



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

**Processo n°** 19515.002202/2006-18  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-004.298 – 2ª Turma  
**Sessão de** 20 de julho de 2016  
**Matéria** IRF - REMESSAS PARA O EXTERIOR  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** AMERICAN TOWER DO BRASIL - CESSÃO DE INFRAESTRUTURAS LTDA.

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

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

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 e apresentará declaração de voto.

Fez sustentação oral a patrona do contribuinte, Dra. Andreia Caetano Brito, OAB-SP 235475, escritório Souza, Cescon, Barriue e Flesch.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

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, relativos ao período de 05/2001 a 06/2006, tendo em vista que a Contribuinte não procedeu à retenção sobre juros incidentes sobre empréstimos contraídos no exterior, por ocasião de seu crédito contábil, antes do vencimento das obrigações junto ao credor.

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

"(...)

*MÉRITO. IRF. FATO GERADOR. JUROS INCIDENTES SOBRE EMPRÉSTIMOS CONTRAÍDOS NO EXTERIOR. Somente ocorre o fato gerador por ocasião do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de importâncias a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, feito por fonte situada no País, a título de juros, na forma do art. 702 do RIR/1999. A apropriação contábil de tal despesa, em obediência ao princípio da competência, não caracteriza a ocorrência do fato gerador do tributo, em razão da inocorrência da comprovação de quaisquer das situações elencadas pelo dispositivo acima.*

*Lançamento Improcedente"*

O resultado do julgamento foi assim registrado:

*"Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar **IMPROCEDENTE** o lançamento, exonerando o crédito tributário exigido."*

A decisão da DRJ ensejou Recurso de Ofício, julgado em 11/03/2015, oportunidade em que foi prolatado o Acórdão nº 2202-003.029, assim ementado:

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

*Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007*

*RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. Confirmada a exoneração processada pelos membros da instância a quo, quanto ao montante do crédito exonerado, que é superior ao limite de alçada previsto na Portaria MF nº 03/2008, impõe-se o conhecimento do recurso de ofício.*

*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."*

A decisão foi assim resumida:

*"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Fez sustentação oral pelo Contribuinte, Dr. Hugo Barreto Sodré Leal, OAB/SP 195.640."*

O processo foi encaminhado à PGFN em 02/04/2015 (Despacho de Encaminhamento de fls. 663). De acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu 30 dias após a referida data (02/05/2015) e, em 07/05/2015, foi interposto o Recurso Especial de fls. 664 a 669 (Despacho de Encaminhamento de fls. 670), 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 contábil de 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.

Cientificada 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), a Contribuinte ofereceu, em 09/09/2015, as Contrarrazões de fls. 681 a 722, contendo os seguintes argumentos, em síntese:

- preliminarmente, o recurso não pode ser conhecido;

- conforme os requisitos de admissibilidade, merece destaque aquele que se refere à necessária constatação de que o acórdão recorrido tenha dado interpretação à lei

tributária diversa daquela dada por outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF;

- esse requisito traduz-se na verificação de que outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, ao analisar situação idêntica, isto é, ao analisar caso que apresente as mesmas características quanto à situação fática, à infração imputada e à defesa apresentada, tenha expressado entendimento diverso daquele contido no acórdão recorrido;

- sem embargo, não basta que o acórdão paradigma expresse conclusão aparentemente diversa daquela obtida pelo acórdão recorrido, sendo imprescindível que tenha enfrentado a mesma situação de fato;

- se os fatos envolvidos ou a tese jurídica são diversos, é evidente que não há uma divergência real entre as conclusões apresentadas.

- nessa linha, a fim de verificar a divergência dos julgados, a Contribuinte analisou não só o suposto acórdão paradigma, proferido em sessão realizada em 13/05/1999, mas também a decisão proferida no mesmo processo em sede de Recurso Especial;

- da análise dessas decisões é possível constatar que, enquanto no acórdão recorrido não havia ocorrido o vencimento da obrigação (mas o simples crédito contábil dos juros), no suposto acórdão paradigma o tribunal administrativo considerou que já havia ocorrido o vencimento contratual da obrigação de pagamento dos juros e que não teria havido a comprovação das repactuações alegadas pelo contribuinte, ou seja, o suposto acórdão paradigma considerou que o vencimento da obrigação ensejaria o fato gerador do IR-Fonte;

- entretanto, não é essa a tese que se discute no caso do acórdão ora recorrido, ou seja, no presente caso não se discute a tese de que o simples vencimento dos juros não configura fato gerador do IR-Fonte e de que seria imprescindível que ocorra o seu efetivo pagamento ou um ato de disponibilização equivalente;

- com efeito, no presente caso é fato incontroverso que o IR-Fonte foi exigido anteriormente ao vencimento da obrigação, em razão do simples crédito contábil dos juros;

- se a tese jurídica em torno da caracterização do fato gerador em razão do simples vencimento da obrigação (independentemente do efetivo pagamento) é matéria controvertida no CARF, por outro lado, a tese de que o simples lançamento contábil não caracteriza o fato gerador do IR-Fonte, tese que se discute no presente caso, constitui matéria pacífica, há muito consolidada pela jurisprudência do CARF;

- nesse passo, se o que se busca por meio do recurso em questão é definir, diante de dois entendimentos opostos sobre a mesma situação, qual é o "melhor" ou o "mais correto" a ser adotado, não pode ser admitido o apelo fazendário justamente porque não há entendimentos opostos;

- no acórdão paradigma se verifica da leitura do respectivo inteiro teor - bem como da análise do acórdão proferido no mesmo processo em sede de recurso especial - que o julgamento foi no sentido da necessidade de apreciação de prova, em razão da alegada repactuação do prazo de vencimento dos juros;

- baixado o processo em diligência, foi emitido parecer no sentido de que, a despeito de a contribuinte ter alegado que os valores tomados a título de empréstimo de sua coligada no exterior jamais teriam se tornado exigíveis, não foi apresentada qualquer prova de eventual repactuação ou de outra alteração do compromisso comercial, senão vejamos o que consta do referido parecer:

*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, fls. 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 fls. 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 fls. 03, col. "d", em 01/90, 25% de 1.482.381. Os valores constantes do Quadro Demonstrativos de Infrações, fls.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.**

O primeiro valor estornado, de Cr\$ 560.762.544, fls. 04, último campo à esquerda, corresponde a 33,333% dos juros creditados, saldo acumulado em nov/92 de Cr\$ 1.682.367.233 (última linha do mapa, fls.173). O segundo valor, de Cr\$ 3.636.545.575, 115.05, refere-se ao IRFON calculado sobre o saldo acumulado de juros devidos, em nov/92, de Cr\$ 14.180.636.502 (última linha do mapa, fls. 172) e o terceiro valor, de Cr\$ 3.302.856.878, fls.06, refere-se ao IRFON calculado sobre o saldo de juros devidos em nov./92, de Cr\$ 9.921.326.408 (última linha do mapa, fls. 171). O percentual de 33,33 equivale ao pagamento líquido de imposto de **25%**.

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". A propósito de estorno, deve-se ter presente a NBC T 2.4 aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 596/85. No item II, temos que são formas de retificação o estorno, a transferência e a complementação. "Em qualquer destas modalidades, o histórico do lançamento deverá precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem."



Ainda que tivesse havido o estorno de juros anteriormente creditados, "ad argumentandum" 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."(destaquei)

- em suma, no acórdão paradigma a questão da exigibilidade dos juros, em razão do vencimento do prazo de pagamento, foi colocada em dúvida, não tendo o contribuinte conseguido se desincumbir do ônus de provar que houve a repactuação do contrato de mútuo;

- já no caso em tela, aprecia-se lançamento contábil de crédito de juros, por antecipação à data apazada contratualmente, ou seja, os juros não estavam disponíveis e não eram exigíveis, mas apenas tinham sido registrados contabilmente a crédito da conta passiva que reconhece a obrigação existente junto à American Tower Corp. e à ATC South América Holding Corp.;

- aliás, dos doze contratos de empréstimo, o primeiro vencimento (da obrigação principal e dos juros) está previsto para o ano-calendário de 2016, conforme cláusula III, que trata do vencimento e pagamento dos contratos já juntados aos autos (docs. 3 a 14 da Impugnação);

- verifica-se que, diferentemente do paradigma, o crédito contábil realizado pela Contribuinte decorre de obrigação futura a vencer e, não vencida a obrigação, o beneficiário no exterior não poderá reclamar frutos do capital emprestado e, portanto, antes disso, há mera expectativa de renda, e não tributável;

- veja-se as palavras do julgador, no acórdão recorrido:

*Por si só, o fato da 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.*

- diante disso, ao contrário do que afirmou a Recorrente, o acórdão tido como paradigma não analisou a mesma questão tratada no acórdão recorrido, portanto não há divergência jurisprudencial capaz de sustentar o Recurso Especial interposto, motivo pelo qual não pode ser conhecido o apelo fazendário, consoante jurisprudência dessa CSRF:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício. 1996*

*Ementa: NORMAS PROCESSUAIS - DIVERGÊNCIA - Não se conhece de Recurso Especial quando os fatos contidos nos arestos postos em confronto são distintos, as decisões foram alicerçadas nas provas dos autos e não na interpretação da lei e o contribuinte **deixa de enfrentar e de apresentar divergência em relação a determinado argumento fulcral para a solução da lide.** (R/CSRF — Arts. 7º -II e 15 § 2º Port. MF 147/2.007)." (Câmara Superior de Recursos Fiscais. Primeira Turma. Acórdão nº 9101-00.092. Relator CONSELHEIRO JOSÉ CLÓVIS ALVES. Sessão de 11/5/2009, grifamos)*

- pelo exposto, não merece ser conhecido o Recurso Especial, tendo em vista que não preenche os requisitos para sua admissibilidade;

- ainda que se entenda que o acórdão trazido como paradigma tratou da mesma situação fática e da mesma tese jurídica versada no acórdão recorrido - ou seja, da tese de que o mero lançamento contábil seria suficiente para caracterizar o fato gerador do IR-Fonte - o que se admite apenas para argumentar, é de se destacar que o entendimento proferido pela 6ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes já foi inteiramente superado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, não podendo servir, portando, como fundamento para demonstração do dissídio;

- confira-se a seguinte decisão proferida pelo CSRF, em data posterior ao mencionado acórdão:

*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 creditadas 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. Por si só, o fato de a fonte pagadora lançar contabilmente o acréscimo do valor de sua obrigação na respectiva conta de passivo não torna devido o imposto de renda na fonte, por não importar na aquisição de qualquer disponibilidade econômica ou jurídica de renda pelo beneficiário. No caso dos autos, os rendimentos só passaram a ser devidos quando do vencimento previsto no contrato. Ora, por dedução lógica, o simples registro contábil, nos períodos questionados, não tem, por si só, o condão de modificar o prazo de vencimento da obrigação contratual. Recurso especial negado. (Acórdão nº 9202-003.120, da 2ª Turma da CSRF, Relator Conselheiro Elias Sampaio Freire. Sessão de 26.03.2014) (sem destaques no original)*

- da análise do trecho do acórdão proferido por esta C. CSRF, mister que se conclua pelo não seguimento/conhecimento do Recurso Especial, vez que o acórdão trazido aos autos não pode ser considerado paradigma, nos termos do § 10, do artigo 67, do antigo RICARF (Portaria nº 256, de 2009):

*§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.*

- ainda, por analogia, não é demais destacar que o Superior Tribunal de Justiça ("STJ") já editou a Súmula 83, a qual dispõe: "não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida" (cita doutrina de Vicente Greco Filho);

- com efeito, para o cabimento do recurso especial é imprescindível que a divergência seja atual e não pretérita, desta forma não pode servir como paradigma um acórdão cuja tese jurídica já se encontra sepultada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- diante disso, tendo essa CSRF já superado o entendimento exposto no suposto acórdão paradigma, o Recurso Especial sequer merece seguimento;

- ainda que se pudesse ultrapassar as razões expostas no tópico anterior, o que se admite apenas para argumentar, no mérito também não prospera o recurso especial;

- de acordo com as razões expostas pela Recorrente, "o registro contábil pela fonte pagadora é premissa lógica a autorizar a conclusão de que a receita correspondente foi disponibilizada ao beneficiário".

- todavia, a assertiva não é verdadeira, nem correta, na medida em que, em observância ao art. 43 do CTN, o reconhecimento contábil dos juros não equivale à aquisição de disponibilidade, econômica ou jurídica de tais valores pelo beneficiário, pois, enquanto não vencida a obrigação, o beneficiário no exterior não poderá reclamar os frutos do capital emprestado, ou seja, antes de vencida a obrigação há mera expectativa de renda;

- em outras palavras, o mero lançamento contábil (fato contábil) não gera qualquer disponibilidade econômica ou jurídica, não configurando o fato gerador do IR-Fonte;

- com efeito, não há como aceitar a precipitação do recolhimento de imposto sobre renda indisponível se, a toda evidência, seu fato gerador está projetado para o futuro, momento que, para o credor domiciliado no exterior, é o momento da remessa, ou, em último caso, no momento do vencimento da obrigação;

- sendo assim, a única conclusão possível é de que os rendimentos pertencentes ao credor dos juros devem ser tributados quando ocorrer a sua realização, ou seja, no momento em que houver efetiva disponibilidade ao beneficiário, e esse é o entendimento, inclusive, da CSRF:

*Há disponibilidade jurídica quando se adquire título vencido, ou quando este vencer, ocasião em que exsurge o direito à pretensão e/ou à ação para exigir o crédito. **Enquanto o direito não puder ser exigido, tem-se direito de crédito, mas não ainda disponibilidade jurídica de renda.** (Acórdão CSRF/01-0.632, de 11 de abril de 1986. Grifou-se.)*

- o entendimento acima, consolidado **há mais de 25 anos**, permanece sendo acatado por essa CSRF, como já demonstrado nas preliminares arguidas, como também pelo E. CARF, conforme se verifica nos julgados abaixo:

***IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**  
**Exercício: 2003, 2004 IRRF. REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR. DATA DO FATO GERADOR. INOBSERVÂNCIA. O fato gerador do IRRF aplicado a remessa de juros ao exterior é o momento em que o rendimento foi pago ou remetido ao beneficiário.** É im procedente o lançamento formalizado sem observância das normas processuais e materiais aplicáveis ao fato em exame pela afronta ao Princípio da Estrita Legalidade. Nega-se provimento ao recurso de ofício quando a autoridade julgadora singular aprecia o feito nos termos da legislação de regência e das provas constantes dos autos. (Acórdão n° 2102-001.845, de 09 de fevereiro de 2012. Grifou-se)*

***IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - JUROS E CORREÇÃO PELA VARIAÇÃO CAMBIAL DECORRENTE DE EMPRÉSTIMO DE PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR COM CLÁUSULA DE VENCIMENTO EM 10 ANOS - ENCARGOS FINANCEIROS LANÇADOS ATRAVÉS DE CRÉDITOS CONTÁBEIS REGISTRADOS EM DATA ANTERIOR AO VENCIMENTO DO EMPRÉSTIMO - FATO GERADOR - Não há fato gerador do imposto de renda incidente na fonte quando os juros e a correção pela variação cambial são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação. O simples crédito em conta, antes da data apazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor.** O fato gerador do imposto na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica. Recurso Provido. (Acórdão n° 104-21.549, de 27 de abril de 2006. Grifou-se).*

- deste último acórdão citado acima, convém ainda transcrever o seguinte trecho:

*Ora, na situação dos autos, 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 para o beneficiário. (p. 21; grifou-se)*

- em seguida, o i. Relator arremata de forma contundente:

*Assim sendo, não há fato gerador do imposto de renda incidente na fonte quando os juros e a correção pela variação cambial são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação. O simples crédito contábil, antes da data apazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa sua exigibilidade pelo credor. O fato gerador dos rendimentos relaciona-se, necessariamente com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica, (p. 22; grifou-se)*

- portanto, também no mérito não se sustenta a alegação da Recorrente, uma vez que a Contribuinte não pode ser compelida ao recolhimento do IRRF supostamente devido antes do vencimento dos juros com fulcro, exclusivamente, na suposição de que o crédito contábil equivale à aquisição de disponibilidade de renda para o beneficiário, suposição esta que se afasta de pronto quando analisados os elementos que atestam o contrário, devendo-se, assim, ser negado provimento ao recurso especial interposto.

Ao final, a Contribuinte pede o não conhecimento do recurso e, se assim não se entender, que lhe seja negado provimento.

## 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, relativos ao período de 05/2001 a 06/2006, tendo em vista que a Contribuinte não procedeu à retenção sobre juros incidentes sobre empréstimos contraídos no exterior, por ocasião de seu crédito contábil, antes do vencimento das obrigações junto ao credor.

A Primeira Instância, por unanimidade de votos, considerou improcedente o lançamento, 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 à do acórdão recorrido.

No caso do acórdão recorrido, exigiu-se o IRRF relativo ao período de 05/2001 a 06/2006, com base nos créditos contábeis, quando o primeiro vencimento da obrigação somente ocorreria em 21/12/2006. 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 incidente sobre remessas ao exterior.

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 t7s. 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 caracterização 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

## Declaração de Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior

Com a devida vênia ao entendimento esposado pela Relatora, ousou discordar quanto ao não conhecimento do pleito da Fazenda Nacional.

Explico. Depreendo da leitura do Acórdão paradigma (Acórdão nº. 106-10.809, consultado no sítio deste CARF), mais especificamente em suas fls. 07 e 08, que, ainda que naquele feito se estivesse diante de crédito contábil apropriado contabilmente antes do vencimento da obrigação, sem evidência de repactuação e com existência de estorno exclusivamente relativo ao IRRF devido sobre tais juros (sem estorno, todavia, da obrigação principal), concluiu o Colegiado paradigmático no sentido de que o crédito, a ser contabilizado consoante o regime de competência, conforme prescrito pelo art. 157 do RIR/80, ensejaria, sim, naquele caso ali sob análise, percepção de rendimentos e, conseqüentemente, fato gerador do IRRF, *verbis* (grifei):

"(...)

*Ainda que tivesse havido o estorno de juros anteriormente creditados, "ad argumentandum" 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.***

*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 conseqüência o lucro real.*

*Dessa forma e levando-se em conta a legislação que disciplina a matéria, consolidada no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, nos seguintes dispositivos:*

*"Art. 554 — Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Título, os rendimentos e os ganhos de capital provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos: I — pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior ( Decreto — lei nº 5.844/43, art. 97, a);*

*"Art. 555 — Estão sujeitos ao desconto do imposto na fonte: I — à allquota de 25% (vinte e cinco por cento), os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas a que se refere o artigo anterior, inclusive os auferidos em operações de curto prazo e os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira, excetuados os de que tratam os incisos II e III (Lei nº 3.470/58, art. 77, e Decreto-lei nº 1.401/74, art 4 );*

*"Art. 575 — A retenção do imposto é obrigatória:*

(...)

*IV— na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa:*

(...)

*c) dos rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, de que tratam os artigos 555, 557, 558 e 560, ressalvados os casos*

da alínea I" deste inciso e dos incisos VIII e IX, alínea "a" deste artigo."

"Art. 576 — A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 103)."

***Equívocou-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).***

Observo que se alinha tal posicionamento, esposado no paradigma, de forma perfeita, ao daqueles que entendem no sentido da contabilização passiva dos juros devidos, segundo o regime de competência, ser caracterizadora da existência da disponibilidade econômica dos valores ao contribuinte prevista no art. 43 do CTN, a qual, note-se, não se confunde nem com a disponibilidade financeira e nem com a disponibilidade jurídica do montante obrigacional (entendimento que diverge do recorrido também quanto aos conceitos adotados para cada um destes três institutos).

Faço notar, ainda a propósito, que a estrutura contábil passiva da empresa contempla diversas obrigações cujo vencimento pode se dar em prazos diversos (p.ex., grupo do passivo exigível a longo prazo), sendo esta estrutura, no caso do entendimento supra, a correta associação a ser efetuada ao conceito de disponibilidade econômica para a contraparte (e, também, ao de acréscimo patrimonial desta) para fins de incidência do IR, no caso de transações envolvendo pessoas jurídicas.

Assim, agora concentrando-me no presente litígio, o que se tem, em meu entendimento, é que, independentemente, seja: a) da ocorrência de repactuação; b) de posterior estorno do crédito contábil imposto e/ou dos juros devidos e c) de forma mais relevante, da remessa de valores ao credor, entendeu o Colegiado paradigmático que, uma vez realizado o crédito contábil mediante adoção do regime de competência, haveria incidência do IRRF, ainda que o vencimento da obrigação, momento em que a obrigação deve ser extinta (que abrange o prazo adicional para remessa dos recursos), se desse em momento diverso, futuro.

Por sua vez, de forma diametralmente oposta conclui o recorrido, ao rechaçar o crédito contábil como caracterizador de ocorrência da hipótese legal de incidência do IRRF, *verbis*:

***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." (grifei)***

Daí entender este Conselheiro como caracterizada a divergência jurisprudencial para situações fáticas semelhantes, independente de qualquer valoração probatória diversa entre os Colegiados recorrido e paradigmático.

Por fim, reforça tal entendimento, agora sob uma ótica pragmática, minha conclusão, no sentido de que ao se transmutar o recorrido para o Colegiado paradigmático ("teste de aderência") o resultado do *decisum* se inverteria, concluindo-se, hipoteticamente, agora, no presente feito, pela incidência do IRRF, uma vez que, no caso em questão, pelo que compulsei dos autos, a contabilização dos juros sob análise obedeceu ao regime de competência.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

È como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior