

# MOMENTO DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE CONTRAPRESTAÇÃO POR SERVIÇOS DEVIDA A CREDOR ESTRANGEIRO: ANÁLISE CRÍTICA DO ACÓRDÃO PROFERIDO NO RECURSO ESPECIAL 1.864.227/SP

MOMENT OF INCIDENCE OF WITHHOLDING INCOME TAX ON CONSIDERATION FOR SERVICES  
DUE TO A FOREIGN CREDITOR: CRITICAL ANALYSIS OF THE JUDGMENT PROVIDED IN SPECIAL  
APPEAL 1.864.227/SP

Artigo submetido em 16 de dezembro de 2023

Artigo aprovado em 22 de dezembro de 2023

Artigo publicado em 31 de dezembro de 2023

## **Cognitio Juris**

Volume 13 - Número 53 - Dezembro de 2023

ISSN 2236-3009

## **Autor(es):**

Afonso Augusto Bersan de Andrade [\[1\]](#)

**RESUMO:** Este artigo examina o momento de incidência do imposto de renda retido na fonte sobre a remuneração de serviços devida a um credor estrangeiro. Analisa o conceito de renda e as teorias da renda, bem como a noção de disponibilidade econômica ou jurídica. Também interpreta o significado dos verbos “pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter” utilizados pela lei para definir o fato gerador do imposto. Analisa criticamente a decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.864.227/SP. Conclui que o imposto de renda somente deve incidir quando o devedor disponibiliza ativamente os rendimentos ao credor estrangeiro, seja por meio de pagamento, remessa ou entrega.

**Palavras-chave:** serviços, IRRF, momento, incidência.

**ABSTRACT:** This article examines when withholding income tax is levied on remuneration for services owed to a foreign creditor. It analyzes the concept of income and theories of income, as well as the notion of economic or legal availability. It also interprets the meaning of the verbs “pay, credit, deliver, employ or remit” used by the law to define the taxable event. It critically analyzes the decision of the Superior Court of Justice in Special Appeal 1.864.227/SP. It concludes that income tax should only be levied when the debtor actively makes the income available to the foreign creditor, whether through payment, remittance or delivery.

**Key-words:** services, Withholding Income Tax, moment, levy.

## **1. Introdução**

O art. 43 do Código Tributário Nacional (“CTN”) estabelece que o imposto sobre a renda tem como “fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica” sobre a renda ou proventos de qualquer natureza. O inciso I do dispositivo define a renda como o produto do capital ou do trabalho ou da combinação de ambos, enquanto seu inciso II define que os

proventos de qualquer natureza compreendem os acréscimos patrimoniais não compreendidos pelo conceito de renda.

O art. 97 do Decreto-Lei 5.844/43 determina que o imposto sobre a renda incide também sobre os rendimentos percebidos “pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro”. Embora o dispositivo não afirme que o imposto somente é cobrado sobre rendas e proventos cuja fonte seja brasileira, aponta Luís Eduardo Schoueri que essa restrição se encontra no Regulamento do Imposto de Renda[2]. Hoje, é o art. 741 do Decreto 9.580/18 (“RIR/18”) que determina a incidência do imposto sobre a renda na fonte (“IRRF”) sobre a “renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País”.

O art. 7º da Lei 9.779/99 determina que o IRRF incidirá à alíquota de 25% sobre os rendimentos “pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior”. O dispositivo traz cinco verbos que servem de hipótese de incidência do tributo. Nesse sentido, o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa – qualquer dessas hipóteses – dá origem à obrigação tributária em questão.

Os cinco verbos empregados pelo dispositivo visam a um fenômeno comum, que é a disponibilização da renda ou dos proventos de qualquer natureza ao residente ou domiciliado no exterior. Como ensina Carlos Maximiliano, porém, deve-se atribuir a cada palavra da lei “a sua razão de ser, o seu papel, o seu significado, a sua contribuição para precisar o alcance da regra positiva”[3]. É necessário, portanto, presumir que os cinco verbos elencados na norma possuem significados distintos e investigar o escopo de abrangência de cada um deles, a ponto de identificar os elementos material e, conseqüentemente, temporal da incidência do IRRF sobre os rendimentos decorrentes da prestação de serviços por residente ou domiciliado no exterior.

No passado, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”), por meio de sua

Coordenadoria-Geral de Tributação (“Cosit”), adotava o posicionamento de que o vocábulo “crédito”, trazido pelo *caput* do dispositivo, se referia ao crédito contábil dos valores devidos. Assim, ocorria o “fato gerador” da obrigação tributária quando residente no Brasil registrava, em sua contabilidade, um passivo perante o prestador de serviço residente ou domiciliado no exterior. Esse posicionamento da RFB chegou a ser discutido no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), como se observa do Acórdão 2202-003.029 (sessão de 11/03/2015).

Na Solução de Consulta Cosit 153/17 (“SC 153/17”), a RFB relativizou esse posicionamento, afirmando que o crédito a que se refere o dispositivo é o “crédito contábil e não (...) crédito em conta corrente de instituição financeira”, mas que “deve ser verificado se além do registro contábil houve disponibilidade econômica ou jurídica da renda”. Em sentido semelhante, afirma que a definição de crédito é aquela que “traduza o reconhecimento do direito de recebimento pelo credor, e não da mera contrapartida contábil de um débito”. Assim, na visão da RFB, o “crédito” a que se referem os dispositivos que cuidam da imposição do IRRF sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior é o crédito contábil – sempre condicionado à existência de uma disponibilidade econômica ou jurídica para o contribuinte. Ainda na visão da RFB, a disponibilidade se caracterizaria com o surgimento de um direito do credor estrangeiro ao recebimento do recurso.

A controvérsia em torno do tema foi levada à apreciação do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”). No Recurso Especial (“REsp”) 1.864.227/SP, analisou-se auto de infração lavrado pela RFB que exigia multa e juros de mora em razão de suposto pagamento em atraso do IRRF devido sobre *royalties* devidos a credor estrangeiro. Embora o precedente trate de *royalties*, o dispositivo que estabelece essa incidência contém redação muito similar àquele que trata de serviços, o que justifica a transposição daquela análise ao presente caso.

O objetivo deste artigo é, portanto, investigar em que momento ocorre o “crédito” ao prestador de serviço estrangeiro, definindo a partir de que momento pode-se considerar

exigível o imposto sobre a renda.

Inicia-se o presente artigo por uma breve análise do conceito de renda plasmado no art. 43 do CTN. Em seguida, verificar-se-á o que significam as disponibilidades “econômica” ou “jurídica” para, enfim, interpretar-se o vocábulo “crédito” à luz dessas definições. Ao final, analisar-se-á criticamente o quanto decidido pelo STJ no REsp 1.864.227/SP, cotejando a decisão com as conclusões alcançadas nos capítulos anteriores.

## **2. O conceito de renda e as teorias da renda**

Gisele Lemke<sup>[4]</sup> aponta a existência de três correntes definidoras do conceito de renda para fins tributários: (i) a teoria da renda-produto; (ii) a teoria da renda-acréscimo e (iii) a teoria legalista.

No entender da autora, a teoria da renda-produto exige que a renda corresponda sempre a uma nova riqueza material, derivada de uma fonte produtiva durável e explorada pelo homem. Como decorrência da durabilidade de sua fonte, a renda deve ser também periódica ou, ao menos, suscetível de sê-lo. Além disso, trata-se de renda “líquida”, deduzida dos gastos necessários à manutenção da fonte. Já a teoria da renda-acréscimo define a renda como uma riqueza nova, originada do emprego do capital ou de uma atividade humana ou de ambos, avaliável em dinheiro e obtida num certo período de tempo. Nesta teoria, a renda deve ainda ser realizada, não sendo admitida a simples possibilidade de sua realização. Por fim, a teoria legalista se fia na lei para definição da renda: seria renda aquilo que a lei determina como renda.

A teoria legalista da renda esbarra na limitação semântica do vocábulo renda empregado pela Constituição Federal. Como explica Roque Antonio Carrazza<sup>[5]</sup>, “a Constituição Federal descreveu objetivamente fatos que podem ser colocados, pelos Poderes Legislativos da União, dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal, nas hipóteses de incidência dos impostos respectivos”. Assim, a rígida delimitação de competências estatuída

na Carta Magna não permite que se considere que “renda” pode ser definida de qualquer modo pelo legislador; do contrário, de nada adiantaria a discriminação de competências feita pela própria Constituição Federal. É necessário que qualquer definição de renda introduzida pelo legislador – seja ordinário ou nacional – esteja inserida nos limites semânticos da palavra “renda” que consta do art. 153, III, da Constituição Federal, sob pena de se permitir que a União Federal tribute aquilo que a norma máxima não lhe autorizou.

Assim é que, embora haja alguma discricionariedade para que o legislador defina o que se deve entender por renda, não é ele livre para recortar quaisquer fatos do mundo fenomênico para que deem origem à incidência do imposto. Essa discricionariedade é, portanto, limitada pelo campo semântico do vocábulo renda trazido pelo art. 153, III, da Constituição Federal.

Ciente das controvérsias em torno das outras duas distintas acepções a respeito da “renda”, o CTN incluiu, na hipótese de incidência do imposto, as duas concepções. Como afirma Luís Eduardo Schoueri[6], o inciso I do art. 43 do CTN abrange a renda em sua acepção de “renda-produto”, enquanto seu inciso II abre a renda em sua acepção “renda-acrécimo”. Como aponta o autor, nada há no inciso I que determine a não tributação da renda que não represente um acréscimo ao patrimônio do contribuinte. Exemplo claro dessa escolha legislativa seria a própria tributação dos não residentes, em relação à qual já é bem estabelecido que descabe qualquer verificação de ocorrência de um efetivo acréscimo ao seu patrimônio para que haja cobrança do IRRF. Basta, nesse sentido, que haja produção de um rendimento por uma fonte brasileira para que sobre ele recaia a tributação.

A questão a se verificar, portanto, quanto à possibilidade de incidência do IRRF sobre contraprestações vencidas, mas não pagas, pela prestação de serviços por não residentes é a existência de disponibilidade sobre esses valores. O tópico a seguir se destina ao exame da existência de disponibilidade nessas situações para, em seguida, verificar se há fato gerador do IRRF.

### **3. A “disponibilidade econômica ou jurídica”**

O art. 43 do Código Tributário Nacional (“CTN”) estabelece que o imposto sobre a renda tem como “fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica” sobre a renda ou proventos de qualquer natureza. O inciso I do dispositivo define a renda como o produto do capital ou do trabalho ou da combinação de ambos, enquanto seu inciso II define que os proventos de qualquer natureza compreendem os acréscimos patrimoniais não compreendidos pelo conceito de renda.

Ricardo Mariz de Oliveira adverte que não há controvérsia doutrinária quanto ao que seria “disponibilidade”, sendo ela a qualidade daquilo que está à disposição de alguém[7]. São mais relevantes, porém, os debates em torno de seus qualificadores; afinal, a disponibilidade pode ser econômica ou jurídica, sendo que, nos termos do art. 43 do CTN, qualquer dessas formas de disponibilidade podem ser eleitas pelo legislador ordinário para imposição do imposto sobre a renda.

A disponibilidade econômica é objeto de controvérsias mais significativas, sendo ora confundida com uma “disponibilidade financeira” (*i.e.* ingresso efetivo de um bem no patrimônio do contribuinte), ora entendida como a característica de um bem ou direito usufruído ilegítimamente (*e.g.* rendimentos de atividades ilícitas), ou, ainda que legítimamente obtido, não possa ser exigido por seu titular (*e.g.* crédito decorrente de jogo de azar).

Quanto à disponibilidade jurídica, o autor destaca haver “muito pouca controvérsia, se é que existe”, quanto ao entendimento de que representa a aquisição do direito à renda[8]. É essa a lição de Claudio Carneiro, encampada pelo STJ no REsp 1.864.227/SP, para quem a disponibilidade jurídica “decorre do crédito de valores dos quais o contribuinte possa dispor como titular através de um título jurídico”.

Nesse sentido, seria possível entender, como fez o STJ, que o vencimento da dívida da

pessoa residente no Brasil perante o residente ou domiciliado no exterior seria suficiente para caracterização da “disponibilidade jurídica”, posto que, nesse momento, já pode o credor estrangeiro exigir seu adimplemento.

Há ainda outra linha de autores que, como explica Victor Borges Polizelli[9], enxergam, na disponibilidade jurídica ou econômica, autorização para que o legislador ordinário determine a incidência do imposto sob regime de competência, que corresponderia à disponibilidade jurídica, ou sob regime de caixa, que corresponderia à disponibilidade econômica.

#### **4. O fato gerador do IRRF nas remessas a não residente pela prestação de serviços**

Nos tópicos acima, viu-se que há correntes doutrinárias segundo as quais o legislador ordinário detém a liberdade para decidir entre a incidência do IRRF sob regime de competência ou sob regime de caixa quanto à contraprestação devida a credor estrangeiro. Assim, poder-se-ia considerar disponíveis a esse credor estrangeiro tanto o crédito decorrente do vencimento da obrigação do contratante brasileiro, quanto eventual efetivo pagamento por esse contratante nacional. Adotando-se essas correntes doutrinárias, em ambos os casos, verificar-se-ia a existência de um acréscimo patrimonial, sob sua perspectiva jurídica, para o credor estrangeiro. O presente trabalho adotará a premissa de que o art. 43 do CTN não impediria em princípio essa tributação.

Contudo, não basta que haja a possibilidade de tributação para que possa havê-la efetivamente: é preciso que o legislador tenha selecionado um ou outro caso como hipótese de incidência do tributo. Como adverte Luís Eduardo Schoueri, escolhidos os fenômenos indicativos de capacidade contributiva, incumbe ao legislador ordinário, dentro de sua competência, “escolher (...) as hipóteses que darão azo à tributação”[10]. Nesse sentido, explica o professor que o legislador não necessariamente exaure a competência que lhe é outorgada pela Constituição Federal (ou, no presente caso, pela delimitação já realizada pelo

CTN), não sendo suficiente a existência de competência: deve haver a efetiva eleição, via lei, de determinado fenômeno como hipótese de incidência do tributo.

Frente à positivação de norma que institua dada incidência tributária, é preciso examiná-la para que se construa a regra matriz de incidência do tributo por ela estabelecido. A construção de uma “regra matriz de incidência tributária” é instrumento analítico que permite a dissecação da norma legal que estabelece uma dada incidência. Luís Eduardo Schoueri explica, nesse sentido, que a norma matriz de incidência estabelece uma dada hipótese e uma conseqüente relação jurídica que a se estabelecer a partir da materialização dessa hipótese[11]. Como instrumento que é, a regra matriz tributária não dá contornos perfeitos à incidência, mas permite ao intérprete a construção do sentido e alcance da norma jurídica.

Esclarece Paulo de Barros Carvalho[12], nesse sentido, que a norma tributária em sentido estrito define a incidência tributária. É por meio de norma dessa natureza que o legislador recorta do mundo fenomênico aqueles eventos que – transformados pela ação humana em fato jurídico – ensejarão a incidência do tributo. A dita “hipótese de incidência” do tributo, portanto, compõe o antecedente da norma jurídica. É sua realização que ditará a relação jurídica conseqüente, a se instaurar uma vez verificada a materialização do antecedente.

No antecedente normativo, encontrar-se-ão aqueles elementos que, como enuncia o art. 114 do CTN, são necessários e suficientes à ocorrência do fato gerador. Nesse polo da norma jurídica, estarão seus elementos materiais, temporais e espaciais. A norma jurídica deverá, portanto, estabelecer ao menos “o que” deverá ocorrer e “onde” e “quando” deverá ocorrer para que o intérprete possa, diante dos fenômenos materiais, subsumir determinado fato jurídico à hipótese abstrata de incidência tributária. Como esclarece Humberto Ávila[13], o conseqüente da norma jurídica apenas se materializará se concretizados todos os aspectos contidos no antecedente.

Ao presente estudo, interessam, sobretudo, os aspectos material e temporal da norma de incidência tributária. Considerando o teor da presente discussão, é relevante principalmente a determinação exata do critério material da norma, que, por sua vez, implicará seu elemento temporal. Com efeito, verificando-se, por exemplo, que o critério material consiste na simples existência de um crédito em favor da parte estrangeira, então o critério temporal estará definido – sendo ele o momento em que esse crédito passa a existir.

A fim de se analisar a norma jurídica e identificar com precisão seu elemento material, confira-se a redação integral do dispositivo que estabelece a incidência ora discutida:

Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Em uma primeira análise, são cinco os vocábulos que parecem descrever a hipótese de incidência do tributo: devem os rendimentos da prestação de serviços ser “pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos”. À luz do disposto no art. 43 do CTN, todos esses núcleos de significação devem ser interpretados sob a noção de disponibilidade: deve haver algo que torne, portanto, esses rendimentos disponíveis ao credor estrangeiro para que possa haver incidência do imposto. A construção do elemento material de incidência do IRRF, portanto, que exceder essa noção de disponibilidade deve ser imediatamente descartada.

Amparado em Gilberto de Ulhoa Canto, Alberto Xavier<sup>[14]</sup> consigna que a disponibilidade jurídica da renda não se confunde com a aquisição nem com a exigibilidade do direito à renda. De acordo com o autor, a disponibilidade da renda somente se verifica frente a um ato jurídico do devedor da renda, que a coloque à disposição de seu credor. Assim, na visão do autor, a simples existência de um direito do credor à contraprestação, adquirido por meio da própria prestação dos serviços para os quais fora contratado, não seria suficiente à

materialização da disponibilidade de que trata o art. 43 do CTN.

Com base nessa premissa, Alberto Xavier[15] conclui que os verbos “pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos” devem ser interpretados como ações do devedor. Somente os fatos que constituírem um *facere* desse devedor é que podem caracterizar a disponibilidade da renda – porque esta, como fixado pelo autor – somente surge mediante ato do devedor que a coloque à disposição do credor. Nesse sentido, Alberto Xavier[16] assim conclui:

O simples vencimento da obrigação de pagamento da renda, conquanto exprima o momento da exigibilidade do correspondente direito, não representa ainda “percepção” do rendimento ou aquisição da disponibilidade jurídica, pelo que a expressão “creditar” não se confunde com o momento do vencimento (...)

Em razão de somente ser passível de tributação a renda disponível e de essa disponibilidade depender, sempre, de um ato do devedor que assim a ponha, Alberto Xavier conclui, como se observa, que o vocábulo “crédito” não poderia significar o mero vencimento da obrigação. Seria necessário, assim, que se identificasse uma ação do devedor no sentido de “creditar” o rendimento ao credor para que pudesse haver cobrança do IRRF.

Não obstante, ao se analisar o que seria a disponibilidade a que se refere CTN em tópico acima, adotou-se a premissa de que a disponibilidade, em sua acepção jurídica, pode se referir a um título jurídico que ingressa no patrimônio do contribuinte. Em outra corrente de pensamento, essa disponibilidade pode se referir, também em sua acepção jurídica, à simples possibilidade de que o legislador ordinário eleja o regime de competência como regime de incidência do imposto sobre a renda.

Em ambos os cenários, a disponibilidade independeria de um ato do devedor para que o rendimento adquira essa característica. De acordo com Alexandre Evaristo Pinto[17], a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica ocorre quando todos os elementos

necessários à exigibilidade de um direito de crédito estão presentes, o que independe do efetivo pagamento pela fonte. Há, no entanto, dois fatores que merecem consideração nessa análise.

O primeiro fator é que a incidência do IRRF sobre rendimentos de não residentes se dá, única e exclusivamente, sob a linha da “renda-produto” de que trata o art. 43, inciso I, do CTN[18]. Sob essa perspectiva, o elemento “separação” da renda adquire maior relevância do que quando o imposto é cobrado sob a ótica da “renda-acrécimo”. O produto somente pode ser considerado enquanto tal se efetivamente separado de sua fonte; enquanto ainda a integra, não há produto, mas apenas valorização da própria fonte produtora. É diferente do caso do acréscimo, em relação ao qual a existência de um simples título jurídico já poderia caracterizar a disponibilidade. Assim, a comparação entre a hipótese de incidência do IRRF sobre valores devidos a não residentes e a hipótese de incidência do IRPJ sob regime de competência deve ser cercada de cautelas.

A segunda consideração diz respeito à possibilidade de gradação da disponibilidade, jurídica ou econômica, a que se refere o art. 43 do CTN. A própria existência de tão intensos debates acerca da existência de disponibilidade em determinado caso concreto é indicativa de que não se trata de conceito absoluto, mas de característica que admite níveis distintos de sua materialização.

Há renda imediatamente disponível e há renda cuja disponibilidade depende de fatores internos e externos ao negócio jurídico. O pagamento recebido em dinheiro, quando a obrigação do recebedor já foi cumprida, é renda imediatamente disponível. Nesse sentido, não se duvidaria que esse pagamento em dinheiro está *mais disponível* ao seu beneficiário do que o crédito eventualmente devido por esse beneficiário contra devedor insolvente.

O crédito devido contra devedor insolvente integra o patrimônio do credor e, sob essa perspectiva, lhe está disponível. O credor pode, por exemplo, ceder o crédito a outro

interessado ou, mesmo, remiti-lo. Em ambos os casos, valer-se-á de sua faculdade de dispor do crédito.

Uma segunda perspectiva, provavelmente mais acertada, verá nesse crédito ao menos uma mitigação da disponibilidade. Embora o credor possa cedê-lo a outro interessado, dificilmente recuperará seu valor integral; ainda, dificilmente se poderia argumentar seriamente que a existência de uma faculdade do credor de remitir o crédito lhe representaria renda, na medida em que a faculdade de nada receber não é, propriamente, evidência de que existe ali uma possibilidade real de seu recebimento.

O exemplo é útil porque o art. 11 da Lei 9.430/1996 permite inclusive que o credor pare de computar, na base de cálculo do IRPJ, os encargos financeiros incidentes sobre crédito incorridos após dois meses de seu vencimento. No caso, a lei estabelece uma presunção de que não há verdadeira disponibilidade sobre juros incidentes sobre crédito em relação ao qual há evidência suficiente de que será efetivamente pago. Assim, embora o credor tenha título jurídico legítimo ao recebimento desses valores, a lei presume que a disponibilidade, no caso, é mitigada em razão da conduta do devedor. O art. 9º da mesma lei permite também a dedução de “perdas” no recebimento de créditos, as quais são determinadas de acordo com determinados marcos legais que, nos termos da lei, permitem a presunção de que a disponibilidade sobre esses valores se reduz.

Esses dispositivos legais evidenciam que a disponibilidade não é conceito absoluto e que admite gradações. Situações que evidenciem mitigações da disponibilidade podem e devem ser tratadas de forma diferenciada pelo legislador. Assim, pode-se identificar no art. 43 do CTN uma norma que proíbe que o legislador eleja, como hipótese de incidência do imposto de renda, renda que não esteja disponível. Mas, sob a perspectiva trazida acima, também se pode identificar norma que determina ao legislador que ajuste a incidência tributária aos distintos graus de disponibilidade que podem ser identificados diante de uma dada situação concreta.

A necessidade de se graduar a incidência do imposto de renda de acordo com os níveis de disponibilidade identificados forma uma diretriz que orienta a interpretação das normas jurídicas que estabelecem as hipóteses de incidência do IRRF.

Com essa linha de raciocínio, é possível compreender a escolha legislativa no sentido de fazer incidir o IRRF apenas quando o tomador do serviço ativamente disponibiliza os valores ao credor. Nessa relação, antes de uma postura ativa do devedor, há dois fatores mitigadores da disponibilidade do rendimento a ser auferido pelo credor.

Em primeiro lugar, há as naturais dificuldades intrínsecas ao processo de cobrança do débito pelo devedor estrangeiro, que se estendem desde fatores linguísticos até óbices impostos pela própria legislação processual. Veja-se que o art. 83 da Lei 13.105/2015 exige que o autor de ação judicial que não resida no Brasil deve prestar caução suficiente ao pagamento das custas e dos honorários do advogado da parte contrária. Além de impor condição onerosa ao residente no exterior para que proceda à cobrança judicial de seus créditos no Brasil, o dispositivo é evidência da própria dificuldade de se cobrar dívidas num plano internacional. Ao exigir que a parte estrangeira apresente garantias do cumprimento de suas eventuais obrigações advindas do processo, o dispositivo demonstra a existência de dificuldades nessa cobrança. Caso a cobrança internacional de débitos fosse tarefa simples, não haveria razão para exigência da caução.

Em segundo lugar, a legislação do imposto de renda brasileiro não contém outras salvaguardas para que a parte estrangeira recupere o tributo eventualmente pago se não chegar nem mesmo a receber o rendimento sobre o qual incide. Ao contrário do que ocorre com as pessoas jurídicas brasileiras, o credor estrangeiro não pode, posteriormente, deduzir da base de cálculo do imposto por ele devido os valores inadimplidos pelo devedor. Assim, se o legislador resguarda o residente no Brasil da tributação sobre valores inadimplidos, não há razão para se supor que não faria o mesmo com relação ao não residente no país.

Esses dois fatores, como já dito, mitigam a disponibilidade do rendimento auferido por não residente no país. Por essa razão, nada mais lógico do que o estabelecimento de um “regime de caixa” aplicável aos residentes, centrado, sobretudo, na existência de uma postura ativa do devedor que torne o rendimento disponível à parte estrangeira.

Tem razão Alberto Xavier quando afirma que a legislação exige uma conduta ativa do devedor para que haja incidência do IRRF sobre os rendimentos do não residente. Apesar de poder não haver correlação necessária entre um *ato de disponibilizar* do devedor e a disponibilidade exigida pelo art. 43 do CTN, o referido art. 7º exige, sim, a postura ativa do devedor. Por sua clareza, vale transcrever a lição de Gilberto de Ulhoa Canto<sup>[19]</sup>, trazida por Alberto Xavier<sup>[20]</sup>:

A forma verbal utilizada pelo legislador não deixa qualquer dúvida quanto a só ser obrigatória a retenção do imposto pela fonte quando esta agir por uma das maneiras pelas quais a lei prevê a exteriorização do fato gerador, na espécie: pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento. Trata-se de forma verbal ativa, que pressupõe um facere por parte da fonte, e que de maneira alguma se coaduna com a interpretação adotada pela instância ministerial, que equipara a palavra crédito, com o sentido de lançamento contábil a favor do titular da conta, à mesma palavra com o significado de direito ao recebimento de uma prestação em dinheiro ou a este redutível. A exigibilidade de um pagamento, tão logo ocorra o fato dele determinante, segundo a relação contratual que lhe dá origem – como o vencimento de prazo – independe de qualquer atuação da fonte. Ora, para fins de retenção do imposto, quis a lei que a obrigação respectiva só surgisse em razão de atividade específica da fonte pagadora, de ato positivo seu, qual seja: o creditar, o pagar, o empregar, o remeter ou o entregar o rendimento. Quisesse a lei que o fato gerador da obrigação tributária em causa surgisse com o só vencimento do prazo contratual, tê-lo-ia dito, sem dúvida, de forma clara, sem condicionar a ocorrência do fato gerador a um ato positivo, um facere da fonte pagadora do rendimento, como a forma verbal utilizada demonstra. Portanto, é inviável a inteligência dada à palavra crédito para compreender tanto o registro contábil

como o direito de haver prestação contratual, pois a lei fala em creditar e não em crédito; e, se o substantivo poderia ter o duplo sentido, o verbo não pode. [ ... ] Em realidade, ainda que fosse lexicamente possível – que não é – atribuir-se ao verbo creditar significado igual ao de vencimento da obrigação ou de surgimento do crédito pelo decurso do prazo contratual, ficariam vazios de conteúdo os demais verbos consignados no dispositivo legal em tela, quais sejam: pagar, remeter, empregar e entregar. Guardada a ordem cronológica em que tais fatos ocorrem, é de toda evidência que a ação decorrente de qualquer dos quatro verbos acima enumerados só terá lugar depois de vencida a dívida, ou seja, depois do decurso do prazo contratual. Assim, alçado o vencimento da dívida à categoria de fato gerador da obrigação tributária respectiva, jamais se dará a hipótese de qualquer dos atos de pagar, remeter, empregar ou entregar o rendimento poder constituir exteriorização do fato gerador (como quer a lei) da obrigação tributária respectiva, porque o vencimento do débito lhes antecederá sempre.

Transcreve-se a lição do autor em sua inteireza para que se tenha clara a existência de duas distintas linhas de raciocínio por ele encampadas – sendo ambas distintas daquela trazida por Alberto Xavier.

A primeira linha de raciocínio consiste em uma análise gramatical do dispositivo, que, embora não fosse o art. 7º da Lei 9.779/99, continha idêntica redação naquilo que nos interessa neste estudo. Aduz o autor que os termos empregados pelo legislador constituem verbos e que esses verbos demandam um sujeito – *i.e.*, um devedor que ativamente, pague, credite, entregue, empregue ou remeta os recursos devidos a título de contraprestação. Considerando que os verbos exigem a existência de uma pessoa – *i.e.*, um devedor – que pratique uma das condutas enumeradas, não haveria possibilidade de um fenômeno despersonalizado, como seria o caso do simples vencimento da dívida, caracterizasse a hipótese de incidência do imposto.

Embora a interpretação literal não seja capaz de em si mesma esgotar o sentido e o alcance

da norma jurídica, ela revela, no caso, uma opção legislativa clara pela fixação do elemento material de incidência do tributo na realização de uma conduta ativa pelo devedor. Como explica o próprio Ulhoa Canto, o legislador poderia ter se valido de outras palavras ou expressões que independessem de uma conduta do devedor, mas assim não escolheu fazer. Poderia ter dito que o vencimento da dívida materializa hipótese de incidência do tributo, mas não o fez.

A literalidade da norma se adequa, nesse sentido, a uma interpretação sistemática e contextual. Se o legislador elegeu cinco verbos apenas sutilmente distintos para delimitar a hipótese de incidência do tributo, quando apenas um já poderia ser suficiente para abarcar a maioria dos casos abrangidos pelo dispositivo, então não se pode sustentar que deixou de prever expressamente a hipótese de inadimplência por descuido. Ora, poderia ele ter dito simplesmente que o pagamento ou vencimento da dívida já representariam hipótese de incidência do tributo, mas optou por mencionar apenas condutas ativas e não ocorrências despersonalizadas como fato gerador do tributo. Isso se conecta com a segunda linha de raciocínio trazida por Gilberto de Ulhoa Canto.

Na segunda parte de seu argumento, aduz o autor que, acaso se entendesse que “crédito” representaria o simples vencimento da obrigação, os demais verbos empregados pelo dispositivo seriam tornados letra morta. Logicamente, o vencimento da dívida ocorreria antes do pagamento, emprego, entrega ou remessa, de modo que, sendo o vencimento o fato gerador da obrigação tributária, desnecessário seria se falar em pagamento, emprego, entrega ou remessa.

Escapa, porém, a essa linha de raciocínio, a possibilidade de que o pagamento, emprego, entrega ou remessa ocorram antes do vencimento da obrigação. Com efeito, poder-se-ia argumentar que os demais verbos trazidos pelo dispositivo seriam aplicáveis, por exemplo, nos casos em que o pagamento é adiantado ao prestador de serviço estrangeiro – quando ainda não há obrigação vencida.

A verificação de que essa possibilidade foi tratada pela norma, porém, é mais uma evidência de que não houve um descuido legislativo a ser corrigido pelo intérprete. Se o legislador se debruçou sobre o tema com tanto detalhamento, não há razão para se supor que o emprego do vocábulo “crédito”, em detrimento de vencimento, se deu por descuido.

Essa leitura se alinha ao quanto exposto acima no sentido de que houve uma escolha legislativa no sentido de apenas fazer incidir o tributo quando há disponibilidade clara – e não mais mitigada – para o credor estrangeiro. Todos os vocábulos empregados pelo legislador denotam um *ato de disponibilizar* pelo devedor em benefício do credor. O simples vencimento da dívida – enquanto fato despersonalizado – não é capaz de dar origem ao nascimento da obrigação tributária.

## **5. O REsp 1.864.227/SP - Análise parcial da questão e não enfrentamento da exigência de um *ato de disponibilização***

Antes de se passar à análise do acórdão proferido quando do julgamento do REsp 1.864.227/SP, esclarece-se que ele trata de pagamentos de *royalties* e não de contraprestação por serviços. Contudo, os dispositivos que estabelecem a incidência tributária nos dois casos são muito similares e trazem os mesmos verbos definidores dessa incidência. Veja-se:

### **Royalties - Art. 3º da Medida Provisória 2.159-70/2001:**

Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias **pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas** ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de *royalties*, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

### **Serviços - Art. 7º da Lei 9.779/1999**

Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os da prestação de serviços, **pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos** a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Considerando a identidade entre os verbos trazidos pelos dois dispositivos, a análise apresentada acima se lhes aplica indistintamente.

Esclarecida essa questão inicial, veja-se a ementa do acórdão ora analisado:

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.

(REsp n. 1.864.227/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 18/8/2020, DJe de 25/8/2020.)

Como se observa, no caso, a remetente dos recursos recolheu o IRRF quando os valores em questão se tornaram devidos ou quando da efetiva remessa, nos casos em que isto ocorreu antes do vencimento da obrigação. A RFB entendeu – contrariamente ao próprio conteúdo da SC 153/17 – que o IRRF deveria ser recolhido quando do registro da obrigação de pagamento na contabilidade da entidade devedora.

O STJ concluiu que, “adotando-se a compreensão do próprio Fisco Federal, é necessário o provimento do Recurso Especial”, porque “os lançamentos contábeis foram anteriores ao vencimento das obrigações, de modo que estas ainda não eram, na época dos registros, exigíveis”. Para alcançar essa conclusão, estabeleceu-se que a disponibilidade econômica de que trata o art. 43 do CTN corresponde ao “recebimento efetivo” da renda e a disponibilidade jurídica mencionada no mesmo dispositivo corresponde ao “crédito de valores dos quais o contribuinte possa dispor como titular de um título jurídico”. Com base nessas definições, a Corte concluiu que quatro dos vocábulos empregados pelo 7º da Lei 9.779/99 (pagamento, entrega, emprego, remessa) se refeririam à disponibilidade econômica, enquanto o outro vocábulo (crédito) se referiria à disponibilidade jurídica. Nesse sentido, o “crédito” representaria a disponibilização do rendimento ao beneficiário sob a perspectiva jurídica da

disponibilidade de que trata o art. 43 do CTN.

O voto vencedor do REsp 1.864.227/SP sugere, portanto, que o “crédito” a que se refere o art. 7º da Lei 9.779/99 consiste no surgimento de um “crédito” em favor do credor estrangeiro, o que, em regra, corresponde ao momento em que a dívida da entidade brasileira é considerada vencida.

O caso concreto analisado pelo STJ à ocasião envolvia situação em que o contribuinte havia adotado esse mesmo posicionamento, sendo, ainda assim, questionado pelo fisco. Em vista disso, a questão não foi colocada diante do tribunal em toda sua inteireza, de modo que não se analisou se o “crédito” a que se refere o dispositivo corresponderia, por exemplo, a uma transferência bancária.

Dessa forma, permanece – ao menos parcialmente – em aberto a questão quanto ao momento de incidência do IRRF sobre contraprestações devidas a residentes ou domiciliados no exterior, que, embora vencidas, não tenham ainda sido quitadas.

A crítica central que se tece à decisão tomada é que ela adota como premissa implícita que o art. 43 do CTN estabelece a incidência do imposto de renda. Na decisão, afirma-se que:

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. (...)

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.

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.

Como se observa, a decisão constata que o art. 43 do CTN exige a existência de uma disponibilidade jurídica ou econômica da renda para que possa ser ela tributável e, verificando que, com o vencimento da obrigação, há disponibilidade jurídica da renda a ela relacionada, conclui que nesse momento já poderia haver a incidência do IRRF. A consequência da adoção dessa premissa é que, quando a decisão analisa o art. 3º da Medida Provisória 2.159-70/2001, já o faz procurando qual dos verbos por ela empregados cuida da hipótese de disponibilidade jurídica – o que não necessariamente ocorre.

Em tópico acima, já se discutiu a existência ou não de disponibilidade jurídica de renda relacionada a contraprestação vencida. Viu-se que se poderia, segundo duas correntes doutrinárias, considerar essa renda disponível juridicamente, embora de forma mitigada. Contudo, a simples disponibilidade da renda não autoriza a incidência do imposto: é necessário que lei ordinária estabeleça a incidência no caso específico. Como explica Ramon Tomazela Santos<sup>[21]</sup>, o art. 43 do CTN se limita a detalhar a competência tributária da União, delimitando o campo em que lei ordinária por ela editada pode selecionar fatos tributáveis. De acordo com o autor “não basta haver a disponibilidade econômica ou jurídica de renda para que seja mandatário o pagamento do imposto de renda”.

Essa asserção é facilmente verificável na medida em que o dispositivo sequer estabelece a alíquota ou a base de cálculo do imposto. Sem a indicação do critério quantitativo da regra-matriz de incidência, não se está diante de norma que estabeleça essa incidência. Na verdade, o dispositivo apenas delimita genericamente a competência tributária federal, sem determinar a incidência do imposto – o que fica a cargo da legislação ordinária. A União pode, inclusive, optar pelo não exercício dessa competência, deixando determinados fatos da vida fora do campo de incidência do imposto de renda.

Assim, a incidência do imposto deve ser verificada na legislação ordinária e não no próprio art. 43 do CTN. Em resumo, pode haver disponibilidade jurídica sem que haja incidência do IRRF. O art. 7º da Lei 9.779/1999 não pode ser analisado de modo a se buscar, nele,

comando para tributação das disponibilidades jurídicas.

Como consequência da adoção dessa equivocada premissa, ignorou-se a possibilidade de o art. 3º da Medida Provisória 2.159-70/2001 não estabelecer hipótese de incidência do imposto sobre a simples disponibilidade jurídica – que é precisamente o que ocorre.

Nesse sentido, o acórdão não se debruçou sobre a redação do dispositivo para identificar que todos os verbos por ele empregados referem-se a condutas e não a fatos despersonalizados. É fato que essa distinção não era relevante para solução daquele caso concreto, porque o contribuinte havia oferecido à tributação os valores meramente vencidos; no entanto, demanda-se cautela quando da aplicação desse precedente a casos distintos.

## **6. Conclusões**

No segundo capítulo deste trabalho, verificou-se que o art. 43 do CTN encampou as teorias da “renda-produto” e da “renda-acrécimo”. Há divergências doutrinárias quanto à necessidade de verificação de um acréscimo patrimonial para incidência do imposto; no entanto, no caso do contribuinte residente no exterior, a legislação prevê a incidência do imposto de forma isolada, sem que haja verificação da existência de um acréscimo patrimonial sob a ótica desse contribuinte. Embora haja questionamentos quanto a essa possibilidade, o presente artigo não se dedica a essa discussão porque seu tema central pressupõe essa possibilidade, ainda que hipoteticamente.

O terceiro capítulo do trabalho se dedica à discussão a respeito da exigência de uma disponibilidade econômica ou jurídica sobre a renda para que o tributo possa incidir. Concluiu-se que a contraprestação vencida pode caracterizar a disponibilidade jurídica de que trata o art. 43 do CTN, segundo certas correntes doutrinárias, de modo que se adotou a premissa de que não haveria óbice, a nível do CTN, à incidência do imposto no caso.

O quarto capítulo analisou o art. 7º da Lei 9.779/1999, que regula a incidência do IRRF sobre

as contraprestações devidas a residentes no exterior pela prestação de serviços. A conclusão alcançada foi de que o imposto somente incide quando há uma conduta ativa do devedor no sentido de adimplir com sua obrigação. Considerando que o dispositivo emprega verbos que exigem um sujeito “pessoal”, não há espaço para que o mero vencimento da obrigação do devedor dê azo à incidência do imposto.

Por fim, o quinto capítulo descreve a decisão proferida no REsp 1.864.227/SP e verifica que, no acórdão, considerou-se que a simples existência de uma disponibilidade jurídica sobre o rendimento seria suficiente para incidência do IRRF. No entanto, viu-se que o art. 43 do CTN não é norma que estabelece incidência tributária, mas norma que apenas delimita a competência da União. Sendo assim, a simples verificação da disponibilidade jurídica não é suficiente para incidência do tributo, devendo-se verificar a hipótese de incidência prevista pela legislação ordinária. Nesse sentido, como já visto, o simples vencimento da dívida (e, portanto, o surgimento de uma disponibilidade jurídica) não se subsume às hipóteses tratadas pelo art. 7º da Lei 9.779/1999, de forma que não enseja a incidência do IRRF.

### **Referências bibliográficas**

ÁVILA, Humberto. Regra-matriz versus princípios. SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

Carrazza, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 24ª ed, 2012.

LEMKE, Gisele. O aspecto material da hipótese de incidência do imposto de renda da pessoa jurídica na Constituição e no Código Tributário Nacional. Dissertação (Mestrado em Direito) –

Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 1997.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2011, 20ª ed.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A incógnita da disponibilidade econômica da renda: novos atropelos da definição de disponibilidade. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 38, dez. 2017.

PINTO, Alexandre Evaristo. Exame crítico da tributação dos serviços prestados por não residentes pelo Imposto de Renda Retido na Fonte. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n. 30. São Paulo: Dialética.

POLIZELLI, Víctor Borges. O princípio da realização da renda e sua aplicação no imposto de renda das pessoas jurídicas. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009.

SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coords.). São Paulo: Editora IBDT.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2018.

SCHOUERI, Luis Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. *Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

---

[1] Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo (2018). Mestrando em Direito pela Pontifícia

Universidade Católica de São Paulo (2022-2024).

[2] SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: FERRAZ, Roberto (org.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005, 339.

[3] MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. Rio de Janeiro: Forense, 2011, 20ª ed. p. 204.

[4] LEMKE, Gisele. O aspecto material da hipótese de incidência do imposto de renda da pessoa jurídica na Constituição e no Código Tributário Nacional. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Paraná. Curitiba, p. 14, 1997.

[5] CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 741.

[6] SCHOUERI, Luis Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, p. 247.

[7] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A incógnita da disponibilidade econômica da renda: novos atropelos da definição de disponibilidade. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 38, dez. 2017. Disponível em:  
<https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/12/Ricardo-Mariz-de-Oliveira.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2023

[8] *Ibidem*.

[9] POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda e sua aplicação no imposto de renda das pessoas jurídicas. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 111, 2009.

[10] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 741.

[11] *Ibidem*, p. 951.

[12] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 24<sup>a</sup> ed, 2012, p. 298.

[13] ÁVILA, Humberto. Regra-matriz versus princípios. SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 77.

[14] XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 442.

[15] *Ibidem*.

[16] *Ibidem*.

[17] PINTO, Alexandre Evaristo. Exame crítico da tributação dos serviços prestados por não residentes pelo Imposto de Renda Retido na Fonte. In: Revista Direito Tributário Atual, n. 30. São Paulo: Dialética, 2014, p. 91.

[18] SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coords.). São Paulo: Editora IBDT, 2019.

[19] CANTO, Gilberto de Ulhôa. Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 376.

[20] *Op. Cit.*

[21] *Op. Cit.*