



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002221/2006-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.764 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2021
Recorrente SAS INSTITUTE BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 31/01/2002 a 31/12/2002

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. LANÇAMENTO CONTÁBIL EM CONTA DE PASSIVO (CRÉDITO). RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR NÃO OCORRIDO.

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país. O registro contábil do crédito em conta de passivo, por si só, não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos, nos termos do art.43 do CTN. Necessário que os valores do credor estrangeiro sejam exigíveis, de modo que o IRRF somente é devido quando do vencimento da dívida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a autuação.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Daniel Ribeiro Silva, Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Andre Luis Ulrich Pinto e Andre Severo Chaves.

Relatório

Trata o presente processo de litígio iniciado com impugnação ao auto de infração de fls.189 a 197, o qual exigiu da Interessada a importância de **R\$ 845.601,88** a título de Imposto de Renda Retido na Fonte – **IRRF**, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora à época de seu pagamento, por *falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre os valores de royalties creditados à sócia majoritária domiciliada no exterior, no ano calendário de 2002*.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal – **TVF** (fls.184 a), a autoridade autuante verificou que a Interessada tinha um contrato com sua sócia **SAS Institute Inc**, domiciliada no exterior, referente a exploração/uso de marca de comércio de propriedade desta, uso pela qual a Interessada promovia o pagamento a título de royalties.

Eis o relato fiscal (TVF):

Por fim, cabe registrar que a própria empresa admite a existência de pagamento e/ou crédito de royalties, visto que, em sua contabilidade, todas as operações que dizem respeito ao citado "Contrato" foram registradas nos seus Livros Razão e Diário, com lançamentos sempre fazendo menção em seus históricos à palavra royalties, inclusive quanto aos custos apropriados, quando foram debitadas na conta de custo 00279 Royalties - Exterior e creditadas na conta de passivo 00106 Fornecedor SAS INST. INC (ou SAS INST. INC - PROV.), conforme comprovam os registros e balanços escriturados nos Livros Diários (cópias de fls. 106/144).

Para apurar os valores creditados, verificamos que o saldo inicial da conta de passivo 00106 SAS INST. INC em 01/01/2002 era credor no valor de R\$ 4.764.406,35. Desse valor, no ano calendário de 2002, foram pagos R\$ 3.092.440,00, a título de royalties a beneficiário no exterior (débitos nessa conta), tendo sido pago inclusive o Imposto de Renda na Fonte - IRRF devido, conforme comprovam o contrato de câmbio registrado no Banco Central do Brasil e demais documentos (fls. 154/159). /A ,

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

ENQUADRAMENTO LEGAL:

Art. 710 do RIR/99

Art. 77 da Lei n° 3.470, de 28 de novembro de 1958

Artigos 18 e 28, da Lei n° 9.249/95;

Artigo 3° da Medida Provisória n° 1.749-37 (atual Medida Provisória n° 2.159-70, art. 3°).

Da Impugnação

Cientificada do auto de infração em 18 de outubro de 2006, a Interessada apresentou sua impugnação em 17 de novembro de 2006, onde, após um breve resumo do procedimento fiscal, manifesta-se contrária ao lançamento, uma vez que “...*crédito contábil de obrigação não pode ser considerado devido pela fiscalização seja porque (mesmo que depois do momento em que considerado devido pela d. fiscalização) o valor principal do IRRF já foi recolhido pela Impugnante...*”.

Em seguida tece comentários acerca do conceito de fato gerador do imposto de renda, com transcrição dos arts.43, 44 e 45 do CTN, além do art.685 do RIR/99, que tratou da incidência de imposto na fonte sobre rendimentos de residentes no exterior.

Eis seu relato:

Ademais, o Artigo 685 do RIR/99 definiu o aspecto temporal do fato gerador do imposto de renda sobre os rendimentos de não residentes. Em outras palavras, determinou o momento em que se dá a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos auferidos por não residentes como sendo a ocorrência de algum dos seguintes atos jurídicos: pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos respectivos rendimentos ao beneficiário não residente.

Todavia, a despeito de ser inequívoca a interpretação do significado das palavras pagamento, entrega, emprego e remessa, a expressão crédito gera controvérsias e equivocadas interpretações.

De fato, no presente caso, a autoridade fiscal interpretou que o termo "crédito" significa o mero registro a crédito de obrigação perante um não residente nos livros e registros contábeis da empresa localizada no Brasil; em outras palavras, o mero registro do "contas a pagar" no passivo de pessoa jurídica brasileira.

De acordo com a mencionada interpretação, ocorreria o fato gerador do imposto de renda no momento em que o devedor, localizado no Brasil, reconhecesse contabilmente a obrigação, ainda que o seu vencimento se desse em data futura.

Nada obstante, a Impugnante não pode concordar com essa interpretação adotada pela d. fiscalização, uma vez que totalmente incompatível com o fato gerador do imposto de renda definido pelo Código Tributário Nacional, qual seja, a disponibilidade jurídica ou econômica da renda.

Em seguida discorre sobre o termo “crédito” incluído no art.685 do RIR/99, que não seria o “crédito contábil”, pois “...em linha com as normas tributárias instituídas pelo CTN, o termo “crédito”, como fato gerador do imposto de renda, deve necessariamente ser revestido de disponibilidade econômica ou jurídica de renda.”

E prossegue:

Sob o ponto de vista de disponibilidade econômica, o “crédito” pode ser interpretado como o crédito bancário mediante depósito, ordem de pagamento ou quaisquer outros meios de disponibilização de valores na conta corrente do beneficiário da obrigação. Significa, portanto, a percepção do rendimento ou **disponibilidade econômica da renda**, conforme exposto acima.

Sob a ótica da disponibilidade jurídica, o “crédito” poderia ser entendido como o momento em que o beneficiário passa a ser credor de relação obrigacional, tendo direito a receber a prestação da obrigação.

Em seguida, procura demonstrar que efetuou o recolhimento em datas posteriores, quando das remessas feitas em 2003, trazendo exemplos e cópias de DARF.

Da decisão de primeira instância

Manteve o lançamento de IRRF, trazendo argumentos contidos no PN CST 07/86, que tratou da retenção de IR fonte sobre serviços de propaganda, além de comentários de Hiromi Higushi em sua obra *IRPJ das empresas*, 25ª edição, ambos contendo preceitos na linha do lançamento, qual seja, de que o termo “crédito” refere-se ao crédito contábil e não ao crédito bancário.

Em suma, seu relato:

Infere-se, dos ensinamentos acima, que a contribuinte considerou como data do fato gerador a data do efetivo pagamento, ou seja, quando houve a disponibilidade financeira, contrariando princípios contábeis geralmente aceitos, em especial o regime de competência.

É bem de ver que o próprio contribuinte não está muito distante de tal entendimento ao afirmar em sua defesa: “*Sob a ótica da disponibilidade jurídica, o “crédito” poderia ser entendido como o momento em que o beneficiário passa a ser credor da relação obrigacional, tendo direito a receber a prestação da obrigação*”.

No caso dos autos, o momento em que o beneficiário passa a ser credor da relação obrigacional é a data da emissão da fatura emitida pela beneficiária, ou seja, hábil para comprovar a disponibilidade jurídica do valor, conforme fica claro da definição deste termo (fatura) na doutrina. Assim, De Plácido e Silva, *in* Vocabulário Jurídico, editora FORENSE, 12ª edição, ensina :

Do recurso voluntário

Cientificada em 03 de dezembro de 2009 da decisão recorrida, a Interessada apresentou recurso voluntário em 30 de dezembro de 2009 onde repete os argumentos trazidos na impugnação e, como inovação, revela-se *surpreso* com a posição das autoridades julgadoras pois, em seu entendimento, adotaram conclusões equivocadas quanto à ocorrência de disponibilidade jurídica de renda (emissão das faturas) e quanto aos registros contábeis (fato geradores).

No mais, tece longo comentários/explicações da forma e momento em que executou os pagamentos do imposto de renda retido na fonte.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se conhece.

O deslinde da questão, como se percebe, está no sentido a que se deve atribuir o termo “crédito” contido no art.767 do RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 22/11/2018), que corresponde ao art.710 do RIR/99, citado no TVF, a saber:

Art.767. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art.3º).

Conforme relatoriado, a autoridade autuante construiu o lançamento fiscal tendo como base o registro contábil em conta de **passivo** (contrapartida de débitos na conta de custo 00279 Royalties – Exterior), no caso, créditos contábeis na conta **00106 SAS INST. INC**, onde constatou a existência de vários pagamentos por conta de royalties e do respectivo imposto de renda na fonte.

A conclusão da autoridade autuante:

Para apurar os valores creditados, verificamos que o saldo inicial da conta de passivo 00106 SAS INST. INC em 01/01/2002 era credor no valor de R\$ 4.764.406,35. Desse valor, no ano calendário de 2002, foram pagos R\$ 3.092.440,00, a título de royalties a beneficiário no exterior (débitos nessa conta), tendo sido pago inclusive o Imposto de Renda na Fonte - IRF devido, conforme comprovam o contrato de câmbio registrado no Banco Central do Brasil e demais documentos (fls. 154/159). /A ,

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

A autoridade autuante, então, ao que parece, verificou nesta conta contábil quais valores de royalties estavam na posição de obrigação a pagar, e os considerou como fatos geradores para fins de incidência de imposto de renda na fonte, conforme planilha anexa ao **TVF**, intitulada VALORES CREDITADOS A TÍTULO DE ROYALTIES: CONTA 00106 FORNECEDORES NO EXTERIOR – SAS INST. INC E PROV (fls.187 a 188, volume 1).

Este Conselheiro Relator reconhece que o tema é suscetível à interpretações de variada ordem e, dentre elas, a posição assumida pela autoridade autuante e ratificada pela decisão de piso.

Em julgado semelhante, apesar de ser outro enquadramento legal, mas a discussão era a mesma (o significado do termo *crédito*), já me posicionei sobre o tema e a seguir reproduzo alguns excertos, no caso, do Acórdão **1401-004.138** em sessão de 22 de janeiro de 2020:

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

Ano-calendário: 2011, 2012

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. LANÇAMENTO CONTÁBIL EM CONTA DE PROVISÃO (CRÉDITO). RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR NÃO OCORRIDO.

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou

domiciliados no exterior, por fonte situada no país. O registro contábil do crédito em conta de provisão não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

[...]

*Como relatoriado, o deslinde do litígio cinge-se em saber se o que consta no texto da norma legal constante do art.685 do RIR/99, mais especificamente pela expressão **creditados**, então ali consignada, refere-se a um crédito contábil (posição assumida pelo autor do lançamento fiscal e ratificada pelo Relator) ou de um crédito bancário, que parece ser a posição da Recorrente,.....*

De se reproduzir o que consta na referida norma:

*“Art.685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, **creditados**, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art.100, Lei nº 3.470, de 1958, art.77, Lei nº 9.249, de 1995, art.23 e Lei nº 9.779, de 1999, art.7º e 8º).”*

[...]

*A questão concernente ao conceito de **creditadas** requer uma análise mais acurada, em face da ambiguidade da palavra creditados, que já não é o caso das demais expressões observadas na norma supra: proventos pagos, entregues, empregados ou remetidos, nos conduzem a ideia de que as importâncias, que no caso aqui seriam remessas por pagamentos a título de locação de equipamentos, efetivamente sairiam do País e, portanto, claro estaria a ocorrência do fato gerador do IRRF.*

*[...] o melhor entendimento que se pode atribuir ao termo **creditados**, na norma supra, é aquele no sentido de que o crédito (remessa de valores/pagamentos, no caso) já estaria à disposição do beneficiário (que alugou os equipamentos), sem qualquer restrição ao seu recebimento, ou seja, o devedor já teria colocado à disposição do credor a importância pactuada, já teria **creditado** os rendimentos (os pagamentos de locação, no caso), o que se supõe a disponibilização dos valores ao credor pela fonte pagadora (contribuinte) sem qualquer óbice quanto ao seu pagamento. Assim entendido, o termo creditadas guarda consonância com os demais termos consignados na norma: pagas, entregues, empregadas ou remetidas, todas são no sentido de que **efetivamente** houve a disponibilização dos rendimentos ao credor.*

[...]

Em julgados da instância administrativa superior, também se coleta decisórios acerca do assunto, no mesmo sentido:

Imposto sobre a renda retido na fonte – IRRF – ano calendário: 1999, 2000, 2001, 2002 – imposto de renda na fonte – crédito contábil de juros – beneficiários domiciliados no exterior – ausência de remessa efetiva dos numerários.

Não se materializa a hipótese de incidência do imposto de renda na fonte prevista no artigo 702 do RIR/99 (artigo 100 do Decreto-lei nº 5.844/43), quando não restar comprovada a efetiva remessa dos numerários para o

exterior, mas tão somente o crédito contábil, pelo regime de competência, dos juros contratados. Neste caso, não se verifica a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda para a empresa sediada no exterior. Recurso de ofício negado. (1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-16.910 em 28.05.2008)

IRF - Ano(s): 1997

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR - *Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país. O registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.*

Recurso provido. (1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-16.071 em 24.01.2007)

IRF - Ano(s): 2000 a 2004

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR - *O lançamento contábil a crédito em conta de provisão não constitui fato gerador do IRRF. Recurso de ofício negado.*

Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Publicado no DOU em: 19.06.2007 (1º Conselho de Contribuintes / 2a. Câmara / ACÓRDÃO 102-48.271 em 01.03.2007)

IRF - Ano(s): 1998, 1999, 2000 e 2001

IRRF - REMESSAS PARA O EXTERIOR - JUROS - *Incide imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%, sobre os juros remetidos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, nos termos do artigo 702 do RIR/99. Situação inaplicável ao caso, pois não há nenhuma prova de que a autuada remeteu juros ao exterior. Decisão de primeira instância mantida. (1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-16.158 em 01.03.2007)*

Mais recentemente, o Acórdão de nº 1201-003.317, de 12 de novembro de 2019, deste Colegiado:

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

Exercício: 2011

IRRF. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país. O simples registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

[...]

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Redator designado

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, apresento aqui voto divergente no sentido de que já há elementos nos autos do processo administrativo para que este seja julgado com relação ao seu mérito.

O cerne do presente processo diz respeito ao critério temporal do IRRF considerando que a Recorrente mensalmente efetua lançamento contábil de despesas relacionadas com o produtor das obras cinematográficas.

Assim, a fiscalização entendeu que o IRRF deveria ser recolhido mensalmente na medida em que tais despesas são registradas na escrituração contábil da Recorrente. Por outro lado, a Recorrente argumenta que tais despesas somente seriam pagas por meio de remessa ao exterior após a publicação do Demonstrativo de Contas de cada obra audiovisual.

O critério temporal diz respeito ao momento em que se considera exigível o tributo. No tocante ao IRRF de não residente, o critério temporal é o momento de percepção dos rendimentos pelo não residente.

O momento da percepção dos rendimentos pelo não residente é definido no artigo 706 do RIR/99 como o momento em que a fonte pagadora efetua o pagamento, crédito, emprego ou remessa de rendimentos para o não residente.

Nesse sentido, Heleno Torres entende que os termos “pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa” constantes na legislação do imposto de renda se referem ao critério temporal do IRRF.

Os termos pagamento, crédito, entrega, emprego e remessa, conquanto utilizados na legislação para fixar o momento em que a retenção se torna devida refletem, na verdade, a ocorrência do próprio fato gerador do IRRF, genericamente definido no artigo 43 do CTN como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.

Assim é porque no sistema tributário nacional somente a lei pode definir as hipóteses que, ocorrendo concretamente, sujeitam alguém à obrigação de pagar o imposto. Isto está muito claro em diversos artigos do CTN, especialmente no artigo 114, a teor do qual, “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Ocorre que a situação legalmente definida como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do IRRF, em face dos rendimentos decorrentes de royalties, é o correspondente pagamento, crédito, emprego ou remessa, prevalecendo o ato que ocorrer primeiro.

Diante da norma em comento, ainda se discute o momento da incidência do IRRF sobre os pagamentos a ele sujeitos, especificamente se o vocábulo crédito deve ser entendido como mero lançamento contábil ou como efetiva colocação de recursos à disposição do beneficiário pela fonte pagadora, seja em conta própria ou de uma instituição financeira, conforme defende Gilberto de Ulhoa Canto.

Nesse sentido, Alberto Xavier assevera que: “a dúvida está, pois, em saber se o imposto de renda na fonte também é devido no momento em que as despesas são creditadas contabilmente por força do regime de competência ou se, ao invés, a incidência do imposto apenas ocorre ou no momento em que a obrigação se vencer ou quando for efetivamente paga”.

De forma geral, para algumas autoridades fiscais, o vocábulo crédito representa mero lançamento contábil, de forma que na maior parte das soluções de consulta já emitidas, entendeu-se o crédito contábil dos royalties, nominal ao beneficiário, incondicional e não sujeito a termo, já configura o fato gerador, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente:

Conforme Solução de Consulta nº 71 de 11 de Julho de 2002 (6ª Região Fiscal), assim ementada: **“A retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte sobre rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior (royalties referentes a uso de marca) devem ser feitos quando da ocorrência do fato gerador, que corresponde ao crédito, emprego, entrega ou remessa de rendimentos - o que ocorrer primeiro. Se ocorrer em primeiro lugar o crédito contábil dos royalties, nominal ao beneficiário, incondicional e não sujeito a termo, configura-se o fato gerador, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente,** devendo ser retido e recolhido o imposto, em reais, e esse valor se torna definitivo, não cabendo a aplicação da norma prevista na Lei nº 9.816, de 1999, art. 3º, e Instrução Normativa SRF nº 041/1999, art. 1º, a qual se destina ao caso em que o fato gerador seja a transferência do e para o exterior.” (Destacamos). No mesmo sentido também dispuseram as Soluções de Consulta de nº 133/07, 408/06, 240/06, 338/02, 321/02 e 87/01

Por outro lado, a jurisprudência dominante no CARF é no sentido de que a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (fato gerador do IRRF) se dá com o vencimento da obrigação (e não com o mero registro contábil do crédito), conforme se observa a seguir:

Acórdão nº 2202003.029 de 11.03.2015

IRRF. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR

*Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país. **O simples registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.***

Relator: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

Acórdão nº 2202002.535 de 20.01.2013

CRÉDITO JURÍDICO/CONTÁBIL. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR QUE INICIA A CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL DO IRRF SOBRE JUROS PAGOS A BENEFICIÁRIA DOMICILIADA/RESIDENTE NO EXTERIOR.

*No caso de IRRF incidente sobre juros remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, em que a tributação é exclusiva de fonte, o fato gerador, termo inicial da contagem do prazo decadencial, ocorre na data da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica pelo seu beneficiário. **O simples crédito jurídico/contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não extingue a***

obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo beneficiário, não representando, portanto, aquisição, por este, da disponibilidade econômica ou jurídica.

Relator: Antonio Lopo Martinez

Acórdão nº 106-17.142 de 05.11.2008

*“EMENTA: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - CRÉDITO CONTÁBIL - RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - NECESSIDADE DA EFETIVA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DO RENDIMENTO - INOCORRÊNCIA - Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhados. Fica prejudicada a hipótese de incidência não se verificando a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos. **O mero registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.***

Dessa forma, com base na jurisprudência dominante na esfera administrativa, o fato gerador do IRRF ocorre quando do vencimento da obrigação nos termos acordados contratualmente.

Vale dizer, não há disponibilidade jurídica ou econômica da renda pelo mero crédito contábil em conta de Passivo (em contrapartida a débito em conta de despesa no resultado do exercício) por conta do regime de competência, de forma que a incidência do IRRF somente se dará no momento de vencimento da obrigação, quando a obrigação decorrente dos royalties passa a ser exigível pelo credor.

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao Recurso Voluntário.

[Nota do Relator: As Soluções de Consulta citadas são regionais.]

Percebe-se claramente pelos julgados, que turmas deste Colegiado não ignoram que o registro contábil a **crédito** de uma conta de passivo possa a vir a ser parte de um eventual fato gerador de imposto de renda na fonte sobre pagamento de royalties a residente no exterior. Isto porque os julgados (grande maioria) tem admitido que após o vencimento da obrigação já estaria o credor apto a exigir seu rendimento.

Eis alguns recentes julgados deste Colegiado:

ACÓRDÃO CARF n. 2201-004.774, de 10/12/2018

IRRF – ROYALTIES. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título.

FATO GERADOR. MOMENTO DE OCORRÊNCIA. IMPORTÂNCIAS CREDITADAS. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA. INEXISTÊNCIA.

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 beneficiário, a débito de despesas em contrapartida com o crédito de conta de passivo. A retenção do imposto de renda na fonte, incidente sobre as importâncias creditadas se dará na data da contabilização do valor correspondente, considerando-se a partir desta data o prazo para o recolhimento. Restando provado que a empresa controladora ainda não possuía direito ao crédito decorrente do valor contabilizado, o fato gerador não ocorreu no momento apontado pela autoridade lançadora.

ACÓRDÃO CARF n. 1302-003.572, de 15/05/2019

ROYALTIES REMETIDOS PARA O EXTERIOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

A discussão acerca do momento da ocorrência do fato gerador deve ter como premissa o fato de que a lei escolheu o critério da fonte de pagamento para tributar os royalties remetidos para o exterior. A interpretação que se deve ter sobre a expressão “pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos”, contida no art.685 e repetida no art.710 do RIR/99, é a de que, se houver o vencimento da obrigação, a lei já presume o pagamento para efeitos da caracterização do critério de conexão. A lei fez uma utilização lato sensu do conceito de pagamento idealizado no critério de conexão. Tanto é que os termos “creditados” e “empregados” permitem que haja um encontro de contas entre as partes e que os rendimentos não sejam efetivamente “pagos”

ACÓRDÃO CARF 1302-004.271, 21 DE JANEIRO DE 2020

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

Ano-calendário: 2005

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

Não há fato gerador do imposto incidente na fonte quando as importâncias são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação, consoante os prazos ajustados em contrato. O simples crédito contábil, antes da data apazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor. O fato gerador do imposto de renda na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica.

ACÓRDÃO CARF 1001-001.393, 03 DE SETEMBRO DE 2019

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

Ano-calendário: 2003

ROYALTIES. DATA DO FATO GERADOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA ESTABELECIDADA NO CONTRATO.

O fato gerador do IRRF sobre os royalties se caracteriza pela disponibilidade jurídica ou econômica destes, devendo-se observar, para definição de sua data, o que as partes estabeleceram em contrato.

Este racional do Colegiado também aparece em soluções emanadas da administração tributária federal, como por exemplo, a **Solução de Consulta COSIT nº 153, de 22/03/2017**:

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

[...]

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

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

Trata-se de uma posição bastante razoável e que, me parece, estaria condizente com o demandado no artigo 43 do CTN.

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

De se repetir sua conclusão:

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

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

É o que basta para decidir.

Conclusão

É o voto, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano