



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16682.721130/2017-44
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-003.311 – 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2019
Matéria IRPJ - PROVISÃO DE JUROS
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

LANÇAMENTO INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. DISCUSSÃO SOBRE INOBSERVÂNCIA DE REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE POSSÍVEL. PERÍODO INCORRETO. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.

Nos casos em que a discussão do crédito tributário se refere à data correta de dedução das despesas, não há que se falar em indedutibilidade das despesas, vez que esta é possível. Há de se tratar a infração como inobservância do regime de competência. Assim, improcede o lançamento que não dá o tratamento adequado à infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Votou pelas conclusões o conselheiro Carlos André Soares Nogueira.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo

Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Iniciemos com a transcrição do relatório da decisão de Piso sobre o caso.

A Companhia Locadora de Equipamentos Petrolíferos (CLEP), incorporada pela interessada em abril de 2014, deduziu despesas financeiras atinentes a juros de contratos de empréstimo nos ano-calendário 2012, 2013 e 2014. Os montantes deduzidos foram, respectivamente, de R\$ 124.553.299,93, R\$ 132.170.073,59 e R\$ 35.070.427,02. O empréstimo em tela foi tomado pela CLEP perante BB Asset Management Ireland Limited, pessoa sediada em Dublin, capital da Irlanda.

Do Termo de Verificação Fiscal, colho (fl. 867):

"Voltando à resposta ao item 9 do TIF01(RESP_TIF_01_ITEM_09_10_11), verifica-se que o valor do principal da obrigação contraída pela CLEP foi de US\$ 749 milhões, a uma taxa de juros de oito por cento ao ano, e com vencimento integral em dezembro de 2014, ou seja, não houve pagamento de parcelas relativas a esse empréstimo ao longo dos anos de 2012 a 2014, sendo que o principal seria restituído, juntamente com os encargos financeiros, ao final de ano de 2015.

Dessa forma, e como se confirma por meio da resposta da contribuinte às alíneas "j" e "l" do item 9 do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIF_01), em que pese a fiscalizada ter incorrido em despesas financeiras e em despesas de IRRF incidentes sobre a remessa de juros ao exterior, decorrentes do citado empréstimo, não houve qualquer pagamento relacionado a tais despesas (considerando-se tanto a despesa financeira/de juros, como a de IRRF), nos anos de 2012 a 2014."

A CLEP constituiu provisão para registrar, em sua escrita, a dívida relativa aos gastos decorrentes da incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) em função da futura remessa dos juros ao exterior, fato que só ocorreria no ano-calendário 2015. Segundo o contrato, tais gastos correriam por conta do tomador do empréstimo, a CLEP. A contrapartida do lançamento a crédito da conta do passivo que registrou a dívida foi um lançamento a débito de conta de resultado (despesa), que impactou negativamente o resultado comercial e, por via de consequência, as bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSL).

A autoridade fiscal retomou a legislação atinente ao IRRF para destacar que o fato gerador do tributo, na hipótese ventilada nos autos, é o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de importâncias a beneficiários no

exterior (art. 702, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, lastreado no art. 100 da Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, no art. 77 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958 e no art. 28 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995).

Foi identificado, pela mesma autoridade, que a CLEP deduziu da base de cálculo do IRPJ e da CSL os seguintes valores a título de IRRF incidente sobre a remessa de juros ao exterior: R\$ 18.245.651,57, no ano-calendário 2012, R\$ 24.882.098,16, no ano-calendário 2013, e R\$ 5.697.064,69, no ano-calendário 2014.

A interessada confirmou a inexistência do pagamento dos juros e da retenção do imposto de renda.

Consoante apontado pela autoridade fiscal, o registro da despesa com juros “não dá azo ao fato gerador do IRRF. O fato gerador só ocorre quando da efetiva remessa.

Louva-se, além da legislação, em jurisprudência emanada do Conselho Administrativo de A Companhia Locadora de Equipamentos Petrolíferos (CLEP), incorporada pela interessada em abril de 2014, deduziu despesas financeiras atinentes a juros de contratos de empréstimo nos ano-calendário 2012, 2013 e 2014. Os montantes deduzidos foram, respectivamente, de R\$ 124.553.299,93, R\$ 132.170.073,59 e R\$ 35.070.427,02. O empréstimo em tela foi tomado pela CLEP perante BB Asset Management Ireland Limited, pessoa sediada em Dublin, capital da Irlanda.

Do Termo de Verificação Fiscal, colho (fl. 867):

“Voltando à resposta ao item 9 do TIF01(RESP_TIF_01_ITEM_09_10_11), verifica-se que o valor do principal da obrigação contraída pela CLEP foi de US\$ 749 milhões, a uma taxa de juros de oito por cento ao ano, e com vencimento integral em dezembro de 2014, ou seja, não houve pagamento de parcelas relativas a esse empréstimo ao longo dos anos de 2012 a 2014, sendo que o principal seria restituído, juntamente com os encargos financeiros, ao final de ano de 2015.

Dessa forma, e como se confirma por meio da resposta da contribuinte às alíneas “j” e “l” do item 9 do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIF_01), em que pese a fiscalizada ter incorrido em despesas financeiras e em despesas de IRRF incidentes sobre a remessa de juros ao exterior, decorrentes do citado empréstimo, não houve qualquer pagamento relacionado a tais despesas (considerando-se tanto a despesa financeira/de juros, como a de IRRF), nos anos de 2012 a 2014.”

A CLEP constituiu provisão para registrar, em sua escrita, a dívida relativa aos gastos decorrentes da incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) em função da futura remessa dos juros ao exterior, fato que só ocorreria no ano-calendário 2015. Segundo o contrato, tais gastos correriam por conta do tomador do empréstimo, a CLEP. A contrapartida do lançamento a crédito da conta do passivo que registrou a dívida foi um lançamento a débito de conta de resultado (despesa), que impactou negativamente o resultado comercial e, por via de consequência, as bases de

cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSL).

A autoridade fiscal retomou a legislação atinente ao IRRF para destacar que o fato gerador do tributo, na hipótese ventilada nos autos, é o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de importâncias a beneficiários no exterior (art. 702, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, lastreado no art. 100 da Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, no art. 77 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958 e no art. 28 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995).

Foi identificado, pela mesma autoridade, que a CLEP deduziu da base de cálculo do IRPJ e da CSL os seguintes valores a título de IRRF incidente sobre a remessa de juros ao exterior: R\$ 18.245.651,57, no ano-calendário 2012, R\$ 24.882.098,16, no ano-calendário 2013, e R\$ 5.697.064,69, no ano-calendário 2014.

A interessada confirmou a inexistência do pagamento dos juros e da retenção do imposto de renda.

Consoante apontado pela autoridade fiscal, o registro da despesa com juros “não dá azo ao fato gerador do IRRF. O fato gerador só ocorre quando da efetiva remessa.

Louva-se, além da legislação, em jurisprudência emanada do Conselho Administrativo de *A disponibilidade jurídica só existe quando o beneficiário do rendimento dispõe de título, não sujeito à condição, termo ou modo, para realizar seu direito de crédito, convertendo a disponibilidade jurídica em disponibilidade econômica.*”

Frente ao cenário acima descrito, a autoridade fiscal concluiu que a despesa com o IRRF lançada contabilmente, incidente sobre juros ainda não remetidos ou pagos, seria indevidável, “**na medida em que tem natureza de mera provisão**” (fl. 878). I - indevidabilidade decorreria dos termos do artigo 335 do Decreto nº 3.000, de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), assim redigido:

“Art. 335. Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto (Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).”

O trabalho fiscal destaca a natureza de provisão da despesa lançada e o valor probante da escrita do contribuinte. Confira-se (fl. 878):

“Destaca-se ainda que a natureza de provisão da despesa de IRRF sobre juros remetidos ao exterior é confirmada pela própria contabilidade da fiscalizada, já que os valores relativos a tais despesas são lançados tendo como contrapartida conta de passivo, representativa de obrigação a ser adimplida no futuro (conta contábil nº 2105300003 – IMPOSTO DE RENDA RETIDO - REMESSAS PARA O EXTERIOR).

Note-se que a escrituração contábil tem valor probante, conforme se depreende do dispositivo abaixo, do Decreto nº 3.000/99 (RIR):

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Assim, o que se verifica, in casu, é que a contribuinte diminuiu seu resultado, nos anos de 2012 a 2014, mediante a dedução de despesas de IRRF que, em verdade, são indedutíveis, na medida em que têm natureza de provisão, já que o fato gerador (o pagamento dos juros) daquele imposto não ocorreu (como atestam as respostas da contribuinte, bem como sua escrituração contábil).

Isto posto, cabe a glosa das despesas de IRRF sobre remessas de juros ao exterior, nos anos de 2012 a 2014, por serem indedutíveis, devendo ser recalculadas as bases de cálculo do IRPJ e CSL nos anos em questão, e cobrada eventual diferença de imposto com multa de ofício de 75%.”

O IRPJ lançado em função da glosa da despesa acima esmiuçada montou R\$ 12.206.203,57 (fl. 881). A CSL montou R\$ 2.293.284,64 (fl. 897). Houve a aplicação da multa de ofício de 75%. Os valores, acrescidos dos juros de mora calculados quando do lançamento, montaram R\$ 32.026.222,33 (fl. 914).

O lançamento chegou ao conhecimento do interessado no dia 1º de dezembro de 2017 (fls. 916 a 918).

Em 27 de dezembro de 2017, o interessado apresentou impugnação ao lançamento (fls. 920 e 921).

O impugnante alega, inicialmente, a tempestividade do seu protesto. Tal fato foi corroborado pela autoridade preparadora (fl. 992).

Após, o sujeito passivo divide os encargos assumidos perante a instituição financeira estrangeira em três partes: o montante principal, os juros e o IRRF.

Quanto ao provisionamento do principal e dos juros, informa que, inicialmente, a obrigação de restituir o principal e de pagar os juros vencia semestralmente nos dias 30 de abril e 30 de setembro de cada ano. Referiu diversas alterações contratuais. Em função das referidas alterações, não ocorreu a integral restituição do principal e o pagamento de todos os juros inicialmente pactuados. Houve, entretanto, o reconhecimento da despesa com os juros impagos, segundo o regime de competência, através da constituição de provisão.

Reforça que a referida provisão não foi objeto de contestação pelo Fisco.

Discorda da interpretação fiscal quanto ao fato gerador do IRRF incidente sobre o pagamento dos juros. Alega que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. A renda, uma

riqueza nova, independendo do seu pagamento para a sua existência. Segundo o artigo 685 do RIR/99, os rendimentos creditados por fonte pagadora situada no país em favor de pessoa jurídica residente no exterior daria ensejo à incidência do IRRF. Frente ao crédito contábil por ele realizado, defende a concretização do fato gerador do IRRF. Confira-se (fl. 927):

"Assim, com o devido respeito, descabe o argumento defendido pelo fiscal de que a expressão "creditados" deveria ser interpretada como termo sinônimo aos demais verbos presentes no artigo 685, em especial, ao verbo "pagar"; indicando os referidos termos a disponibilidade efetiva da quantia ao beneficiário no exterior. Ao revés, deve-se ler o termo "creditado" como a escrituração contábil, o reconhecimento contábil de que determinado valor é devido, representando o pagamento e o crédito contábil momentos e fatos geradores distintos."

Há de restar claro que o registro contábil dos juros ou a remessa desses valores constituem em si o fato gerador do IRRF. No presente caso, o evento que ocorreu em primeiro lugar foi o registro, vindo o pagamento a ocorrer na liquidação do contrato em 28.12.2015. (fls. 410, 678, 679, 680 e 681 do e-processo)."

Entende que a orientação constante da Solução de Consulta Cosit nº 153, de 2 de março de 2017, e da Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013, corroboram o entendimento abraçado pelo impugnante. Repriso trecho da ementa do primeiro ato antes referido:

Da Solução de Consulta Cosit nº 153, de 2017

"EMENTA: RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. FATO GERADOR. CRÉDITO DOS RENDIMENTOS.

A hipótese de crédito de rendimentos de serviços técnicos a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior como fato gerador do imposto de renda incidente na fonte materializa-se por ocasião do lançamento contábil representativo da obrigação de pagar a quantia ajustada com o prestador dos serviços, realizado pela fonte pagadora em seus livros (crédito contábil), desde que caracterizada a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento."

O segundo ato citado diz respeito ao IRPJ, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e à Contribuição para o Programa de Integração Social (Pis), não fazendo referência ao IRRF. Confira-se o teor da ementa da Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO EMENTA: É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada. Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado

entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem resarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item anterior para regularidade do rateio de dispêndios em estudo: a) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora; b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada; c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata.

DISPOSITIVOS LEGAIS: arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.”

Requer a aplicação dos atos acima citados em função da força vinculante a eles emprestada por via do artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.434, de 30 de dezembro de 2013. Repriso a norma que consta do referido artigo 9º:

“Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.”

Reclama a aplicação da interpretação constante do item 17 da Solução de Consulta Cosit nº 153, de 2017.

Aduz que a disponibilidade econômica da renda não se confunde com a financeira. A última seria imediata, enquanto a primeira decorreria da simples existência do acréscimo patrimonial.

O impugnante defende ter antecipado os efeitos da despesa com o IRRF, na medida em que efetuou o registro contábil do gasto e da dívida.

Ataca, então, os dois alicerces do trabalho fiscal: o crédito contábil não é fato gerador do IRRF e a inexistência da remessa dos juros. Quanto ao primeiro, escuda-se nos termos das soluções de consulta antes referidas. Quanto ao

segundo, busca abrigo no princípio da competência. A despesa com os juros pode ser registrada na escrita na medida em que incorrida, não havendo óbice para a antecipação do IRRF. Reprisa posição de Hiromi Higuchi adotada pela Solução de Consulta Cosit nº 153, de 2017. Conclui, assim, que, independentemente da remessa, “a despesa com o IRRF poderia ter sido provisionada e deduzida”.

No que diz respeito ao dever contratual do impugnante de arcar com o IRRF incidente sobre os juros, o interessado reprisa o contrato firmado. Reafirma, então, que registrou a despesa com os juros em estrita observância ao regime de competência. Adotou o mesmo critério relativamente ao IRRF. Trata-se de provisão. A interpretação da autoridade lançadora, que só admite a incidência do IRRF no vencimento da operação de crédito, conduziria à aplicação do regime de caixa. Reafirma a existência do ônus com o IRRF em função do contrato.

Por fim, traz à baila o regramento contábil em torno de encargos e despesas financeiras (Pronunciamento Técnico nº 8 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis).

Colhe a definição de encargos financeiros para defender que o IRRF incidente sobre os juros, contratualmente fixado como ônus do devedor, é um encargo financeiro do tomador do empréstimo. Em nome do regime de competência, tal encargo deve ser registrado na escrita.

Confirma a classificação da despesa como uma provisão e entende essa despesa como dedutível do IRPJ e da CSL.

Requer o cancelamento do auto de infração.

Analisando a impugnação apresentada a Delegacia de Julgamento considerou improcedente a impugnação mantendo integralmente o lançamento.

Cientificada da decisão a empresa apresentou recurso voluntário no qual manejou os seguintes argumentos de fato e de direito.

Do provisionamento do principal e dos juros

Alega que os pagamentos à mutuante venciam semestralmente em abril e outubro. Depois foram feitas diversas alterações contratuais, sempre após os vencimentos, onde o prazo de pagamento era prorrogado, mas as provisões já estavam constituídas.

Do Momento do Fato Gerador

Alega que as soluções de consulta nº 153/2017 e 26/2013 informam que o fato gerador do IRRF surge na realização do registro contábil do creditamento, independentemente do pagamento. É inclusive textual neste ponto. Veja-se:

Há de restar claro que o registro contábil dos juros ou a remessa desses valores constituem em si o fato gerador do IRRF. No presente caso, o evento que ocorreu em primeiro lugar foi o registro, vindo o pagamento a ocorrer na liquidação do contrato em 28.12.2015. (fls. 410, 678, 679, 680 e 681 do e-processo)

Sobre as soluções de Consulta nº 153/2017 e 26/2013

Volta a apresentar fundamentos no sentido de que o fato gerador do IRRF é a data do registro contábil do crédito dos juros e, assim, o IRRF relativo considera-se devido nesta data. Apresenta excertos da doutrina no sentido de que os juros incorridos podem ser deduzidos em razão do regime de competência.

Alega que a Decisão da Delegacia de Julgamento transcreveu incorretamente a Solução de Divergência nº 23/2013 em vez da Solução correta o que levou ao entendimento que a Solução de Consulta transcrita em nada tem a ver com o caso dos autos.

Da Remessa pelo Valor Líquido

Alega, neste ponto, que contratualmente a recorrente era a responsável pelo pagamento do IRRF, devendo remeter ao mutuante o valor líquido acertado em contrato, devendo eventuais tributos incidentes serem pagos pelo recorrente. Transcreve cláusula no contrato neste sentido.

Assim, entende que o IRRF deve seguir o mesmo tratamento dos juros do mesmo contrato. Assim declina em seu recurso:

Com isso, tem-se que as provisões com o IRRF questionadas pela fiscalização devem receber o mesmo tratamento dos registros ("provisões") realizadas para a remessa dos juros incorridos, dentro de cada período de competência, sendo, pois, todas dedutíveis da base de cálculo, tal como procedido pela empresa sucedida.

Da não adição das Despesas em Razão de sua Natureza

Alega neste ponto que em função desta despesa tratar de encargo financeiro e que os valores foram de fato remetidos e recolhido o IRRF posteriormente. Apresenta o pronunciamento CPC 08, onde entende que o IRRF, quando suportado pelo mutuário, torna-se encargo financeiro desta e deve seguir o mesmo tratamento dos juros, seguindo o regime de competência.

Do recolhimento do IRRF pela recorrente

Alega, por fim, que o auto deve ser considerado insubstancial tendo em vista que o recorrente realizou o pagamento dos juros e do IRRF conforme comprovante de recolhimento de fls. 681 e demais documentos de pagamento dos juros.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, assim dele tomo conhecimento.

Temos neste processo, para simplificar o entendimento, que a discussão perpassa pela análise acerca do momento em que ocorre o fato gerador do IRRF e, assim, quando pode ser o referido valor deduzido na apuração do lucro real.

A tese da empresa é que, no presente caso, o valor do IRRF é assumido pela recorrente e, assim, é dado o mesmo tratamento dos encargos de juros do empréstimo com o reconhecimento em cada vencimento, apesar de o pagamento dos juros ter sido postergado com sucessivas alterações contratuais para o final de 2015. Assim, alega que ao realizar as provisões de juros e do IRRF já estaria configurado o fato gerador do IRRF e, assim, este poderia ser deduzido da apuração do lucro real.

Por seu turno, a tese defendida pela fiscalização é a de que o IRRF, devido sobre os juros contabilizados, tratam-se de provisões e, desta forma, deveriam ser adicionadas ao lucro real, somente podendo ser deduzidas do lucro quando de sua efetiva realização.

Das alegações do recorrente

O entendimento da recorrente se baseia na hipótese de considerar o fato gerador do IRRF a data do registro contábil da provisão de juros e, assim, aberta a possibilidade de dedução destes na apuração do resultado. Este entendimento, conforme dito e reiterado pela recorrente, baseia-se numa Solução de Divergência COSIT nº 26/2013 que, inadvertidamente, emitiu este entendimento.

Ora analisando o caso vemos que, em verdade, as alegações do recorrente mercê se basearem na referida Solução de Divergência, merecem alguns reparos. Vejamos a ementa da Solução de Divergência tratada:

Solução de Divergência nº 26 - Cosit

Data 31 de outubro de 2013

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
FATO GERADOR. MOMENTO DE OCORRÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. DE NATUREZA PROFISSIONAL. IMPORTÂNCIAS CREDITADAS Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto de renda na fonte, no caso de importâncias creditadas, na data do lançamento contábil efetuado por pessoa jurídica, nominal ao fornecedor do serviço, a débito de despesas em contrapartida com o crédito de conta do passivo, à vista da nota fiscal ou fatura emitida pela contratada e aceita pela contratante. *A retenção do imposto de renda na fonte, incidente sobre as importâncias creditadas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pela prestação de serviços*

caracterizadamente de natureza profissional, se dará na data da contabilização do valor dos serviços prestados, considerando-se a partir desta data o prazo para o recolhimento. (grifamos)

Dispositivos Legais: Art. 647 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999); Parecer Normativo CST nº 07, de 02/04/86; Parecer Normativo CST nº 121, de 31 de agosto de 1973 e arts. 43, 114, 116, incisos I e II, e 117, incisos I e II, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

No texto da referida solução de divergência, consta a seguinte conclusão:

Conclusão

22. Diante do exposto, pode-se concluir que:

22.1. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto de renda na fonte, no caso de importâncias creditadas, na data do lançamento contábil efetuado por pessoa jurídica, nominal ao fornecedor do serviço, a débito de despesas em contrapartida com o crédito de conta do passivo, à vista da nota fiscal ou fatura emitida pela contratada e aceita pela contratante.

22.2. A retenção do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias creditadas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, se dará na data da contabilização do valor dos serviços prestados, contando-se a partir desta data a contagem do prazo para o recolhimento. (destaque nosso)

23. Desta forma, fica reformada a Solução de Consulta SRRF01/DISIT nº 60, de 18 de agosto de 2011, e mantida a Solução de Consulta SRRF08/DISIT nº 338, de 10 de dezembro de 2002.

Destacamos os trechos para trazer à baila em razão de se verificar que o entendimento do recorrente, mesmo que se baseando em Solução de Divergência, não atendeu às determinações, na íntegra, da referida solução.

Devo destacar, logo de início, que não concordo com a conclusão da referida Solução de Divergência, posto que entendo que o registro contábil das obrigações, quer sejam de pagamento, quer sejam de juros e encargos devidos constituem-se em meras provisões de pagamento e, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda, somente podem ser deduzidos como despesas quando de sua realização. Além disso, o próprio Manual do Imposto Retido na Fonte - MAFON 2014 - estabelece que, em relação aos pagamentos de juros a residentes no exterior a data do recolhimento é a data do fato gerador, posto que este estaria vinculado ao pagamento dos valores que, novamente pedindo a devida *venia* aos responsáveis pela referida Solução de Divergência, deveria se restringir à efetiva disponibilidade econômica ao beneficiário que, obviamente, não ocorre na época do registro da dívida a ser paga em evento futuro. Transcrevo o trecho do MAFON para ilustrar o caso.

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

0481 Juros e Comissões em Geral

FATO GERADOR: Importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de juros e comissões, inclusive os remetidos em razão de compra de bens a prazo. (RIR/1999, arts. 702 e 703)

BENEFICIÁRIO: Pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

REGIME DE TRIBUTAÇÃO: Exclusivo na fonte.

RESPONSABILIDADE/RECOLHIMENTO: Compete à fonte pagadora. Compete ao procurador quando este não der conhecimento à fonte pagadora, de que o beneficiário do rendimento é residente ou domiciliado no exterior. (RIR/1999, arts. 717 e 721, II; ADE Corat nº 9, de 2002)

PRAZO DE RECOLHIMENTO: Na data de ocorrência do fato gerador. (Lei nº 11.196, de 2005, art. 70, I, a.1) (grifamos)

Transcrevo abaixo o dispositivo que trata do recolhimento para deixar bem claro o problema do entendimento do recorrente.

CAPÍTULO XI

DOS PRAZOS DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES

Art. 70. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2006, os recolhimentos do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF serão efetuados nos seguintes prazos: (Vigência)

I - IRRF:

a) na data da ocorrência do fato gerador, no caso de:

1. rendimentos atribuídos a residentes ou domiciliados no exterior; (grifamos)

2. pagamentos a beneficiários não identificados;

Ora, vejamos a contradição do recorrente em seus argumentos.

1 - Primeiro alega que os valores contabilizados de juros e do IRRF constituem provisões para pagamento futuro que, a teor das normas do art. 335, do RIR/99, NÃO PODERIAM ser dedutíveis por não estarem autorizadas em lei;

2 - Depois, mesmo considerando que os lançamentos são provisões e, assim, não dedutíveis, entende, com base na Solução de Divergência nº 26/2013, que o fato gerador do IRRF ocorre na data em que são contabilizados os juros devidos, mesmo que a serem pagos posteriormente e, assim, como restaram ocorridos os fatos geradores, mesmo sem o recolhimento, repito, seria possível a utilização destes valores como dedução ao lucro do exercício.

3 - A contradição surge no momento em que, mesmo se baseando nas dicções da Solução de Divergência, não realiza o recolhimento dos valores do IRRF que entende serem devidos.

Passo a explicar:

Mesmo este relator não concordando integralmente com a solução de divergência acima tratada, no presente caso, a partir do momento em que o recorrente adota aquele entendimento tem de fazê-lo por completo e não apenas na parte em que lhe interessa.

Quando o recorrente alega que a dedução do IRRF é legítima em razão de estar em conformidade com a solução de divergência e, assim, seria dedutível o valor desta posto que ocorrido o fato gerador na data do registro da obrigação de pagamento dos juros, necessário também seria que o recorrente tivesse realizado o recolhimento dos valores devidos a título de IRRF. isto porque a própria Solução de Consulta e o MAFON, assim como as normas da Lei nº 11.196/2005, art. 70, I, a, I.

Isto porque se a recorrente considera ocorrido o fato gerador se encontraria obrigada ao recolhimento imediato do tributo na data deste registro.

Interessante notar que nenhum recolhimento foi feito pelo recorrente nas datas dos registros contábeis. O único recolhimento realizado em relação ao contrato ocorreu apenas em 28/12/2015, quando do pagamento do total dos juros devidos pelo contrato.

Ou seja, a recorrente adotou, no presente caso o seguinte procedimento:

1 - Contabilizou juros e IRRF como provisões

2 - Realizou a dedução do lucro do IRRF como se o fato gerador ocorresse na data do registro das obrigações de juros

3 - Apenas recolheu o IRRF relativos aos juros quando realizou o pagamento.

Agindo desta forma alegou que obedeceu às lições da Solução de Divergência para realizar a dedução antecipada do IRRF como se houvesse ocorrido o fato gerador e, ao mesmo tempo, descumpriu a lei ao não recolher o tributo que entendia ser devido na mesma época da ocorrência do fato gerador que entendeu ter ocorrido.

Demonstra-se, desta forma, a inconsistência das alegações do recorrente quanto aos seus procedimentos. Veja-se que não estamos adentrando na análise do termo creditamento para fins de fixação do fato gerador do IRRF, mas apenas analisando os atos praticados de acordo com o próprio entendimento apresentado pelo recorrente.

Das alegações Fiscais

Andou muito bem a fiscalização ao entender que o IRRF relativo aos juros devidos quando registrado contabilmente constitui apenas mera provisão de exigibilidade futura e, não havendo previsão legal de possibilidade de dedução, somente pode ser deduzida do lucro do exercício quando do cumprimento da obrigação

A este respeito a de se destacar que existe uma diferença entre a possibilidade de dedução de juros incorridos, que deverão ser pagos no futuro, como o valor do IRRF incidente sobre estes juros, que somente é devido quando realizado o pagamento, ainda mais neste caso, que como demonstrado o contribuinte só realizou o recolhimento em momento bem posterior à contabilização, na data avençada nas diversas alterações contratuais.

Ou seja, em verdade há de se distinguir os fatos dos registros contábeis e a incidência das normas de recolhimento na fonte.

A este respeito, como se trata de assunto que já ocorreu antes no âmbito deste Conselho, transcrevo os valiosos subsídios apresentados pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella no Acórdão nº 1402-002.342, da 4a Câmara, da 2a Turma de Julgamento. Vejamos:

Não houve desconsideração das regras do regime de competência ou qualquer tentativa de se aplicar o regime de caixa na glosa sofrida. Efetivamente, os juros de contrato de mútuo com pessoas jurídicas, são, realmente dedutíveis, devendo ser lançados mensalmente de maneira pro rata temporis, na proporção do prazo avençado, independentemente do seu vencimento naquele período, em observância às regras do regime de competência, nos termos do art. 374 do RIR/99.

Por sua vez, a remessa de juros ao exterior é objeto de incidência do IRRF (previsto de forma ordinária no art. 702 do RIR/99, como fundamentado no TVF), sendo, sem sombras de dúvida, o contribuinte de tal exação o beneficiário do pagamento no exterior, nos termos do art. 682 de tal Regulamento, ficando, naturalmente, vedado qualquer aproveitamento ou dedução desse valor pela fonte pagadora que efetua retenção.

Contudo, como relatado e comprovado nos autos, existe a obrigação contratual da Recorrente reembolsar os mutuantes dos valores de tributos incidentes sobre a remessa, constituindo um suposto encargo financeiro sobre esse empréstimo. Ainda que prevista no mesmo contrato, a obrigação da recomposição do valor líquido (gross up) através do reembolso é uma obrigação diretamente atrelada à incidência do IRRF e não ao mútuo, per si, possuindo uma cronologia de constituição obrigacional diversa dos juros, que afeta diretamente sua classificação como despesa financeira dedutível.

Nesse sentido, confirase o esclarecimento de Hiromi Higushi⁴, especificamente sobre juros de mútuo entre pessoas jurídicas e a diferença entre provisão e despesa:

A escrituração de juros mensais na conta de Juros a Pagar não interfer e na dedutibilidade como despesa operacional porque não se trata de mera provisão mas despesas incorridas. A diferença entre mera provisão e despesa incorrida é que na primeira a despesa pode se concretizar ou não, dependendo de evento futuro.

Diante disso, temos que, uma vez celebrado contratualmente o mútuo entre a s partes, aperfeiçoase de maneira válida e concreta a obrigação jurídica do mutuário, ainda que com vencimento futuro, de pagamento ao mutuante, com os respectivos juros e adicionais contratuais. Tal obrigação possui certeza e dimensões quantitativas bastantes para que seus juros sejam reconhecidos como despesa.

Porém, a pactuação acessória e genérica do reembolso de tributos e outros ônus alheiros ao contrato, incidentes no pagamento ao mutante, não se aperfeiçoa e se incorpora, de forma automática e instantânea, àquela obrigação principal do empréstimo de numerário.

O termo que deflagra a relação obrigacional contida nesta cláusula não é o negócio particular celebrado entre as partes pelo instrumento firmado, mas, sim, uma eventual exigência fiscal, indeterminada, incerta e futura, dos Entes Tributantes. Em outras palavras, para que o mutuário fique, efetivamente, obrigado a reembolsar o mutuante é necessário que se verifique o nascimento da obrigação tributária, fenômeno jurídico que ocorre apenas com a ocorrência do fato gerador; in casu, a efetiva remessa dos juros ao exterior.

Até porque, entre a data da contração da dívida e a efetiva remessa dos juros, podem acontecer mudanças legislativas que afetem o vencimento, o prazo de recolhimento, o montante (alíquotas e base de cálculo), assim como a própria incidência tributária pode ser revogada, provando ser absolutamente incerta tal obrigação de reembolso até o momento da verificação do fato gerador do tributo.

Corroborando com esse entendimento e em continuação ao esclarecimento, o Autor supracitado acrescenta mais comentários, especificamente sobre o IRRF incidente nas remessas de juros de mútuo ao exterior:

Nem todo crédito contábil faz nascer o fato gerador. Se uma empresa brasileira toma empréstimo de dinheiro a prazo de cinco anos e juros exigíveis somente no vencimento daquele prazo, a empresa brasileira poderá apropriar os juros mensalmente pelo regime de competência, como despesa dedutível, creditando a contrapartida na conta de juros a pagar. Nesse caso a despesa é dedutível em cada mês por tratarse de despesa incorrida e não mera provisão. O fato gerador do imposto de renda na fonte não ocorre mensalmente porque os juros não são exigíveis.

O mesmo entendimento também está presente na jurisprudência administrativa recente, como ilustra o Acórdão nº 9202.003120, proferido pela C. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. CARF, publicado em 20 de maio de 2014, de relatoria do I. Conselheiro Elias Sampaio Freire, ementado da seguinte maneira:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF

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

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

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

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

43 do CTN.

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

Não há fato gerador do imposto incidente na fonte quando as importâncias são contabilmente 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, relacionase, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica de renda pelo beneficiário.

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. (destacamos)

O conjunto fático-probatório apresentado no presente caso se coaduna perfeitamente com tal comentário e com o julgado colacionado. Pelo fato de a Recorrente, no período de 2009 a 2011, ter contratualmente postergado os pagamentos de seu mútuo, inclusive dos juros e, principalmente, constatando-se cabalmente a inocorrência de quaisquer remessas dessa natureza aos mutuantes, fica clara a total incerteza e inexigibilidade de obrigação do reembolso, que acabou por ser indevidamente deduzido como despesa.

Ainda que permitido e louvável o provisionamento de tais valores, diante do Princípio da Prudência, norteador da contabilidade nacional, estes não podem ser considerados despesas e, sem a autorização legal expressa, fica vedada a sua dedução, confirmado a correção da glosa efetuada e da posição adotada no v. Acórdão recorrido

Concordo com os fundamentos apresentados pelo acórdão acima transcrito.

Veja-se que em verdade o recorrente está confundindo a possibilidade de dedução dos juros devidos com a possibilidade de dedução do IRRF como se acaso este fosse devido na mesma data do registro dos juros.

Deveria, desta forma, votar este relator pela manutenção integral do recurso, como se depreende do até agora apresentado. No entanto, à luz dos melhores princípios de justiça e da verdade material, devo fazer um senão quanto a esta conclusão.

Da Inobservância do Regime de Escrituração

Por fim, em relação ao fato de o contribuinte, no final de seu recurso, alegar que houve o pagamento integral dos juros em momento posterior, entende assim que, em caso de se admitir que houve a dedução indevida do IRRF em 2012, 2013 e 2014, que seja cancelada a autuação tendo em vista que o recolhimento realizado em 2015 neutralizou os efeitos da antecipação tida como indevida pela fiscalização.

Neste ponto, embora não expressamente constando estes termos do recurso voluntário, trazendo numa linguagem popular, em verdade o que o recorrente está contestando é a necessidade de realização do lançamento na forma apresentada, tendo em vista que, embora a fiscalização tenha entendido pela realização indevida da dedução do IRRF e a consequente não adição ao lucro real, ao realizar-se o pagamento em momento posterior (28/12/2015) os efeitos das deduções restaram por anulados.

O que se põe à baila neste ponto e que não foi objeto de análise no acórdão pré-citado é um problema que este relator visualizou desde o início da análise deste processo.

Ora, todo o lançamento baseia-se no fato de a recorrente ter realizado a dedução do IRRF a ser pago nos anos de 2012, 2013 e 2014 quando a recorrente, nestes períodos apenas apropriou os juros devidos, somente realizando o pagamento em 2015 e, neste ato, recolhendo o IRRF devido.

O que se demonstra, em meu singelo entendimento, podendo estar relator estar sendo levado a equívoco, é um caso típico de inobservância do Regime de Competência regulado pelos artigo 273, do RIR/99, conforme abaixo:

Seção VIII *Inobservância do Regime de Competência*

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16). (destaques nossos)

Veja-se que toda a discussão do processo, tanto por parte da fiscalização, quanto por parte do recorrente, baseou-se na época correta de reconhecimento das despesas com o pagamento do IRRF, ou seja, se a dedução do IRRF ocorreu nos períodos corretos ou se somente poderiam ser devidas em período posterior, quando do efetivo recolhimento.

Resta claro, no meu entender que, apesar de o lançamento dever ter sido realizado, tendo em vista que a inobservância do regime de escrituração se demonstrou patente, o caso na verdade não se tratava apenas da possibilidade ou não de dedução do IRRF incidente sobre o pagamento dos juros. Tal dedução é permitida, apenas havendo o questionamento do momento em que pode ser utilizada para redução do lucro real.

Por isso, no meu entender o lançamento cabível não seria o de impossibilidade de dedução do IRRF devido no futuro, mas sim o da sua utilização em momento anterior ao que deveria ter sido efetivado pelo recorrente.

Em verdade, conforme alegado pelo recorrente e demonstrado às fls. 681 do processo, o recolhimento do IRRF foi realizado em 28/12/2015, ou seja, antes do início da

fiscalização, que somente ocorreu em julho/2016. Ou seja, quando da realização do procedimento de fiscalização a agente tributante já tinha o conhecimento de que o IRRF foi efetivamente recolhido em 2015.

Infelizmente, compulsando o TVF não identifiquei sequer menção às normas do art. 273. Todo o TVF trata apenas da indevidabilidade destas despesas nos anos de 2012 a 2014. Veja-se que sequer houve análise por parte da fiscalização acerca da apuração realizada em 2015 com vistas a apurar os pagamentos a maior realizados em face da escrituração incorreta.

Assim, diante de todo o demonstrado, embora concorde com as alegações apresentadas pela fiscalização, não tenho como concordar com a forma de lançamento realizada, posto entender que o lançamento deveria ter considerado o valor do imposto e contribuições que foram pagos a maior no ano de 2015, já que, neste ano, os valores do IRRF retidos e contabilizados anteriormente não puderam ser levados à resultado.

Assim, em conclusão, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para considerar improcedente o lançamento em razão de não ter sido realizado em obediência às normas do art. 273 e parágrafo, do RIR/99.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator