



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11052.000744/2010-15
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-004.300 – 2ª Turma
Sessão de 20 de julho de 2016
Matéria IRF - REMESSAS PARA O EXTERIOR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado REXAM DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, por falta de similitude fática entre os julgados em confronto.

Recurso Especial do Procurador não conhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, que o conheceu.

Acompanhou o julgamento o patrono do contribuinte, Dr. Luiz Paulo Romano, OAB-DF 14303, escritório Pinheiro Neto.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

EDITADO EM: 16/08/2016

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/08/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 17/08/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 16/08/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 17/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Gerson Macedo Guerra e Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Trata-se de exigência de Imposto de Renda na Fonte, multa de ofício e juros de mora, incidentes sobre *royalties* e juros remetidos ao exterior, no ano-calendário de 2006. A fiscalização entendeu que o IRRF era devido por ocasião dos registros contábeis dos respectivos valores, sendo que os recolhimentos forma efetuados quando das remessas para o credor no exterior (fls. 155).

No julgamento em Primeira Instância o lançamento foi considerado improcedente, conforme a seguinte ementa:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
- IRRF*

Ano-calendário: 2006

*BENEFICIÁRIO DOMICILIADO NO EXTERIOR. MOMENTO
DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR*

O fato gerador do imposto de renda na fonte ocorre no momento em que o rendimento é pago ou remetido ao beneficiário, ocasião em que se materializa a disponibilidade jurídica ou econômica da renda.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado"

O resultado do julgamento foi assim registrado:

"Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM, por unanimidade de votos, os membros desta Turma, nos termos do relatório e O voto que passam a integrar o presente julgado, DAR provimento à impugnação e exonerar o interessado do crédito tributário exigido."

A decisão da DRJ ensejou Recurso de Ofício, julgado em 05/11/2014, oportunidade em que foi prolatado o Acórdão nº 2102-003.166, assim ementado:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
- IRPF*

Ano-calendário: 2006

*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"

A decisão foi assim resumida:

"Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício."

O processo foi encaminhado à PGFN em 24/11/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 969) e, em 26/11/2014, foi interposto o Recurso Especial de fls. 970 a 975 (Despacho de Encaminhamento de fls. 976), com fundamento no art. 37, § 2º, II, do Decreto nº 70.235/72, c/c arts. 64, I, e 67, do RICARF, visando rediscutir **se o crédito meramente contábil de royalties e juros a beneficiário no exterior, antes do pagamento, constitui fato gerador do Imposto de Renda na Fonte**. Como paradigma, foi indicado o Acórdão nº 106-10.809, de 13/05/1999.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 30/07/2015 (fls. 671 a 674).

No apelo, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- como é notório, a aquisição do direito de receber e dispor do valor também representa fato gerador do imposto de renda, de acordo com o próprio art. 43 do CTN:

*"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza **tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:***

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

- ainda no que tange à legislação, ao caso deve-se atentar para os seguintes dispositivos do Decreto-lei nº 5.844, de 1943:

"Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão de 15% os rendimentos percebidos.

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro;

[...]

Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os arts. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar; empregar, remeter ou entregar o rendimento."

- no presente litígio, trata-se de incidência de imposto de renda na fonte sobre quantias devidas a beneficiário no exterior;

- o art. 702 do RIR/99 dispõe sobre o fato gerador do imposto, verbis:

“Art. 702. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28)”.

- evidentemente, deve-se interpretar o dispositivo acima em consonância com o art. 43 do CTN, que prevê que o imposto de renda incide quando houver disponibilidade econômica ou jurídica de renda, o que significa que o imposto deve incidir tanto na hipótese de pagamento, de entrega efetiva dos recursos ao beneficiário no exterior, quanto na hipótese em que a renda é disponibilizada a esse mesmo beneficiário, o que ocorre quando a importância é creditada pela fonte;

- no caso do paradigma, considerou-se que o fato de os juros terem sido registrados como despesa, ainda que não tivessem sido remetidos ao beneficiário no exterior, estaria caracterizado, com base no regime de competência, que a receita correspondente foi adquirida, ainda que virtualmente, pelo credor, e esta é exatamente a hipótese dos autos;

- o registro da receita e a sua remessa ao exterior são fatos diversos, a receita decorre dos juros sobre capital próprio, e não da remessa do numerário ao exterior;

- nem se alegue que o regime de tributação na fonte de rendimentos de residentes no exterior não permitiria essa ilação, já que o art. 43, do Código Tributário Nacional, não permite a incidência de imposto de renda apenas sobre valores pagos, entregues (até fisicamente) ao beneficiário, mas, também, quando a receita é disponibilizada;

- portanto, tem-se que de acordo com o regime de competência, bem como a hipótese de incidência do imposto de renda previsto no art. 43 do CTN, o registro contábil pela fonte pagadora é premissa lógica a autorizar a conclusão de que a receita correspondente foi disponibilizada ao beneficiário.

- uma vez caracterizada a ocorrência do fato do gerador do IRRF no momento de seu creditamento na contabilidade da fonte pagadora, deve ser mantido o crédito tributário conforme lançamento efetuado pelo Fisco.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e provimento do recurso, reformando-se o acórdão recorrido e restabelecendo-se o crédito tributário.

Cientificado do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 26/08/2016 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 677), o Contribuinte ofereceu, em 09/09/2015, as Contrarrazões de fls. 681 a 722, contendo os seguintes argumentos, em síntese:

- muito embora na primeira leitura das ementas dos acórdãos recorrido e paradigma possa ser enxergada uma aparente semelhança de teses em discussão, a conclusão a que se chegou no acórdão paradigma está diretamente vinculada a uma circunstância fática

específica que não se faz presente no caso concreto, o que foi salientado pela CSRF quando da apreciação do Recurso Especial interposto pelo contribuinte naqueles autos;

- isso porque enquanto a Contribuinte, de um lado, questiona o pagamento de IRF quando da mera escrituração contábil de provisões cujos juros e royalties provisionados foram efetivamente remetidos ao exterior e tributados, o paradigma analisa situação em que houve reversão de provisões semelhantes, ou seja, as remessas ao exterior jamais se efetivaram;

- embora tenha constado da ementa do acórdão paradigma que a contabilização a crédito da pessoa jurídica favorecida ensejaria retenção do IRF, constata-se, pela leitura das razões de decidir, que o fundamento para tal conclusão reside na constatação de que as provisões então realizadas pelo contribuinte foram objeto de reversão, a qual não foi acompanhada de provas que a justificasse, de modo que se presumiu a remessa ao exterior e, por consequência, a necessidade de tributação;

- em outras palavras, o cerne do debate travado no acórdão paradigma residuiu na ausência de provas, tendo-se considerado que o estorno das provisões apenas possuía o intuito de reduzir o lucro líquido e impactar a apuração do lucro real;

- confira-se os termos de seu próprio voto condutor:

*"A questão nos autos é **meramente de prova**, por isso houve a necessidade de baixar-se o processo em diligência. A análise dos documentos, anexados pela defesa, resultaram no parecer de fls.216/217, que assim registra: "Em resposta à intimação, o contribuinte limitou-se a apresentar três quadros demonstrativos e cópias de folhas de Diário, onde constam os créditos de Imp. de Renda Retido na Fonte - IRFON a Recolher, desde 1989 a 1992 e posteriores estornos, em novembro de 1992, fis. 170 a215; ficou-se silente quanto aos juros levados a conta resultado. (...) O histórico dos estornos foi 'cf instruções recebidas exterior'. **Não foi apresentada qualquer prova de eventual repactuação ou outra alteração do compromisso comercial**, com as competentes averbações do Banco Central. (...)*

Na realidade não houve estorno de juros e sim do imp. de renda devido sobre esses valores. Houve o registro contábil, através de estorno, com a finalidade de exclusão de débito tributário anteriormente reconhecido, no período de 1989 a 1992, 'tout court'. Assim, ficou demonstrado que a contribuinte reconheceu na escrituração as despesas financeiras e levou-as a conta de resultado, reduzindo, assim, o lucro líquido e, por consequência o lucro real." (grifos nossos) (Acórdão nº 106-10.809, PA nº 10845.001355/95-81)

- afastando em definitivo quaisquer dúvidas que poderiam advir da questão, a distinção entre o acórdão paradigma e os demais precedentes que tratam da matéria, tal como o acórdão ora recorrido, foi referendada pela própria Câmara Superior de Recursos Fiscais quando da apreciação do recurso especial interposto pelo contribuinte;

- com efeito, o recurso não foi conhecido pela CSRF em virtude da ausência de similitude fática entre esse acórdão e um paradigma que, a exemplo do presente caso, havia

reconhecido que a mera escrituração fiscal (provisão) de futuras remessas de juros, antes do vencimento da obrigação, não caracterizava fato gerador do IRF:

*"Conforme relatado, a decisão guerreada deixa claro que a matéria em questão é **meramente de prova** no tocante a crédito de juros a pessoa domiciliada no exterior.*

No acórdão recorrido, tem-se a informação de ter o sujeito passivo registrado em seu livro Diário créditos de imposto de renda retido na fonte a recolher, desde 1989 a 1992 e posteriores estornos, silenciando quanto aos juros levados à conta de resultado. Esclarece-se, também, que no histórico dos estornos tem-se somente a anotação de 'cf. instruções recebidas exterior', sem qualquer prova de eventual repactuação ou alteração de compromisso comercial. E, ainda, de que o estorno se deu exclusivamente em relação ao imposto de renda na fonte, não alcançando os juros creditados.

Já no aresto paradigma, a E. Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes levou a julgamento crédito contábil de juros, anteriormente à data do vencimento pactuada em contrato. Ou seja, não houve disponibilidade quando do crédito contábil juros não poderiam sequer ser exigidos pelo beneficiário. Caso distinto e não julgado divergente foi julgado na Câmara ora recorrida. A propósito, os acórdãos não são divergentes, mas convergentes, na medida em que ambos afirmam que o fato gerador do imposto na fonte se relaciona, necessariamente, com a aquisição da disponibilidade. A diferença é que no acórdão recorrido deu-se a necessária disponibilidade enquanto no acórdão divergente não.

*Constata-se, outrossim, a ocorrência de estorno do lançamento relativo ao imposto retido na fonte sobre os juros creditados sem o devido estorno dos juros, fato este não ocorrido no julgado trazido a confronto. Pode-se concluir, portanto, não se tratar de julgados divergentes. As situações fáticas são diversas não sendo caso de julgados divergentes. **Também no caso levado a julgamento manifesta-se no sentido de apreciação de prova enquanto no acórdão paradigma aprecia-se lançamento contábil de crédito de juros, por antecipação à data aprazada contratualmente, ou seja, os juros não estavam disponíveis e não eram exigíveis.**" (CSRF, Acórdão CSRF/01-05.007, PA nº 10845.001355/95-81)*

- ora, é certo que, se o próprio acórdão paradigma trazido pela Fazenda Nacional teve sua similitude fática afastada pela CSRF em relação a precedente idêntico ao acórdão recorrido, por óbvio não se poderá falar em similitude fática no presente caso;

- na medida em que, aqui, discutem-se provisões contábeis efetuadas anteriormente ao mês de vencimento da obrigação contratual relativa a remessa de juros e royalties a empresa estrangeira, não se vislumbra a necessária identidade de teses com o paradigma que trata de reversão de provisões não comprovadas em hipótese na qual ocorreu a disponibilidade do crédito contábil;

- assim, pela simples consideração desses elementos, a ausência de similitude fática entre os paradigmas e o acórdão recorrido se revela manifesta, de forma que não resta

caracterizada qualquer divergência jurisprudencial, devendo o presente recurso especial ser recusado ainda na fase de admissibilidade;

- ambos os acórdãos paradigmas se referem à disponibilidade econômica ou jurídica em relação ao adquirente/contratante, a diferença é que, no caso concreto, tratava-se de uma antecipação ao vencimento do contrato, que dar-se-ia quando das efetivas remessas, enquanto no paradigma, os "estornos" se deram após o vencimento da obrigação, quando já havia sido verificada a disponibilidade;

- como se não bastasse, vale dizer ainda que outros requisitos essenciais ao cabimento do recurso especial restaram descumpridos pela Recorrente: a indicação de qual dispositivo da lei tributária teria sido objeto de interporção controvertida, nos termos do artigo 67, II, do RICARF (em que se fundou o cabimento do recurso), e o necessário confronto analítico entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

- com efeito, limitando-se a reproduzir as ementas dos paradigmas, a Recorrente não demonstrou, comparativamente, em que aspectos a conclusão jurídica neles adotada difere do posicionamento do acórdão recorrido;

- em situações como essa, a CSRF tem reiteradamente negado seguimento a recursos especiais que não atendem aos requisitos mínimos de admissibilidade, mormente em se tratando de inexistência de divergência interpretativa propriamente dita:

"RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA - PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE

*O recurso especial previsto no art. 32, II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria MF 55/98), tem como requisito a demonstração da divergência entre casos **com identidade de situações fáticas**, comprovada mediante confronto de acórdãos. Se não preenchido o pressuposto, o recurso, nesse aspecto não há de ser admitido."*

*"PROCESSUAL - RECURSO ESPECIAL ADMINISTRATIVO ADMISSIBILIDADE - PRESSUPOSTOS - REGIMENTO INTERNO. Um dos pressupostos para a admissibilidade do Recurso Especial de Divergência, previsto no art. 5º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, **é a demonstração inequívoca da existência de conflito jurisprudencial, ou seja, de entendimentos, entre a decisão recorrida e decisão de outras Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais**, o que não foi concretizado peia Recorrente, no presente caso."*

- dessa forma, por ausência de comparação analítica entre o acórdão recorrido e os precedentes supostamente divergentes (com a transcrição minuciosa e ordenada do mesmo, além do exame dos trechos conflitantes) e pela inexistência de divergência propriamente dita, a Contribuinte requer, desde já e em nome da boa técnica processual, que o presente Recurso Especial sequer seja processado perante a CSRF;

- no mérito, não se faz necessário tecer maiores considerações quando se constata que as próprias razões do acórdão ora recorrido, bem como da própria DRJ/RJO, corroboram a argumentação da Contribuinte;

- como adiantado acima, a Contribuinte possuía a obrigação contratual de remeter juros à sociedade estrangeira Rexam Overseas Ltd., bem como de pagar *royalties*, em virtude de contrato de licenciamento de marcas, à Rexam PLC, ambas em periodicidade semestral.

- a circunstância questionada pela Fiscalização, nesse cenário, decorre de procedimento próprio da contabilidade da Contribuinte no sentido de, no mês anterior ao do vencimento da obrigação, constituir provisão contábil do futuro pagamento;

- há que se ter em mente que, invariavelmente, os pagamentos eram efetuados nos meses seguintes à constituição de cada provisão, ocasiões em que era regularmente retido o IRF devido em cada remessa;

- sendo assim, por se tratarem de provisões e, como tais, anteriores ao vencimento da obrigação contratual, os meros lançamentos contábeis na escrita fiscal jamais constituíram fato gerador do imposto, na medida em que nunca representaram disponibilização econômica ou jurídica para a pessoa jurídica estrangeira;

- o próprio RIR/99, que regulava essas operações, trazia em seus artigos 685 e 865 que, nos casos de rendimentos atribuídos a residentes ou domiciliados no exterior, o recolhimento do IRF deveria ser feito na data da ocorrência do fato gerador, este considerado como sendo o efetivo pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de rendimentos, ganhos de capital e demais proventos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior;

- sendo assim, somente o efetivo ato da fonte pagadora de estabelecer o crédito em favor do beneficiário configura o fato gerador do IRF, e por óbvio, o mero lançamento contábil dessa despesa, para fins de provisionamento, jamais teria esse condão;

- a disponibilização econômica ou jurídica se traduz por meio de um procedimento ativo, um *fazer* por parte da fonte, e esse entendimento vem sendo reiteradamente adotado pela jurisprudência já pacífica das Turmas e Câmaras da 2ª Seção do CARF, inclusive para fins de determinação do termo inicial do prazo decadencial, do qual é exemplo recente julgado proferido pela 2ª T.O. da 2ª Câmara, abaixo reproduzido:

Ano-calendário: 2008, 2009

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 na 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 apazada 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. (Acórdão 2202-002.535, Rei. Cons. Antonio Lopo Martinez, 20/11/2013)

- é certo que somente o efetivo deslocamento de recursos da fonte brasileira em favor da sociedade estrangeira beneficiária pode caracterizar o ato da disponibilização;

- consoante reconhecido pelo acórdão recorrido, cuja manutenção ora se postula, "o mero registro contábil no passivo (juros e royalties a pagar), tendo em vista a necessidade de registrar, em contrapartida, a despesa em observância ao regime de competência, não constitui fato gerador do IRF".

- em arremate, mencionem-se outros precedentes que demonstram, com clareza, a inexistência de divergências interpretativas no âmbito dos colegiados competentes para a apreciação da matéria:

"FATO GERADOR DO IRF - A disponibilidade econômica ou jurídica ocorre quando os recursos estão à disposição do beneficiário em moeda ou em crédito em conta corrente bancária não se assimilando a essa última o crédito contábil na empresa devedora." (Acórdão 102-43.815)

"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." (Acórdão nº 106-16.071)

Ao final, a Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional ou, *ad argumentandum* assim não se entenda, seja-lhe negado provimento, mantendo-se integralmente o acórdão recorrido.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir acerca do cumprimento dos demais pressupostos de admissibilidade.

Trata-se de exigência de Imposto de Renda na Fonte, multa de ofício e juros de mora, incidentes sobre *royalties* e juros remetidos ao exterior, no ano-calendário de 2006. A fiscalização entendeu que o IRRF era devido por ocasião dos registros contábeis dos respectivos valores, sendo que os recolhimentos foram efetuados quando das remessas para o credor no exterior.

A Primeira Instância, por unanimidade de votos, deu provimento à impugnação, o que ocasionou a interposição de Recurso de Ofício, ao qual foi negado provimento, por meio de acórdão também unânime.

A Fazenda Nacional, por sua vez, pede o restabelecimento da autuação, indicando como paradigma o Acórdão nº 106-10.809, de 13/05/1999.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte pede o não conhecimento do apelo, alegando, em síntese, que a situação fática do paradigma indicado pela Fazenda Nacional não seria similar a do acórdão recorrido.

No caso do acórdão recorrido, exigiu-se o IRRF com base apenas nos créditos contábeis, porém repita-se que os encargos foram efetivamente remetidos ao exterior, bem como foram feitos os respectivos recolhimentos do IRRF. Assim, nesse julgado a discussão diz respeito à possibilidade de o mero registro contábil, antes de que a obrigação seja exigível, constituir fato gerador do IRRF.

Quanto ao paradigma, este trata de situação em que, após efetuada diligência para instrução probatória, constatou-se que, feito o crédito contábil das obrigações e do respectivo imposto, estornou-se apenas o imposto, mantendo-se a obrigação, sem que se verificasse o pagamento ou qualquer repactuação com o credor, concluindo-se então que o crédito contábil efetivamente constituiria fato gerador do IRRF. Confira-se o voto condutor do paradigma, que registra o parecer exarado pela fiscalização, quando da realização de diligência:

"A questão nos autos é meramente de prova, por isso houve a necessidade de baixar-se o processo em diligência. A análise dos documentos, anexados pela defesa, resultaram no parecer de fls.216/217, que assim registra:

"Em resposta à intimação, o contribuinte limitou-se a apresentar três quadros demonstrativos e cópias de folhas de Diário, onde constam os créditos de Imp. de Renda Retido na Fonte — IRFON a Recolher, desde 1989 a 1992 e posteriores estornos, em novembro de 1992, fis. 170 a 215; **quedou-se silente quanto aos juros levados a conta resultado.**

Verifica-se nos quadros 1 a 3, col. 1, o valor do IRFON, equivalente a 25% dos juros creditados, já reajustados, como descrito às fis. 03. Assim, os valores correspondentes a 01/90, de 184.207, (quadro 1, col. 1) e 186.388 (quadro 2, col 1), perfazem o total de 370.595, equivalente a 25% do valor constante às f7s. 03, co/ Nd", em 01/90, 25% de 1.482.381. Os valores constantes do Quadro Demonstrativos de Infrações, fis.03, colunas a, b e c, encontram-se nas fls. 53 a 70, apresentadas pelo contribuinte em sua impugnação.

O histórico dos estornos foi `cf instruções recebidas exterior'. **Não foi apresentada qualquer prova de eventual repactuação ou outra alteração do compromisso comercial, com as competentes averbações do Banco Central.**

(...)

"Na realidade não houve estorno de juros e sim do imp. de renda devido sobre esses valores. Houve o registro contábil, através de estorno, com a finalidade de exclusão de débito

tributário anteriormente reconhecido, no período de 1989 a 1992, 'tout cour'." (destaques no original)

Assim, no paradigma houve o estorno dos registros contábeis do IRRF, sem o correspondente estorno das obrigações, sem comprovação de pagamento ou de repactuação com o credor, considerando-se ocorrido o fato gerador, ainda que não tivesse ocorrido a efetiva remessa ao exterior.

Por outro lado, a divergência jurisprudencial somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas.

No presente caso, as situações fáticas em confronto efetivamente não guardam a necessária similitude, a ponto de caracterizar-se o alegado dissídio interpretativo, no que tange à determinação do momento de ocorrência dos fatos geradores do IRRF, já que o paradigma apresenta especificidades inexistentes no acórdão recorrido. Assim, não há como concluir-se que os Colegiados que infirmaram o lançamento efetuado no processo ora em julgamento (DRJ e CARF), fariam o mesmo em face da situação do paradigma. Da mesma forma, não há no paradigma elementos que permitam deduzir que aquele Colegiado também manteria a autuação, se tivesse de julgar o caso do acórdão recorrido, simplesmente porque a discussão travada fora ancorada em fatos distintos daqueles observados no julgado guerreado.

A impossibilidade de caracterização da divergência arguida fica clara quando da análise do seguinte trecho do paradigma:

*"Equivocou-se a defesa ao argumentar que o fato gerador não ocorreu, **uma vez que o montante pertinente aos juros jamais foi remetido para a pessoa jurídica domiciliada no exterior, porque o fato gerador do imposto de renda na fonte é a percepção de rendimentos e o momento da retenção é a primeira, da hipóteses definidas no inciso IV, que ocorrer no caso concreto** (item 7. Do Parecer Normativo CST 140/73)."*

Com efeito, resta claro que, no que tange ao momento de ocorrência do fato gerador do IRRF, o cerne da discussão, no caso do paradigma, não foi "meros registros contábeis pelo regime de competência *versus* exigibilidade dos pagamentos" (como se verifica no acórdão recorrido), e sim "crédito dos juros *versus* efetiva remessa dos juros para o exterior". Afinal, essa era a alegação do Contribuinte, naquele caso concreto, ou seja, o seu principal argumento fora no sentido de que o fato gerador não teria ocorrido, uma vez que nenhum valor fora efetivamente remetido ao exterior. Em face de tal alegação, aquele Colegiado concluiu que a efetiva remessa não constituiria condição para a exigência do tributo. Naquela assentada sequer se discutiu acerca de eventual liame entre registros contábeis e exigibilidade dos pagamentos, que foi a tônica da discussão verificada no acórdão recorrido.

Tanto é assim que, em face das alegações do Contribuinte, no sentido de que as remessas não teriam sido efetivamente realizadas, o julgamento do paradigma foi primeiramente convertido em diligência, para complemento da instrução probatória. Ora, se o posicionamento daquele Colegiado fosse no sentido de que os meros registros contábeis já caracterizariam o fato gerador do IRRF, independentemente de qualquer outro fator, não haveria razão para se converter o julgamento em diligência, para que fossem verificadas as alegações do Contribuinte. **Registre-se que a afirmação no sentido de que seria irrelevante a constatação do estorno dos juros, uma vez que estes foram contabilizados, não foi feita**

pelo Colegiado que julgou o paradigma mas sim pelo fiscal que elaborou o parecer na diligência solicitada quando do primeiro julgamento. Confira-se:

"A questão nos autos é meramente de prova, por isso houve a necessidade de baixar-se o processo em diligência. A análise dos documentos, anexados pela defesa, resultaram no parecer de fls.216/217, que assim registra:

(...)

Ainda que tivesse havido o estorno de juros anteriormente creditados, 'ad angumentandum' o contribuinte não escaparia à incidência do IRFON. Não seria omissão do registro de crédito na época própria que teria o condão de deslocar o momento do fato gerador da retenção na fonte. O crédito do credor surge com a utilização pelo recebedor/devedor do numerário recebido, as taxas anuais pactuadas em contrato, cujos juros devem ser consignados mensalmente, em obediência, a teor da legislação que vigia à época, RIR/80, arts. 154, par. único; 160, § 1º; 157 e 171. **No caso presente, o contribuinte contabilizou tais créditos, como demonstrado.** O estorno não impediria a incidência do que já havia incidido."

Em conclusão, o que se pode afirmar é que no acórdão paradigma não se considerou a efetiva remessa ao exterior como uma condição à exigência do IRRF, já que houve o respectivo crédito, o que de forma alguma se compara ao que foi discutido no acórdão recorrido.

Registre-se que o paradigma ora analisado - Acórdão nº 106-10.809, de 13/05/199 - foi objeto de Recurso Especial do Contribuinte, cujo paradigma, por sua vez, era acórdão que retratava situação idêntica à do acórdão ora recorrido (meros registro contábeis anteriores ao vencimento da obrigação). Desta feita, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão CSRF/01-05.007, de 09/08/2004, chegou à conclusão de inexistência de divergência interpretativa. Confira-se:

*"Conforme relatado, a decisão guerreada deixa claro que a matéria em questão é **meramente de prova** no tocante a crédito de juros a pessoa domiciliada no exterior.*

*No acórdão recorrido, tem-se a informação de ter o sujeito passivo registrado em seu livro Diário **créditos de imposto de renda retido na fonte a recolher, desde 1989 a 1992 e posteriores estornos, silenciando quanto aos juros levados à conta de resultado.** Esclarece-se, também, que no histórico dos estornos tem-se somente a anotação de "cf. instruções recebidas exterior", sem qualquer prova de eventual repactuação ou alteração de compromisso comercial. E, ainda, de que o estorno se deu exclusivamente em relação ao imposto de renda na fonte, não alcançando os juros creditados.*

Já no aresto paradigma, a E. Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes levou a julgamento crédito contábil de juros, anteriormente à data do vencimento pactuada em contrato. Ou seja, não houve disponibilidade quando do crédito contábil. Tais juros não poderiam sequer ser exigidos pelo beneficiário.

Caso distinto e não julgado divergente foi julgado na Câmara ora recorrida. A propósito, os acórdãos não são divergentes mas convergentes, na medida em que ambos afirmam que o fato gerador do imposto na fonte se relaciona, necessariamente, com a aquisição da disponibilidade. A diferença é que no acórdão recorrido deu-se a necessária disponibilidade enquanto no acórdão divergente não.

Constata-se, outrossim, a ocorrência de estorno do lançamento relativo ao imposto retido na fonte sobre os juros creditados sem o devido estorno dos juros, fato este não ocorrido no julgado trazido a confronto.

Pode-se concluir, portanto, não se tratar de julgados divergentes. As situações fáticas são diversas não sendo caso de julgados divergentes. Também no caso levado a julgamento manifesta-se no sentido de apreciação de prova enquanto no acórdão paradigma aprecia-se lançamento contábil de crédito de juros, por antecipação à data aprazada contratualmente, ou seja, os juros não estavam disponíveis e não eram exigíveis.

Evidencia-se, portanto, que o acórdão apontado não se presta para comprovar o pretendido dissídio jurisprudencial.

Conforme dispositivo regimental anteriormente transcrito, a divergência só se evidencia quando os fatos e a norma legal interpretada sejam os mesmos em ambos os julgados, o que não ocorre nos julgados em confronto.

Voto, pois, no sentido de NÃO CONHECER do recurso interposto em face de não caracterizado o pretendido dissídio jurisprudencial." (grifei e sublinhei)

Diante do exposto, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os julgados em confronto, e seguindo o posicionamento já adotado na Instância Especial no Acórdão CSRF/01-05.007, de 09/08/2004, em que o acórdão recorrido - que era o próprio acórdão ora indicado como paradigma - foi confrontado com julgado retratando situação idêntica à do acórdão ora recorrido, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo