuso e, por vezes, contraditório, porque a Autoridade lançadora partiu da premissa de que o crédito gerador do IRRF estaria na mera contabilização dos valores, mas utilizou termos como “remessa” e “pagamento”, além de se valer de atos interpretativos da Receita Federal que seriam válidos apenas para operações internas, embora tivesse utilizado o correto enquadramento legal. Isso teria inviabilizado “qualquer possibilidade de defesa por parte do contribuinte”.

Aqui também não procede a alegação da Recorrente, já que não se vislumbra falta de clareza que impeça a compreensão dos fundamentos fiscais, tampouco ofensa ao contraditório e ampla defesa. Como denotam as transcrições feitas acima, o Termo de Verificação é suficientemente claro e preciso, foi redigido com linguagem e objetiva, sendo possível compreender as razões pelas quais a Autoridade Lançadora decidiu lavrar a autuação.

A referência aos termos “remessa” e “pagamento” se deu para identificar os fatos que estavam sendo investigados e foram sempre seguidos dos esclarecimentos a respeito do entendimento fiscal sobre o fato gerador (registro contábil). Quando foram utilizados de modo genérico, os termos se contextualizavam na explicação do porquê se utilizar a alíquota de 15%, não de 25% - “pagamentos” submetidos à CIDE e ao IRRF ao mesmo tempo – sem que isso comprometesse a compreensão dos fundamentos fiscais.

O que pode haver é discordância desses fundamentos, que a Recorrente muito bem manifestou em suas alegações de mérito. Além disso, em alguns pontos, o TVF, de fato, não deixa suficientemente claros seus parâmetros para levantamento da base de cálculo total, sendo necessário verificar com mais cuidado as planilhas anexadas, porém isso, a meu ver, se refere à análise de mérito e não macula o lançamento de nulidade.

3.3 NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR PRESUNÇÃO NO REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO

Aqui a Recorrente argui a nulidade do auto de infração por precariedade na determinação da base de cálculo, na medida em que o Fisco teria presumido que o ônus do imposto seria da Contribuinte e, por isso, aplicado o reajustamento previsto do art. 725 do RIR/99, que assim dispõe:

Art. 725. Quando a **fonte pagadora assumir o ônus do imposto** devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).

Nos dizeres da Recorrente:

44. Ora, no caso em tela, tem-se que nenhuma das hipóteses autorizadas ocorreu: primeiro porque **a Autoridade Fiscalizadora não demonstrou para quais valores cobrados haveria acordo entre as partes através do qual a Recorrente teria assumido o ônus pelo IRRF devido no Brasil**; e, mais importante, como a própria Autoridade Fiscalizadora afirma, **não houve, nos anos-calendário 2010 e 2011, pagamento ou remessa ao exterior** em relação aos royalties e serviços para os quais a mesma pretende efetuar a cobrança de IRRF.

45. Portanto, **não cabe a presunção pretendida pela Autoridade Fiscal de que a Recorrente sempre assumiria o ônus do tributo simplesmente porque isso ocorreu em algumas das remessas** efetuadas durante os anos-calendário 2010 e 2011, até porque em vários outros casos não houve assunção do ônus, havendo casos, inclusive, em que **o contrato expressamente colocou o ônus sobre o beneficiário**.

46. Ademais, o próprio contrato de royalties (Doc. 04 da Impugnação) prevê, na cláusula 6.5, que o pagamento de qualquer remuneração será efetuado à Licenciante após a dedução ou retenção dos impostos cobrados pelo Governo do Brasil ou por qualquer autoridade fiscal do mesmo, o que, a toda evidência, inclui o IRRF. (destaques nossos)

Neste ponto, por serem os argumentos mera reiteração da impugnação, valho-me dos fundamentos do acórdão recorrido, com o qual me alinho para rejeitar esta preliminar de nulidade, nos termos do art. 114, §12 do RICARF:

48. Não procedem as reclamações da impugnante. **Em se tratando de beneficiário situado no exterior, parece claro que o ônus da retenção é da fonte pagadora**, já que, não possuindo sequer cadastro na RFB, não poderia o fornecedor estrangeiro efetuar recolhimento em nome próprio. Ademais, o art. 725 do RIR/99 precisa ser lido em conjunto com o art. 722, o qual estipula que, **na hipótese de não retenção, a responsabilidade** pelo recolhimento do imposto recai sobre a fonte pagadora.

(...)

49. As citadas convenções previstas no contrato de royalties são inócuas, em face do art. 123 do CTN, o qual determina que, “salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

(...)

Não tendo a fonte pagadora efetuado a retenção que lhe cabia realizar, presume-se que assumiu o ônus do IRRF, hipótese em que a base de cálculo deve ser reajustada para considerar o valor efetivamente transferido ao beneficiário como líquido.

Embora essas considerações tenham sido feitas pela DRJ em sede de mérito, reputo-as adequadas para fundamentar meu convencimento de que **não há nulidade** dos lançamentos causada pelo reajuste da base, visto que, **no contexto dos fundamentos fiscais para realizar o lançamento (contabilização com fato gerador do imposto)**, não se verificou nenhuma retenção do IRRF para que se pudesse afastar a presunção do ônus assumido pela Recorrente.

O trecho do TVF citado a seguir auxilia na compreensão dessa afirmação, na medida em que dá a entender que, ao verificar pagamentos feitos em 2010 e 2011, referentes a registros contábeis de 2009, a Autoridade Fiscal não identificou a dedução do imposto na efetivação da remessa. Logo, a conclusão foi de que essa era a prática do contribuinte, aplicando também essa lógica aos valores contabilizados em 2010 e 2011, objetos do auto de infração. Vejamos:

Portanto, considerando o reajustamento da base de cálculo do IRRF em razão da fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, conforme se verificou nas planilhas apresentadas pelo contribuinte, com relação às remessas efetuadas em 2010 e 2011, referentes a fatos geradores do Ano-calendário de 2009, procedemos ao reajuste da base de cálculo para apuração do IRRF e conseqüentemente da CIDE.

Mais uma vez, o que se pode questionar, no meu ponto de vista, é o acerto dessa conclusão, o que também é assunto de mérito, de modo que rejeito esta arguição de nulidade.

4 MÉRITO

4.1 DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA CONTROVERTIDA

Superadas as preliminares, este é o ponto central da discussão: definir se o fato gerador do IRRF nas remessas para o exterior ocorre na contabilização dessas remessas como despesa do contribuinte brasileiro (posição fiscal), ou apenas em seu efetivo pagamento (posição contribuinte).

Antes de adentrar nessa análise, importante delimitar o pano fático de fundo que será analisado, visto que o auto de infração abrange **dois tipos de remessas ao exterior, cuja natureza não se discute**, quais sejam:

1. Royalties contabilizados como despesa em 2010 e 2011, sem remessa e sem recolhimento do IRRF identificados naqueles anos
2. Pagamentos por serviços técnicos contabilizados em 2010 e 2011, sem remessa e sem recolhimento do IRRF identificados naqueles anos

Além dessas categorias, houve um grupo de pagamentos que o Fisco identificou terem sido remetidos e contabilizados em 2010 e 2011, para os quais ele reconheceu o recolhimento de IRRF, lançando apenas a CIDE e o PIS/COFINS em autos apartados, mesmo com o reconhecimento da dívida pela Contribuinte e sua inclusão em parcelamento especial. Para esses pagamentos, o TVF consta o seguinte:

E assim, com relação às remessas efetuadas, verificamos que o contribuinte recolheu o IRRF, todavia não recolheu a CIDE e o PIS/Cofins Importação de Serviços sobre as remessas a título de remuneração pela prestação de serviços.

Na resposta apresentada, o contribuinte assumiu que os valores remetidos nos anos calendário de 2010 e 2011, a título de serviços prestados no exterior, estariam sujeitos à incidência da CIDE e do PIS/Cofins Importação de Serviços, todavia, como tais valores não haviam sido recolhidos à época em que foram remetidos, apresentou os valores apurados, os quais segundo informou, foram incluídos no Parcelamento Especial.

Todavia, ao apurar os valores devidos dessas contribuições, o contribuinte considerou como fato gerador da obrigação a data da remessa, sem considerar o regime de competência dos exercícios das pessoas jurídicas.

Ocorre que, aqui se aplica o mesmo princípio utilizado no lançamento referente aos royalties, demonstrado no item anterior, em razão de o fato gerador dessas contribuições utilizar, em sua definição, as expressões “pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos”.

Percebe-se, portanto, que a Autoridade Lançadora se ateu realmente aos lançamentos contábeis dos anos de 2010 e 2011. Se identificado que os valores lançados tivessem sido também remetidos nesses mesmos anos, conforme informações prestadas pela empresa, sendo verificado também o recolhimento do IRRF por meio dos contratos de câmbio apresentados, tais valores não foram objeto de lançamento do imposto.

Por outro lado, para os demais valores contabilizados em 2010 e 2011, para os quais o contribuinte não informara a remessa (porque não foram remetidos naqueles mesmos anos), o Fisco não prosseguiu na investigação a respeito do pagamento, justamente porque o marco temporal eleito para a incidência dos tributos foi a contabilização.

A planilha de fl. 1.149 (ANEXO TVF ONESUBSEA) não deixa dúvidas a respeito dessa conclusão, de modo que agora resta prosseguir na discussão sobre os valores contabilizados e não remetidos nos anos fiscalizados.

4.2 FATO GERADOR DO IRRF EM RELAÇÃO AOS VALORES DE ROYALTIES E SERVIÇOS TÉCNICOS CONTABILIZADOS E AINDA NÃO REMETIDOS AO EXTERIOR

A controvérsia devolvida a julgamento versa sobre o momento em que se teria aperfeiçoado a hipótese de incidência do IRRF nas remessas para o exterior: se, como entendeu a Autoridade Autuante, no instante do lançamento contábil das despesas (regime de competência), tomado como “crédito” para fins do IRRF, ou se, como sustenta a Recorrente, quando da efetiva remessa/pagamento ao exterior, ocasião em que, inclusive, teriam sido efetuadas as retenções e recolhimentos correspondentes, documentalmente demonstrados, porém não considerado pelo Fisco.

O ponto é relevante porque o lançamento, tal como estruturado, **prescindiu da verificação dos recolhimentos realizados quando das remessas, ou mesmo da verificação de qualquer outro elemento que pudesse ter atraído a incidência posterior do IRRF**, partindo da premissa de que a contabilização, por si só, corresponderia ao “crédito” mencionado na legislação de regência. Ocorre que, na mecânica do IRRF sobre pagamentos a não residentes, o termo “crédito” não se confunde automaticamente com qualquer registro contábil de despesa ou de passivo: ele exige, conforme a natureza da operação e o contexto fático, a identificação da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento ao beneficiário no exterior. Essa premissa, além de aderente ao art. 43 do CTN, foi explicitamente afirmada em precedentes recentes, inclusive da Câmara Superior.

Com efeito, o Acórdão nº 9101-007.348 (CSRF/1ª Turma, sessão de 23/07/2025, de relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa) assentou, de forma direta, que o mero registro contábil do crédito, quando caracterizado como provisionamento ou reconhecimento antecipado de despesa por obediência ao regime de competência, não configura fato gerador do IRRF se não houver disponibilidade econômica ou jurídica.

Assim, aquele julgado concluiu pela **insubsistência** do lançamento que elege como fato gerador a data do registro contábil da despesa, sem examinar elementos materiais do vencimento/ exigibilidade e da efetiva colocação do rendimento à disposição do credor no exterior. Veja-se a conclusão expressa pela relatora:

Aqui, o lançamento também não faz conexão dos fatos geradores autuados com o vencimento das obrigações de pagar os juros.

(...)

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.**

É sob esse ângulo, portanto, que se organiza a fundamentação a seguir:

- (i) reconstrução normativa do fato gerador do IRRF em remessas ao exterior e do papel do “crédito”;
- (ii) distinção entre escrituração por competência, provisões e “crédito” tributário (como colocação incondicional à disposição);
- (iii) consequências probatórias do modelo escolhido no lançamento e a necessidade de cotejo com os recolhimentos vinculados às remessas;
- (iv) subsunção do caso concreto às premissas delineadas no acórdão da Câmara Superior que escolhi como paradigma para o meu voto.

Não há controvérsia entre o posicionamento fiscal e a Recorrente no sentido de que legislação de regência do IRRF em remessas a residentes ou domiciliados no exterior usualmente descreve o fato gerador por um conjunto de verbos (“pagar”, “creditar”, “entregar”, “empregar” ou “remeter”), indicando que a retenção deve ocorrer quando se implementar a primeira dessas situações. Essa é a moldura interpretativa que se extrai do art. 43 do CTN e dos arts. 685, 702 e 703 do RIR/1999. Porém, o debate não é semântico, mas material: o que se busca é identificar quando o rendimento se torna efetivamente disponível ao beneficiário no exterior, pois é essa disponibilidade que dá densidade ao “crédito” relevante para o IRRF.

Nessa linha, o Acórdão nº 1004-000.231 (1ª Seção/4ª Turma Extraordinária, sessão de 07/07/2025), ainda que tenha negado provimento ao recurso naquele caso concreto, registra premissa de grande utilidade para o deslinde da presente controvérsia: “crédito”, na lei, significa o momento em que o rendimento se torna juridicamente disponível para o credor. Antes do vencimento contratual ou da efetiva prestação que gere o direito à contraprestação, o credor não pode reclamar o rendimento, inexistindo a disponibilidade jurídica que caracteriza o fato gerador.

Ou seja, não necessariamente apenas o pagamento poderia configurar a disponibilidade necessária para se apurar o IRRF, embora, no caso dos pagamentos para o

exterior, seja esse o momento usualmente adotado para recolhimento do imposto. Isso, porque é na efetiva remessa que o câmbio é contratado e sabe-se que os valores não são transferidos para o beneficiário do exterior, se a instituição financeira não identificar o pagamento do imposto retido.

De todo modo, nos casos como o presente, entendo que deve ser verificado ao menos se, além do registro contábil, houve disponibilidade econômica ou jurídica, apta a traduzir o reconhecimento do direito de recebimento pelo credor, não bastando “mera contrapartida contábil de um débito”. Mais uma vez: o mero registro contábil como provisionamento ou reconhecimento antecipado de despesa não caracteriza fato gerador do IRRF se não houver disponibilidade econômica ou jurídica.

O que resulta dessas premissas é um critério decisório objetivo e controlável:

- Se o lançamento contábil representa um crédito incondicional, sem termo suspensivo e com exigibilidade do pagamento pelo credor, então se está diante de disponibilidade jurídica e o fato gerador pode ocorrer antes da remessa efetiva (porque o crédito já se consolidou).
- se, ao contrário, o lançamento reflete apropriação por competência, provisão, estimativa, ou um registro que não traduz a colocação incondicional do rendimento à disposição do beneficiário (ou ainda, quando não se demonstra a exigibilidade, vencimento e/ou liquidez), então o registro contábil não basta para caracterizar o “crédito” da legislação do IRRF, exigindo-se a identificação do evento que efetivamente transfere (econômica ou juridicamente) a disponibilidade ao não residente.

É precisamente essa distinção que a Autoridade Autuante não observou.

A própria Receita Federal já manifestou entendimento nesse sentido, como bem a Recorrente destacou. Trata-se da Solução de Consulta COSIT nº 153/2017, que assim resumiu suas conclusões:

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 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**.

O ponto decisivo, aqui, é que até mesmo a leitura “contábil” do crédito, quando defendida pela Administração Tributária, não prescinde do requisito de incondicionalidade. E a incondicionalidade não se presume: ela se demonstra a partir do conjunto probatório (contratos,

vencimentos, condições de exigibilidade, razões contábeis, históricos de lançamento, ausência de reversões típicas de provisões, pagamento etc.).

No caso julgado pelo Acórdão nº 1004-000.231, por exemplo, o colegiado registrou que a autoridade fiscal teria realizado o lançamento vinculado a créditos incondicionalmente concedidos ao beneficiário no exterior, apontando elementos nos “razões” das contas, sem menção a registro provisório, com históricos uniformes (“movimentos do mês”), partindo de planilha apresentada pelo próprio Contribuinte, que assumiu trata-se de “passivo exigível”.

Essa passagem é particularmente útil como contraponto metodológico: ela indica como se comprova, no plano contábil-probatório, que um lançamento traduz efetivo “crédito” (disponibilização incondicional), e não mera apropriação por competência ou provisão, ainda que não se verifique o pagamento.

No presente processo, ao contrário, houve a desconsideração dos recolhimentos feitos quando da remessa e, sobretudo, a fiscalização presumiu o fato gerador no registro contábil sem verificar se (i) a contabilização correspondia a crédito incondicional ao exterior, (ii) o rendimento estava juridicamente exigível, e (iii) se já havia sido, de fato, tributado e recolhido por ocasião da remessa eventualmente ocorrida entre a contabilização e a realização da fiscalização. Sob a ótica dos precedentes citados, a metodologia fiscal, tal como descrita, mostra-se insuficiente.

Logo, quando o lançamento se limita a eleger como fato gerador a data do registro contábil, sem demonstrar ao menos a exigibilidade do crédito, o vencimento e a incondicionalidade do direito do beneficiário, incorre na insuficiência já rechaçada pela CSRF. Repita-se: “não subsiste o lançamento que tem como fato gerador a data do registro contábil da despesa [...], sem nada referir acerca do vencimento acordado contratualmente para seu pagamento”.

Embora o precedente da CSRF trate de juros em contratos de empréstimo, sua *ratio decidendi* é aplicável ao presente caso (royalties e serviços técnicos), pois o núcleo da controvérsia é idêntico: a Administração pretendeu fazer decorrer o fato gerador do IRRF de um registro contábil por competência, enquanto o contribuinte sustenta que a incidência ocorre quando o rendimento é colocado à disposição do não residente, o que, em operações de remessa, tende a se revelar no pagamento/remessa, salvo demonstração robusta de crédito incondicional anterior.

Não bastasse isso, há nos autos diversos documentos que, se não comprovam cabalmente, indicam que houve o recolhimento do IRRF para os períodos lançados em momentos posteriores. Trata-se, por exemplo, dos contratos de câmbio juntados nas fls. 76/289 e 1.754/1.755, além de planilha anexada tardiamente pela Recorrente em seu memorial juntado aos autos – aparentemente, houve remessas posteriores às suas manifestações oficiais.

De toda forma, ainda que nem todos os valores contabilizados em 2010 e 2011 tivessem sido remetidos na ocasião da fiscalização, era dever da Autoridade Lançadora verificar os documentos apresentados pela Contribuinte, que indicavam remessa e recolhimento do IRRF em

anos posteriores. Para esses casos, o núcleo do debate passaria a ser o cotejo entre (i) a escrituração por competência e (ii) os eventos de pagamento/remessa efetivos, para se evitar dupla contagem, deslocamento indevido de competência temporal e, em última análise, exigência sobre valores já tributados.

Veja-se que não há nem mesmo a investigação dos contratos analisados sob a ótica de identificar as circunstâncias que tornariam exigíveis os pagamentos de royalties ou contraprestações pelos serviços técnicos prestados. O Fisco apenas presumiu que a contabilização dos valores como despesas, pelo regime de competência, configurava o fato gerador do imposto. A única menção que há a termos específicos de contrato é no sentido de que “os royalties não são pagos de forma contínua, mas de acordo com solicitação da Licenciante, conforme informado pelo contribuinte” (pg. 6 do TVF), porém não se aprofunda na verificação sobre a ocorrência dessas solicitações.

Assim, a autuação que prescinde dessa conferência incorre em vício material de fundamentação, porque não demonstra o aspecto temporal do fato gerador com aderência aos elementos do mundo real. Conforme mencionei, a CSRF recentemente qualificou como insubsistente o lançamento que toma a data do registro contábil como fato gerador sem verificar o elemento de disponibilidade jurídica daqueles valores lançados. Vejamos a ementa do julgado:

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.

Assim, na hipótese dos autos, uma vez reconhecido que a autuação foi construída sobre a premissa de que a contabilização, por si, equivaleria ao “crédito” tributário, sem a necessária demonstração da disponibilidade econômica/jurídica ao beneficiário no exterior e sem o cotejo com os recolhimentos realizados quando da efetiva remessa, impõe-se afastar a metodologia fiscal adotada e julgar improcedente a exigência nos termos em que lançada.

Assim, tornam-se prejudicadas as demais questões aventadas do recurso.

5 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento para anular o lançamento por vício material.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha