

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.864.227 - SP (2020/0049097-0)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

RECORRENTE : ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA

ADVOGADOS : JULIANA DE SAMPAIO LEMOS E OUTRO(S) - SP146959
MARCUS VINÍCIUS PASSARELLI PRADO E OUTRO(S) -
SP154632

PAULO ROGÉRIO SEHN - SP109361B

CAROLINA MARTINS SPOSITO E OUTRO(S) - SP285909

IURY PEREIRA LOBATO E OUTRO(S) - DF059144

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

I. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). MOMENTO DA CONSUNTAÇÃO DO FATO GERADOR DO IRRF DEVIDO EM RAZÃO DE PAGAMENTO A PESSOA JURÍDICA SEDIADA NO EXTERIOR. EXAÇÃO FUNDADA NO ART. 685 DO DECRETO 3.000/1999.

II. O MERO REGISTRO CONTÁBIL DO DÉBITO, SOB A RUBRICA DE CONTAS A PAGAR, NÃO BASTA PARA CONFIGURAR A DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA REFERIDA NO ART. 43 DO CTN. NECESSIDADE DE QUE OS VALORES SEJAM EXIGÍVEIS PELA PARTE CREDORA ESTRANGEIRA, DE MODO QUE O IRRF SOMENTE É DEVIDO QUANDO DO VENCIMENTO DA DÍVIDA (OU DE SEU PAGAMENTO, CASO ESTE OCORRA PRIMEIRO).

III. SOLUÇÃO DA CONSULTA COSIT 153/2017 NO MESMO SENTIDO ORA DEFENDIDO. RECURSO ESPECIAL DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA A QUE SE DÁ PROVIMENTO, A FIM DE JULGAR PROCEDENTE O PEDIDO E ANULAR O DÉBITO FISCAL.

1. PRELIMINARMENTE: Inexiste a alegada violação dos arts. 489 e 1.022 do Código Fux, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do acórdão recorrido. O Tribunal de origem apreciou fundamentadamente a controvérsia, não padecendo o acórdão recorrido de qualquer omissão, contradição ou obscuridade. Observe-se, ademais, que julgamento diverso do pretendido, como na espécie, não implica ofensa às normas ora invocadas.

2. MOLDURA FÁTICA DA CAUSA: BEA SYSTEMS LTDA. (sucedida pela ora recorrente, ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA.) realizou pagamentos a pessoa jurídica sediada no exterior, BEA SYSTEMS INC., referentes a contrato de distribuição de software (fls. 519), como constatou a Corte de origem. Em razão disso, nos termos do art. 685 do revogado Decreto 3.000/1999, a sociedade empresária brasileira estava obrigada, na qualidade de responsável tributária, a reter o Imposto de Renda na fonte. O recolhimento foi feito nas datas de vencimento (ou no pagamento antecipado) das parcelas, o que levou à autuação da parte recorrente pela RFB, ao fundamento que o IRRF seria

devido já em momento anterior, com a realização do mero registro contábil da dívida.

3. DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA: estabelecer o momento do fato gerador do IRRF a ser recolhido pela sociedade empresária brasileira, em razão de pagamento feito a pessoa jurídica domiciliada no exterior - se na data do registro contábil da dívida em contas a pagar, como defende a FAZENDA NACIONAL; ou se apenas com a remessa do dinheiro ao exterior (ou vencimento do débito, o que ocorrer primeiro), como pretende a parte recorrente. Destaque-se que o valor principal do IRRF já foi pago. A discussão deste feito centra-se na incidência dos encargos moratórios e punitivos aplicados à parte recorrente em razão da discordância do Fisco quanto ao aspecto temporal da ocorrência do fato gerador da tributação.

4. FUNDAMENTOS: Segundo o art. 43 do CTN, o fato gerador do tributo é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. A respeito da diferenciação entre as duas expressões, CLÁUDIO CARNEIRO destaca que disponibilidade econômica é o recebimento efetivo da renda, ou seja, do valor que é acrescentado ao patrimônio do qual o contribuinte é titular (...). De outro lado, a disponibilidade jurídica decorre do crédito de valores dos quais o contribuinte possa dispor como titular através de um título jurídico (Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 5a. edição, São Paulo: Saraiva, 2015, pág. 508).

5. A escrituração contábil do débito futuro, nos registros da pessoa jurídica devedora, não equivale à disponibilidade econômica, pois o dinheiro ainda não está, neste momento, sob a posse direta da pessoa jurídica credora. Tampouco pode ser entendida como disponibilidade jurídica, tendo em vista que, com o lançamento contábil, anterior ao vencimento da dívida, nenhum direito ou título surge para a sociedade empresária credora, pois nem lhe é possível exigir o pagamento do montante, na forma do art. 315 do CC/2002.

6. O art. 685 do Decreto 3.000/1999 determina a incidência do IRRF sobre os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior. A escrituração contábil do débito não corresponde a qualquer dos núcleos verbais referentes à disponibilização econômica (pagamento, entrega, emprego, remessa) ou jurídica (crédito) do dinheiro à sociedade empresária estrangeira. Portanto, não se pode considerá-la como o momento da ocorrência do fato gerador do IRRF, o que somente acontece com o vencimento ou o pagamento antecipado da dívida.

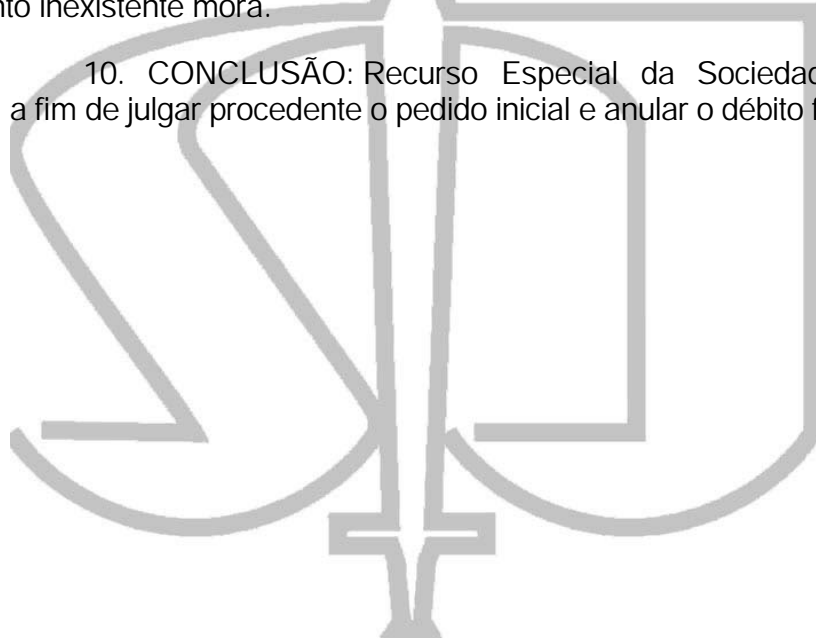
7. Na data do vencimento, a obrigação de pagar quantia certa torna-se exigível, conforme o sobredito art. 315 do CC/2002, e a sociedade credora pode exercer com plenitude todos os direitos referentes ao seu crédito, inclusive o de persegui-lo judicialmente, o que evidencia tratar-se da disponibilidade jurídica a que se refere o art. 43 do CTN. Com o pagamento, por sua vez, o dinheiro passa a estar sob a posse e controle imediatos da pessoa jurídica estrangeira, plenamente integrado ao seu patrimônio, o que se enquadra no conceito de disponibilidade econômica.

Superior Tribunal de Justiça

8. A RFB, na solução da consulta COSIT 153/2017, aprovada em 2.3.2017, reconhece expressamente que o mero registro contábil do crédito, como simples provisionamento ou reconhecimento antecipado de despesa, em obediência ao regime de competência, não caracteriza fato gerador do IRRF se não houver disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos, o que somente se verifica quando se tornar exigível a contraprestação (pagamento) pelos serviços contratados.

9. No caso dos autos, o Tribunal de origem atestou que os lançamentos contábeis foram anteriores ao vencimento das obrigações - de modo que estas ainda não eram, na época dos registros, exigíveis. Consequentemente, adotando-se a compreensão do próprio Fisco Federal, é necessário o provimento do Recurso Especial, para afastar os encargos decorrentes do recolhimento do IRRF nas datas de vencimento ou pagamento das parcelas dos débitos, porquanto inexistente mora.

10. CONCLUSÃO: Recurso Especial da Sociedade Empresária provido, a fim de julgar procedente o pedido inicial e anular o débito fiscal.



ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao Recurso Especial, a fim de julgar procedente o pedido inicial e anular o débito fiscal, fixando os honorários sucumbenciais em 5% sobre o valor atualizado do débito, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Assistiu ao julgamento o Dr. BRUNO CORRÊA BURINI, pela parte RECORRENTE: ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA

Brasília/DF, 18 de agosto de 2020 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
MINISTRO RELATOR





SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1864227 - SP (2020/0049097-0)

RELATOR : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**
RECORRENTE : ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA
ADVOGADOS : JULIANA DE SAMPAIO LEMOS E OUTRO(S) - SP146959
MARCUS VINÍCIUS PASSARELLI PRADO E OUTRO(S) -
SP154632
PAULO ROGÉRIO SEHN - SP109361B
CAROLINA MARTINS SPOSITO E OUTRO(S) - SP285909
IURY PEREIRA LOBATO E OUTRO(S) - DF059144
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

I. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). MOMENTO DA CONSUMAÇÃO DO FATO GERADOR DO IRRF DEVIDO EM RAZÃO DE PAGAMENTO A PESSOA JURÍDICA SEDIADA NO EXTERIOR. EXAÇÃO FUNDADA NO ART. 685 DO DECRETO 3.000/1999.

II. O MERO REGISTRO CONTÁBIL DO DÉBITO, SOB A RUBRICA DE CONTAS A PAGAR, NÃO BASTA PARA CONFIGURAR A DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA REFERIDA NO ART. 43 DO CTN. NECESSIDADE DE QUE OS VALORES SEJAM EXIGÍVEIS PELA PARTE CREDORA ESTRANGEIRA, DE MODO QUE O IRRF SOMENTE É DEVIDO QUANDO DO VENCIMENTO DA DÍVIDA (OU DE SEU PAGAMENTO, CASO ESTE OCORRA PRIMEIRO).

III. SOLUÇÃO DA CONSULTA COSIT 153/2017 NO MESMO SENTIDO ORA DEFENDIDO. RECURSO ESPECIAL DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA A QUE SE DÁ PROVIMENTO, A FIM DE JULGAR PROCEDENTE O PEDIDO E ANULAR O DÉBITO FISCAL.

1. **PRELIMINARMENTE:** Inexiste a alegada violação dos arts. 489 e 1.022 do Código Fux, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do acórdão recorrido. O Tribunal de origem apreciou fundamentadamente a controvérsia, não padecendo o acórdão recorrido de qualquer omissão, contradição ou obscuridade. Observe-se, ademais, que julgamento diverso do pretendido, como na espécie, não implica ofensa às normas ora invocadas.

2. **MOLDURA FÁTICA DA CAUSA:** BEA SYSTEMS LTDA. (sucetida pela ora recorrente, ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA.) realizou

pagamentos a pessoa jurídica sediada no exterior, BEA SYSTEMS INC., referentes a contrato de distribuição de software (fls. 519), como constatou a Corte de origem. Em razão disso, nos termos do art. 685 do revogado Decreto 3.000/1999, a sociedade empresária brasileira estava obrigada, na qualidade de responsável tributária, a reter o Imposto de Renda na fonte. O recolhimento foi feito nas datas de vencimento (ou no pagamento antecipado) das parcelas, o que levou à autuação da parte recorrente pela RFB, ao fundamento que o IRRF seria devido já em momento anterior, com a realização do mero registro contábil da dívida.

3. **DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA:** estabelecer o *momento do fato gerador do IRRF a ser recolhido pela sociedade empresária brasileira*, em razão de pagamento feito a pessoa jurídica domiciliada no exterior - se na data do registro contábil da dívida em *contas a pagar*, como defende a FAZENDA NACIONAL; ou se apenas com a *remessa do dinheiro ao exterior* (ou *vencimento do débito*, o que ocorrer primeiro), como pretende a parte recorrente. Destaque-se que o valor principal do IRRF já foi pago. A discussão deste feito centra-se na incidência dos encargos moratórios e punitivos aplicados à parte recorrente em razão da discordância do Fisco quanto ao aspecto temporal da ocorrência do fato gerador da tributação.

4. **FUNDAMENTOS:** Segundo o art. 43 do CTN, o fato gerador do tributo é *a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda*. A respeito da diferenciação entre as duas expressões, CLÁUDIO CARNEIRO destaca que *disponibilidade econômica é o recebimento efetivo da renda, ou seja, do valor que é acrescentado ao patrimônio do qual o contribuinte é titular (...)*. De outro lado, *a disponibilidade jurídica decorre do crédito de valores dos quais o contribuinte possa dispor como titular através de um título jurídico* (Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 5a. edição, São Paulo: Saraiva, 2015, pág. 508).

5. A escrituração contábil do débito futuro, nos registros da pessoa jurídica devedora, não equivale à disponibilidade econômica, pois o dinheiro ainda não está, neste momento, sob a posse direta da pessoa jurídica credora. Tampouco pode ser entendida como disponibilidade jurídica, tendo em vista que, com o lançamento contábil, anterior ao vencimento da dívida, nenhum direito ou título surge para a sociedade empresária credora, pois nem lhe é possível exigir o pagamento do montante, na forma do art. 315 do CC/2002.

6. O art. 685 do Decreto 3.000/1999 determina a incidência do IRRF sobre os rendimentos *pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos* ao exterior. A escrituração contábil do débito não corresponde a qualquer dos núcleos verbais referentes à disponibilização econômica (*pagamento, entrega, emprego, remessa*) ou jurídica (*crédito*) do dinheiro à sociedade empresária estrangeira. Portanto, não se pode considerá-la como o momento da ocorrência do fato gerador do IRRF, *o que somente acontece com o vencimento ou o pagamento antecipado da dívida*.

7. Na data do vencimento, a obrigação de pagar quantia certa torna-se exigível, conforme o sobredito art. 315 do CC/2002, e a sociedade credora pode exercer com plenitude todos os direitos referentes ao seu crédito,

inclusive o de persegui-lo judicialmente, o que evidencia tratar-se da disponibilidade jurídica a que se refere o art. 43 do CTN. Com o pagamento, por sua vez, o dinheiro passa a estar sob a posse e controle imediatos da pessoa jurídica estrangeira, plenamente integrado ao seu patrimônio, o que se enquadra no conceito de disponibilidade econômica.

8. A RFB, na solução da consulta COSIT 153/2017, aprovada em 2.3.2017, reconhece expressamente que *o mero registro contábil do crédito, como simples provisionamento ou reconhecimento antecipado de despesa, em obediência ao regime de competência, não caracteriza fato gerador do IRRF se não houver disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos, o que somente se verifica quando se tornar exigível a contraprestação (pagamento) pelos serviços contratados.*

9. No caso dos autos, o Tribunal de origem atestou que os lançamentos contábeis foram anteriores ao vencimento das obrigações - de modo que estas ainda não eram, na época dos registros, exigíveis. Consequentemente, adotando-se a compreensão do próprio Fisco Federal, é necessário o provimento do Recurso Especial, para afastar os encargos decorrentes do recolhimento do IRRF nas datas de vencimento ou pagamento das parcelas dos débitos, porquanto inexistente mora.

10. **CONCLUSÃO:** Recurso Especial da Sociedade Empresária provido, a fim de julgar procedente o pedido inicial e anular o débito fiscal.

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Especial interposto por ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA., com fundamento na alínea *a* do art. 105, III da CF/1988, no qual se insurge contra acórdão proferido pelo egrégio TRF da 3a. Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) - RETENÇÃO NA FONTE - ARTIGO 43, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E ARTIGO 647 DO DECRETO 3.000/1999 - MOMENTO DO FATO GERADOR: REGIME DE CAIXA OU DE COMPETÊNCIA, O QUE SE PRODUZIR PRIMEIRO - EXIGÊNCIA FISCAL REGULAR.

1. A questão está na definição do momento de ocorrência do fato gerador do IRRF: na emissão da fatura ou do seu pagamento.

2. O fato gerador tributário ocorre no pagamento (regime de caixa) ou no creditamento (regime de competência); o que se produzir primeiro.

3. Apelação da União e remessa oficial, providas. Recurso adesivo da autora prejudicado (fls. 516/523).

2. Na origem, BEA SYSTEMS LTDA. (sucedida pela ora recorrente) ajuizou Ação Anulatória de Débito Fiscal (fls. 6/28) em face da

FAZENDA NACIONAL, na qual postula a desconstituição de lançamento de ofício de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e respectivas multas, referente a pagamento feito a pessoa jurídica domiciliada no exterior - qual seja, BEA SYSTEMS INC.

3. O auto de infração foi lavrado pela RFB ao fundamento de que a parte recorrente não recolheu o IRRF no momento correto, que seria, em sua ótica, o do registro contábil do débito na rubrica de *contas a pagar*. A petição inicial, por sua vez, argumenta que o IRRF foi recolhido oportunamente, quando do efetivo pagamento das parcelas da dívida (ou do vencimento das faturas), ocorrido em ocasião posterior.

4. Contestada a ação (fls. 332/345), sobreveio sentença (fls. 431/433) de procedência, na qual o magistrado entendeu que a disponibilidade econômica a que se refere o art. 43 do CTN somente se verifica com a remessa do dinheiro ao exterior, não bastando para tanto a escrituração contábil da dívida. Por conseguinte, o Juízo Singular declarou nula a inscrição em dívida ativa e condenou a Fazenda Pública ao pagamento de honorários, no valor de R\$ 5.000,00.

5. Irresignada, a UNIÃO interpôs Apelação (fls. 439/448), buscando a reforma da sentença; e ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA. recorreu adesivamente, para pleitear a majoração dos honorários advocatícios (fls. 483/488).

6. Os recursos foram apreciados pelo acórdão recorrido, cuja ementa se transcreveu acima, sendo o Apelo da UNIÃO provido, para julgar improcedente a demanda, prejudicado o Recurso Adesivo.

7. Opostos Embargos de Declaração (fls. 525/535), estes foram rejeitados (fls. 614/623).

8. Nas razões de seu Recurso Especial, a Sociedade Empresária suscita violação dos arts. 489, II e § 1o. e 1.022 do Código Fux; 150, § 4o., 156, II e 168, I do CTN; e 73 e 74 da Lei 9.430/1996.

9. Aduz para tanto, em síntese, que: (a) o acórdão recorrido teria permanecido omissis, a despeito da oposição dos Aclaratórios; (b) a disponibilidade jurídica ou econômica do montante pago não ocorreria com o

seu mero lançamento contábil, feito previamente, mas sim com a efetiva remessa do dinheiro ao exterior ou vencimento das parcelas da dívida; e (c) portanto, como o recolhimento do IRRF foi realizado nestes marcos temporais, seria indevida a incidência dos encargos moratórios e punitivos do lançamento de ofício.

10. Subsidiariamente, o Recurso Especial argumenta que, mesmo se mantido o acórdão no tocante ao momento do fato gerador do IRRF, a demanda deveria ser julgada parcialmente procedente. Afinal, o lançamento impugnado nestes autos abrange, além dos encargos e multas, também o valor principal do IRRF, o qual já foi quitado (ainda que em momento posterior ao que o Fisco entende correto). Em decorrência, como a própria UNIÃO reconhece o abatimento da quantia paga, a dívida objeto deste feito seria parcialmente inexistente.

11. Por fim, caso rejeitado o pleito anterior, a parte recorrente postula a redução dos honorários advocatícios, arbitrados na origem em 10% sobre o valor da causa. Em seu entender, excluída do débito a parcela do montante principal já quitada, tal quantia deveria ser também abatida da base de cálculo dos honorários.

12. Com contrarrazões (fls. 698/705), o Apelo Nobre foi admitido na origem (fls. 716/717). É o relatório.

VOTO

1. Inicialmente, é importante ressaltar que o presente Recurso atrai a incidência do Enunciado Administrativo 3 do STJ, segundo o qual, aos recursos interpostos com fundamento no Código Fux (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016), serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo Código.

2. No mais, inexistente a alegada violação dos arts. 489 e 1.022 do Código Fux, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do acórdão recorrido. O Tribunal de origem apreciou fundamentadamente a controvérsia, não padecendo o acórdão recorrido de qualquer omissão, contradição ou obscuridade. Observe-se, ademais, que julgamento diverso do pretendido, como na espécie, não

implica ofensa às normas ora invocadas.

3. Quanto ao mérito, a demanda versa sobre o **momento do fato gerador do IRRF** a ser recolhido pela sociedade empresária brasileira, em razão de pagamento feito a pessoa jurídica domiciliada no exterior.

4. Resgatando os fatos subjacentes à causa, BEA SYSTEMS LTDA. (sucedida pela ora recorrente, ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA.) realizou pagamentos a pessoa jurídica sediada no exterior, BEA SYSTEMS INC., referentes a contrato de distribuição de software (fls. 519), como constatou a Corte de origem. Em razão disso, nos termos do art. 685 do revogado Decreto 3.000/1999 (vigente na época dos fatos), a sociedade empresária brasileira estava obrigado, na qualidade de responsável tributária, a reter o Imposto de Renda na fonte e recolhê-lo aos cofres públicos.

5. No entender da FAZENDA NACIONAL, adotado pelo acórdão recorrido, a *disponibilidade econômica ou jurídica* a que se refere o art. 43 do CTN, para definir o momento do fato gerador do IRRF, ocorre quando da escrituração da dívida na contabilidade da sociedade devedora, sob a rubrica *contas a pagar*. A parte recorrente, ao revés, defende que tal disponibilidade somente se verifica quando da *efetiva remessa do dinheiro ao exterior, ou do vencimento da fatura respectiva (o que ocorrer primeiro)*.

6. É importante destacar que o valor principal do IRRF já foi pago, como reconhecem as instâncias ordinárias (fls. 432) e, implicitamente, a própria parte recorrida. A discussão essencial deste feito centra-se na incidência dos encargos moratórios e punitivos, em face da discordância, acima delimitada, quanto ao aspecto temporal da ocorrência do fato gerador da tributação.

7. Esta é a controvérsia apresentada para julgamento - e, adianta-se, tem razão a parte recorrente.

8. A solução jurídica da causa passa pela interpretação do art. 43 do CTN, que define como fato gerador do tributo a *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda*. A respeito da diferenciação entre as duas expressões, CLÁUDIO CARNEIRO destaca que *disponibilidade econômica é o recebimento efetivo da renda, ou seja, do valor que é acrescentado ao*

*patrimônio do qual o contribuinte é titular (...). De outro lado, a disponibilidade jurídica decorre do **crédito de valores dos quais o contribuinte possa dispor como titular através de um título jurídico**, embora estes valores não estejam efetivamente incorporados ao seu patrimônio (Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 5a. edição, São Paulo: Saraiva, 2015, pág. 508).*

9. É certo que a escrituração contábil do débito futuro, nos registros da pessoa jurídica devedora, não equivale à *disponibilidade econômica* - e sobre isso não parecer haver dúvidas -, pois o dinheiro ainda não está, neste momento, sob a posse direta da pessoa jurídica credora. Isto, afinal, somente ocorreria com a remessa do montante ao exterior.

10. O que resta definir é se o lançamento contábil se enquadra no conceito da *disponibilidade jurídica*; ou, valendo-se novamente das palavras de CLÁUDIO CARNEIRO, se a mera escrituração já corresponde ao **crédito de valores dos quais o contribuinte possa dispor como titular**, e a resposta só pode ser negativa.

11. Ora, com o registro contábil, feito anteriormente ao vencimento da dívida - como inclusive consta no acórdão recorrido (fls. 520) -, nenhum direito ou título surge para a sociedade empresária credora, situada no exterior, pois nem lhe é possível exigir o pagamento do montante, na forma do art. 315 do CC/2002.

12. Faz-se necessário lembrar que o art. 685 do Decreto 3.000/1999 (o qual fundamenta a exação debatida nestes autos) determina a incidência do IRRF sobre os rendimentos **pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos** ao exterior. No mesmo sentido, ANA LUIZA VIEIRA SANTOS comenta que *a hipótese de incidência ocorrerá no momento do pagamento, crédito, entrega, emprego, remessa em favor do beneficiário por fonte situado no país. Trata-se da constituição do critério material* (Aspectos tributários de cross boarder de imposto de renda retido na fonte sobre importação de serviços, Revista de Direito Tributário Contemporâneo, São Paulo, volume 4, número 16, pág. 207/208, jan./fev. 2019).

13. A escrituração contábil do débito não corresponde a qualquer dos núcleos verbais referentes à disponibilização econômica (*pagamento, entrega, emprego, remessa*) ou jurídica (*crédito*) do dinheiro à sociedade

empresária estrangeira. Portanto, não se pode considerá-la como o momento da ocorrência do fato gerador do IRRF, sendo necessário buscar outro marco temporal que, efetivamente, indique o ingresso do montante na esfera jurídica da parte credora.

14. E, aqui, está correta a argumentação da parte recorrente, ao indicar que este momento pode coincidir com o *vencimento* ou o *pagamento* da dívida.

15. Na data do vencimento, a obrigação de pagar quantia certa torna-se exigível, conforme o sobredito art. 315 do CC/2002, e a sociedade credora pode exercer com plenitude todos os direitos referentes ao seu crédito, inclusive o de persegui-lo judicialmente, o que evidencia tratar-se da *disponibilidade jurídica* a que se refere o art. 43 do CTN. Com o pagamento, por sua vez, o dinheiro passa a estar sob a posse e controle imediatos da pessoa jurídica estrangeira, plenamente integrado ao seu patrimônio, o que se enquadra no conceito de *disponibilidade econômica*.

16. Assim, acontecendo qualquer destes dois marcos - vencimento ou pagamento, o que ocorrer primeiro -, considera-se realizado o fato gerador do IRRF, tendo em vista estarem satisfeitos os *critérios material e temporal* de sua incidência.

17. Ressalte-se que *esta solução foi adotada até pelo Fisco Federal*, na solução da consulta COSIT 153/2017, aprovada em 2.3.2017. Confira-se, a propósito, o seguinte trecho da resposta à consulta, na qual a RFB afirma expressamente que o simples registro contábil não corresponde ao fato gerador do IRRF, sendo necessário o vencimento da dívida (ou, como aqui exposto, seu pagamento antecipado):

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 provisionamento ou reconhecimento antecipado de despesa, em obediência ao regime de competência, não caracteriza fato gerador do IRRF se não houver disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.*

23. Considerando-se que o imposto de renda não pode ser cobrado antes da ocorrência da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, as importâncias creditadas contabilmente, por fonte localizada no País, somente ensejarão fato gerador de imposto, se, antes do registro ou concomitantemente a ele, tiver ocorrido a aquisição daquela disponibilidade.

(...).

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.**

(...).

40. Ante o exposto, responde-se à consulente que a hipótese de crédito de importâncias relativas a remuneração pela prestação de serviços técnicos por residente ou domiciliado no exterior como fato gerador do imposto de renda incidente na fonte (art. 708, parágrafo único, do RIR/1999), da Cide (art. 2o., § 3o. da Lei 10.168/2000) e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação (art. 3o., inciso II da Lei 10.865/2004) materializa-se por ocasião do lançamento contábil representativo da obrigação de pagar a quantia ajustada com o prestador dos serviços, realizado pela fonte pagadora (contratante dos serviços) em seus livros (crédito contábil), **desde que exigível a contraprestação (pagamento) pelos serviços contratados.**

18. Ou seja: na ótica da RFB, o lançamento contábil somente autoriza a incidência do IRRF quando for *exigível a contraprestação (pagamento) pelos serviços contratados*. Ocorre que, no caso dos autos, o Tribunal de origem atestou que os lançamentos foram *anteriores* ao vencimento das obrigações (fls. 520) - de modo que estas ainda não eram, na época dos registros contábeis, exigíveis. Conseqüentemente, adotando-se a compreensão do próprio Fisco Federal, é necessário o provimento do Recurso Especial, para afastar os encargos decorrentes do recolhimento do IRRF nas datas de vencimento ou pagamento das parcelas dos débitos, porquanto inexistente mora.

19. Em verdade, causa estranheza que a FAZENDA NACIONAL continue a se opor à pretensão recursal, diante da existência de solução de consulta (que integra a legislação tributária complementar, à luz do art. 100, II do CTN) no mesmo sentido que defende a parte recorrente.

20. Ante o exposto, dá-se provimento ao Recurso Especial da Sociedade Empresária, a fim de julgar procedente o pedido, declarando-se a nulidade do débito fiscal objeto da inscrição em dívida ativa 80.2.08.001835-90.

21. Considerando a complexidade da matéria, bem como o zelo demonstrado pelos causídicos da parte recorrente, que precisaram trazer a controvérsia a esta Corte Superior para finalmente extinguir a exação, fixam-se os honorários sucumbenciais em 5% sobre o valor atualizado do débito, com espeque no art. 20, § 4o. do CPC/1973 (vigente quando da prolação da sentença).

22. É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2020/0049097-0 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.864.227 / SP**

Números Origem: 00079421920084036100 1699891 200861000079420 79421920084036100
9072010

PAUTA: 18/08/2020

JULGADO: 18/08/2020

Relator

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. EDSON OLIVEIRA DE ALMEIDA

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA
ADVOGADOS : JULIANA DE SAMPAIO LEMOS E OUTRO(S) - SP146959
MARCUS VINÍCIUS PASSARELLI PRADO E OUTRO(S) - SP154632
PAULO ROGÉRIO SEHN - SP109361B
CAROLINA MARTINS SPOSITO E OUTRO(S) - SP285909
IURY PEREIRA LOBATO E OUTRO(S) - DF059144
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - Retido na fonte

SUSTENTAÇÃO ORAL

Assistiu ao julgamento o Dr. BRUNO CORRÊA BURINI, pela parte RECORRENTE: ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Primeira Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, a fim de julgar procedente o pedido inicial e anular o débito fiscal, fixando os honorários sucumbenciais em 5% sobre o valor atualizado do débito, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.