



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10660.723560/2011-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.099 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de novembro de 2020  
**Recorrente** EXATA CONTABILIDADE EMPRESARIAL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 16/12/2008

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DISSIMULAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO.**

Não existe dilema entre a data em que a fiscalização deve levar à tributação as receitas auferidas.

Dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo, em prejuízo à Fazenda Pública. Não existem créditos de retenção de PIS-Pasep/COFINS referentes à Nota Fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

**Relatório**



a 2007. No Termo de Verificação Fiscal - TVF anexo a esses autos de infração, a fiscalização assevera que identificou, dentre outras infrações, receitas omitidas de tributação, referentes aos anos 2005 a 2007, sem emissão de nota fiscal, sendo que a empresa teria emitido a nota fiscal 000064, em 20/11/2008, para lastrear referidas receitas, mas já não estava acobertada pela espontaneidade (TVF, f. 191 a 222 destes autos). A fiscalização acusa a contribuinte de tentar ludibriar a ação do fisco ao fazer crer que os valores teriam a natureza de empréstimos.

Consta que a autuada apresentou impugnação parcial junto à Delegacia de Julgamento em Juiz de Fora. A 2ª Turma de Julgamento teria corroborado o entendimento da fiscalização quanto à nota fiscal n.º 000064. Inconformada com a decisão, a interessada apresentou Recurso Voluntário ao Carf.

A conclusão do parecer que embasa o presente Despacho Decisório é a seguinte:

Da análise dos documentos que instruem os autos, especialmente, o Termo de Verificação Fiscal, emitido por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 06.1.0600-2009-00938-1, (fls. 191 a 222), constata-se que não existem créditos de retenção de PIS- Pasep/COFINS, haja vista que a NF 64 foi emitida para dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, em prejuízo à Fazenda Pública, nos termos do § único do artigo 116 da Lei n.º 5.172/66 - CTN, c/c Artigo n.º 283 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99).

Irresignada, a contribuinte encaminhou a manifestação de inconformidade de f. 275 a 281, na qual alega, em síntese, que:

Muito embora já exista um pronunciamento da DRJ sobre a questão, a interessada não pode deixar de aproveitar a oportunidade para manifestar sua inconformidade quanto à acusação de que teria havido tentativa de fraude na emissão da nota fiscal 64, o que faz na esperança de que o assunto seja revisto e restabelecida a verdade.

Vejamos passo a passo como ocorreram os fatos.

Havia contrato com a empresa Moka Trading Ltda. (mudou de razão social para QUALY MARCAS COM. E EXP. DE CEREAIS LTDA) para instrução e acompanhamento do processo administrativo n.º 13647.000107/99-90, no qual a interessada constava como uma das contratadas.

Oferecendo o contrato como garantia, a interessada contraiu empréstimo a juros com a empresa Minas Export Ltda., interligada da contratante.

As remessas de numerário ocorreram regularmente no período compreendido entre 01/05/2005 a 25/07/2007, sempre através de transferências bancárias para a conta corrente de titularidade do sócio da interessada.

Com enorme surpresa, uma vez que tudo havia acontecido através de depósitos bancários facilmente identificáveis, recebeu da empresa Minas Exporte Ltda a informação de que, imprudentemente, não havia contabilizado as remessas de numerário e apropriado os juros combinados, tendo optado por informar à fiscalização não ter realizado qualquer tipo de operação com a interessada.

E as surpresas não pararam de acontecer uma vez que a fiscalização optou, apesar de todas as evidências em contrário, por acolher sem qualquer investigação a informação recebida, aproveitando a possibilidade para atingir o seu verdadeiro objetivo que sempre foi o de causar o maior dano possível à fiscalizada.

Na mesma época, a empresa contratante já manifestava seu desconforto com os rumos do processo administrativo objeto do contrato de prestação de serviços e decidiu por sua rescisão pagando os honorários já incorridos até aquele momento.

O distrato faz parte desse processo (f. 504) e dele consta expressamente que o pagamento devido à interessada ocorreria por encontro de contas, o que implica na admissão de que ocorreram de fato as remessas de numerário negadas por sua interligada.

Em seguida a contratante solicitou a emissão da nota fiscal de número 64, pelo exato valor do numerário enviado, para regularização de sua contabilidade e encerramento do contrato.

A interessada tratou imediatamente de refazer sua contabilidade enviando novos livros para exame da fiscalização.

Portanto, não houve qualquer intenção de ludibriar a fiscalização tentando ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e o que de fato ocorreu foi a recusa do fisco, por razões de oportunidade e conveniência, em reconhecer a ocorrência do fato gerador na data da emissão da nota fiscal número 64.

No Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização determinou o critério de reconhecimento de receita que iria adotar na lavratura dos autos de infração, citando o parágrafo 3º do art. 9º da Resolução CFC número 750, os arts. 43, 114 e 116, inciso I do CTN e os acórdãos 101-95152 e 101-94462 do Conselho de Contribuintes, define que “as receitas consideram-se realizadas nas transações com terceiros quando estes efetuarem os pagamento”.

Assim sendo, a tributação das receitas discriminadas a seguir, no lançamento efetivado pela fiscalização, ocorreu nas datas do efetivo recebimento dos honorários pagos antecipadamente e não na data da emissão da nota fiscal correspondente.

Data	Valor	Data	Valor
01/05/2005	35.000,00	16/08/2006	30.000,00
01/06/2005	35.000,00	12/09/2006	30.000,00
04/07/2005	20.000,00	10/10/2006	30.000,00
04/07/2005	15.000,00	10/11/2006	30.000,00
10/08/2005	9.800,00	11/12/2006	30.000,00
10/08/2005	7.058,60	16/01/2007	25.000,00
05/09/2005	25.000,00	12/02/2007	25.000,00
05/10/2005	25.000,00	05/04/2007	25.000,00
24/11/2005	25.000,00	04/05/2007	9.000,00
20/01/2006	50.000,00	04/05/2007	6.000,00
30/03/2006	50.000,00	04/06/2007	15.000,00
26/05/2006	50.000,00	27/07/2007	8.500,00
03/07/2006	50.000,00	25/07/2007	6.500,00
			<b>666.858,60</b>

Para quitar essas antecipações foi emitida a nota fiscal número 64, em 28/11/2008, no valor de R\$ 710.557,91, que após dedução das retenções de IRRF, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, totalizaram R\$ 666.858,60, que corresponde aos exato somatório dos valores recebidos antecipadamente.

Não obstante, o critério adotado para reconhecimento das receitas citado acima não foi aplicado uniformemente em todo o procedimento de lançamento. Assim é que a tributação das receitas discriminadas a seguir, no lançamento efetivado pela fiscalização, ocorreu nas datas da emissão das notas fiscais e não nas datas do efetivo recebimento dos honorários pagos antecipadamente.

Datas dos adiantamentos	Valor adiantado	Nota fiscal emitida	Data da nota fiscal	Valor da nota fiscal
23/08/2004	55.000,00	54	29/03/2005	37.000,00
17/09/2004	55.000,00	57	25/06/2005	303.000,00
25/10/2004	55.000,00	Soma		340.000,00
01/12/2004	35.000,00			
30/12/2004	35.000,00			
31/01/2005	35.000,00			
07/03/2005	35.000,00			
01/04/2005	35.000,00			
Soma	340.000,00			

As notas fiscais em questão foram tributadas no item 003 da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal à título de receitas da atividade - receita bruta mensal sobre a prestação de serviços.

Portanto, fica suficientemente comprovado que a fiscalização utilizou critérios opostos para o reconhecimento da receita ao longo do período alcançado pela autuação.

Em recente acórdão já publicado no site do Carf - Acórdão 1101-000996 - 1ª Câmara/1ª Turma ordinária, quanto aos valores recebidos antecipadamente no período entre 01/05/2005 e 25/07/2007, encontra-se manifestação afirmando “que, a emissão da nota fiscal 64 não poderia justificar o reconhecimento da receita em 20/11/2008, mas sim, que a receita fosse reconhecida no resultado da pessoa jurídica no momento em que fosse recebida, no caso, no momento em que houve o depósito e a disponibilização econômica e jurídica da renda, conforme preceitua o art. 114 e 116 do CTN”.

Portanto, a discordância limita-se à determinação do momento em que se considera ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, aceita a vinculação da nota fiscal 64 aos pagamentos antecipados tributados nas datas dos efetivos pagamentos.

Assim sendo, mostra-se totalmente improcedente a alegação trazida pelo Despacho Decisório ora contestado de que a nota fiscal 64 foi emitida apenas para dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, em prejuízo à Fazenda Pública, razão pela qual deveriam ser desconsiderados os créditos de retenção de PIS/Pasep/Cofins pertinentes à mesma.

Em 20 de junho de 2018, através do **Acórdão n.º 07-44.973**, a 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Florianópolis/SC, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 16 de julho de 2018, às e-folhas 307.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 25 de julho de 2018, conforme envelope de postagem juntado às e-folhas 317, de e-folhas 308 à 316.

Foi alegado:

#### RAZÕES E FUNDAMENTOS LEGAIS

O Parecer que instrui o Despacho Decisório vincula suas razões de decidir aos fatos ocorridos no processo administrativo 10660.0001639/2009-39, onde a autoridade fiscal analisou as circunstâncias que cercaram a emissão da NF 64, emitida em 20/11/2008.

No âmbito do processo citado acima, em acórdão já publicado no site do CARF - Acórdão 1101-000996 - Ia Câmara / Ia turma Ordinária, quanto aos valores recebidos antecipadamente no período entre 01/05/2005 e 25/07/2007, encontra-se manifestação afirmando “que, a emissão da nota fiscal 64 não poderia justificar o reconhecimento da receita em 20/11/2008, mas sim, que a receita fosse reconhecida no resultado da pessoa jurídica no momento em que fosse recebida, no caso, no momento em que houve o depósito e a disponibilização econômica e jurídica da renda, conforme preceitua o art. 114 e 116 do CTN”.

Surgem então dois fatos distintos: a) o momento em que ocorreu o fato gerador da obrigação tributária discutido em processo administrativo próprio; b) o cumprimento da obrigação contratual de emissão da nota fiscal destinada ao tomador dos serviços.

Conclui-se então que a discordância se limita à determinação do momento em que se considera ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, sendo aceita a vinculação da nota fiscal 64 aos pagamentos antecipados.

A leitura do voto que instruiu o acórdão da DRJ/FNS ora recorrido demonstra claramente ser este o entendimento que foi adotado pelo relator.

Assim sendo, mostra-se totalmente improcedente a alegação trazida pelo Despacho Decisório de que a NF 64 foi emitida apenas para dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, em prejuízo à Fazenda Pública, razão pela qual deveriam ser desconsiderados os créditos de retenção de PIS-PASEP/COFINS pertinentes à mesma.

Porém, não se sustentado a fundamentação dada ao lançamento pelo Despacho Decisório, a Autoridade Julgadora modifica o critério adotado pela Autoridade Administrativa Lançadora passando a sustentar a exigência que se fez em nova argumentação, alegando agora que legitimidade para pleitear a restituição seria do destinatário da NF e tomador dos serviços.

Atropelando sua função de julgar com objetividade e isenção os fatos do processo, os Ilustres Julgadores de Primeira Instância tentam corrigir o lapso observado procurando dar nova motivação a autuação de forma a sustentá-la, e assim usurpando as funções da Autoridade Administrativa Lançadora.

Entretanto, o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN consagra o princípio da inalterabilidade do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo.

Não bastasse a sua evidente nulidade, a inovação trazida pelo acórdão recorrido não tem nenhum lastro na legislação pertinente aos fatos descritos nos autos.

Independentemente do entendimento da fiscalização sobre a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, existia a obrigação contratual de emissão da nota fiscal para quitação dos adiantamentos de numerário realizados pelo tomador dos serviços.

Vejamos então o que dispõe a legislação quanto emissão da nota fiscal de prestação de serviços.

As importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na Fonte, que deve ser retido no

momento da emissão da nota fiscal (Fundamento Legal: art. 647 do RIR/99 e art. 6º da Lei n.º 9.064/95).

Com o advento da Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003, a qual regulou entre outras matérias, a instituição da retenção de tributos e contribuições federais, passou-se a exigir o recolhimento antecipado do PIS, COFINS, e CSLL, os quais deverão ser retidos diretamente pelo tomador dos serviços, no momento da emissão da nota fiscal pelo prestador dos serviços.

A fim de promover instruções adicionais das novas regras do pagamento dos tributos, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa n.º 381 de 30 de dezembro de 2003.

Tais retenções das contribuições sociais deverão ocorrer sem prejuízo da retenção para o Imposto de Renda na Fonte das Pessoas Jurídicas, sujeitas as alíquotas específicas previstas na legislação do Imposto de Renda (RIR/99).

Os valores do imposto e das contribuições retidos serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, devendo estes valores ser compensados com os tributos e contribuições de mesma espécie, devidos relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.

Portanto, quando há retenção na fonte, a responsabilidade pela retenção e pagamento de uma parcela dos tributos passa para o tomador do serviço. A retenção especificada no momento da emissão da nota fiscal é deduzida do seu valor bruto. O valor que resta, após deduzidas as retenções, é o valor líquido a ser recebido pelo serviço. A parcela de impostos e contribuições que não for retida na fonte deverá ser paga pelo prestador do serviço. Em outras palavras, se não houver nenhuma retenção na fonte, o prestador do serviço continuará responsável pelo pagamento integral dos tributos da nota.

Não fica nenhuma dúvida de que o ônus dos tributos e contribuições retidos na nota fiscal de prestação de serviços recai exclusivamente sobre o prestador de serviços, cabendo ao tomador dos serviços apenas a responsabilidade pela sua retenção e respectivo recolhimento.

Desta forma as contribuições retidas na pessoa jurídica prestadora do serviço, assumem características de um direito a ser compensável, e assim deve ser classificado no Ativo Circulante como Tributos a Recuperar.

Na pessoa jurídica tomadora do serviço, que tem a obrigatoriedade de reter e recolher as contribuições devidas sobre o valor do serviço a ser pago, as retenções serão tratadas como uma obrigação, e assim será classificado no Passivo Circulante como Tributos a Recolher. Base Legal: Artigos 30, 31, 32, 34 a 36, da Lei 10.833/2003; artigo 526 e parágrafo único do RIR/99.

Assim sendo, a nota fiscal número 64, objeto do questionamento, foi emitida em 28/11/2008, no valor de R\$ 710.557,91, com retenção de impostos e contribuições (IRRF, CSLL, PIS/PASEP e COFINS) com o valor de R\$ 43.699,31, e com valor líquido de R\$ 666.858,60. O pagamento dos impostos e contribuições pelo destinatário da NF ocorreu em 16/12/2008.

A nota fiscal em questão não transitou por conta de resultado, não compondo a base de cálculo do lucro presumido apurado pela interessada, uma vez que os impostos e contribuições incidentes sobre a mesma foram exigidos por auto de infração através de processo administrativo próprio, no qual não foram compensados os tributos e contribuições retidos, conforme exigido pela legislação pertinente.

Em seguimento, os valores retidos foram utilizados no pagamento dos impostos e contribuições incidentes nos fatos geradores ocorridos após o mês da retenção, apurando-se um saldo remanescente de PIS/COFINS compensados na Dcomp não homologada pelo Despacho Decisório, em procedimento que demonstrou totalmente equivocado.

Por sua vez, equivocou-se também o acórdão recorrido, primeiramente porque a Autoridade Julgadora está absolutamente impedida de alterar o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, depois porque carece de fundamentação legal a sua pretensão de atribuir ao tomador dos serviços a legitimidade para pleitear a restituição dos valores retidos na nota fiscal emitida pelo prestador dos serviços.

### CONCLUSÃO

Por todos os fundamentos legais expostos acima, a interessada vem à presença dos Egrégios Conselheiros para solicitar o provimento do Recurso Voluntário ora interposto, cancelando-se a exigência tributária que se faz neste processo.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

#### **Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 16 de julho de 2018, às e-folhas 307.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 25 de julho de 2018, conforme envelope de postagem juntado às e-folhas 317.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

#### **Da Controvérsia.**

- A data em que a fiscalização deve levar à tributação as receitas auferidas: quando foram depositadas na conta do sócio da empresa, ou quando da emissão da nota fiscal n.º 64, em 20/11/2008.

Passa-se à análise.

**- Do pleito.**

O contribuinte acima identificado apresentou, via formulários, Pedido de Restituição de contribuições para o PIS/Pasep no valor de R\$ 4.036,66 e da COFINS no valor de R\$ 18.630,76, ambos retidos na fonte e sem passividade de dedução, nos termos da Instrução Normativa SRF n.º 459/2004 e Instrução Normativa RFB n.º 900/2008, legislação vigente à época.

Em complemento a sua petição, o interessado apresentou os DARFs recolhidos por QUALY MARCAS COM EXPORTAÇÃO DE CEREAIS LTDA, CNPJ: 23.591.589/0001-45, nos valores de:

- R\$ 33.040,95 (código de receita 5952); e
- R\$ 11.248,24 (código de receita 1708).

Ainda que os DARFs apresentados sejam citados como parte comprobatória do pleito do interessado, os mesmos não foram objeto de análise neste processo, haja vista pertencerem a outro contribuinte, nos termos dos artigos 2º e 3º da IN RFB n.º 1.300/2012.

**- Da DCOMP.**

Para utilização do crédito acima pleiteado, o interessado informa a transmissão da DCOMP n.º 31695.26933.200612.1.3.04-2975, compensando-o com diversos débitos, conforme fls. 156 a 172, a qual foi objeto de tratamento manual neste processo.

Em sua petição, o interessado alega o **direito creditório de contribuições retidas na fonte pela emissão da Nota Fiscal n.º 64, em 20/11/2008**, por serviços prestados, a título de honorários antecipados, no período de maio de 2005 a julho de 2007, cujo fato gerador foi objeto de análise e rejeição pela SAFIS/DRF/VAR através do processo n.º 10660.001639/2009-39.

**- Da ação fiscal e o Processo Administrativo Fiscal de n.º 10660.001639/2009-39.**

Em 12/8/2013, o interessado foi intimado a apresentar documentos e maiores esclarecimentos para subsidiar a análise de direito creditório alegado, conforme Solicitação de Esclarecimentos 109/2013/DRFVAR/SAORT/GEDOC (e-folhas 20 a 22).

Em resposta, o interessado apresentou os documentos de e-folhas 23 a 136.

Em subsídio à análise, faz-se necessário algumas observações sobre o processo, citado pelo interessado, de n.º 10660.001639/2009-39, haja vista que a Nota Fiscal n.º 64 também foi objeto de análise pela autoridade fiscal, então competente.

Para maiores elucidações, foram extraídas do citado processo e anexadas ao presente, as cópias de fls. 138 a 151 e 191 a 222, donde conclui-se:

- a) O processo de n.º 10660.001639/2009-39 trata de Auto de Infração - IRPJ, o qual culminou no Termo de Verificação Fiscal, lavrado em 20/11/2009, em cumprimento ao MPF n.º 06.1.0600-2009-00938-1 - IRPJ e seus reflexos, referentes aos anos-calendário 2004 a 2007, abaixo, parcialmente transcrito:

#### III.4 - Da Omissão de Receitas - Valores considerados inicialmente como Empréstimos da empresa Minas Export Ltda

Conforme abordado no item II do presente termo (Do Histórico do Procedimento Fiscal de Fiscalização levado a efeito junto ao Sr. Flávio Ferreira de Oliveira), em 03/07/2008 iniciamos procedimento fiscal diligência junto a Exata Contabilidade Empresarial Ltda, bem como ampliamos o procedimento fiscal junto ao Sr. Flávio Ferreira de Oliveira para os anos-calendário de 2004, 2006 e 2007 solicitando que nos fosse apresentado os extratos bancários de contas correntes de sua titularidade, cônjuge e dependentes.

Antecipando-se a possíveis questionamentos acerca dos depósitos mais significativos efetuados na conta corrente de titularidade do Sr. Flávio Ferreira de Oliveira, Exata Contabilidade Empresarial Ltda informou à fiscalização que para futura liquidação, por encontro de contas com os honorários a serem gerados por um contrato partilhado com as empresas GMA - Geraldo Magela e Associados Consultoria Tributária Ltda e SBS - Consultoria Empresarial Ltda, contraiu empréstimos a juros, com empresa interligada (Minas Export Ltda) à Moka Trading Ltda, conforme demonstrativos que encaminhou (com datas e valores das remessas bancárias, bem como montante de juros incorridos), ressaltando que tudo estava devidamente contabilizado. Registrou ainda que, por outro lado, a empresa é credora de seu sócio Flavio Ferreira de Oliveira em razão dos depósitos feitos em suas contas bancárias, conforme extratos fornecidos (fls. 198).

Também conforme já abordado, deflagramos procedimento fiscal de diligência junto a Minas Export Ltda, com o fito de ratificar os empréstimos em tela. Em 10/11/2008, recebemos resposta da Minas Export Ltda informando que NÃO REALIZOU QUAISQUER TIPOS DE OPERAÇÕES COM A EMPRESA EXATA CONTABILIDADE EMPRESARIAL LTDA. CNPJ 03.312.853/0001-57 (fls. 251).

Em 09/12/2008, Exata Contabilidade Empresarial Ltda, esclareceu em relação a tais empréstimos que com a resposta enviada pela Minas Export Ltda., em atendimento a Termo de Intimação, negando de forma UNILATERAL a existência da operação de empréstimo e considerando que os valores foram efetivamente remetidos através da agência do Banco do Brasil situados em Piumhi/MG, onde está localizada a sede da contratante e sua interligada, decidiu-se que **as remessas de numerário passam a ser tratadas como antecipações de honorários realizadas pela própria contratante Moka Trading Company Ltda e para tanto emitiu a Nota Fiscal n.º 64 datada de 20/11/2008** e ato contínuo refez sua contabilidade (fls. 301).

Os valores em comento, tratados inicialmente como empréstimos e posteriormente como antecipação de receitas **que culminaram na emissão da Nota Fiscal n.º 64** em 20/11/2008, estão discriminados abaixo:

DATA	CÓDIGO DA OPERAÇÃO	HISTÓRICO	ORIGEM	DOCUMENTO	VALOR
01/05/2005					35.000,00
01/06/2005	830	DEP.ONLINE	00968	096800	35.000,00
04/07/2005	830	DEP.ONLINE	00968	096800	20.000,00
04/07/2005	830	DEP.ONLINE	00968	096800	15.000,00
10/08/2005	911	DEP. BL. 1D	01561	1496105279	9.800,00
10/08/2005	911	DEP. BL. 1D	01561	1496105287	7.058,60
05/09/2005	830	DEP.ONLINE	00968	096800	25.000,00
05/10/2005	830	DEP.ONLINE	00968	096800	25.000,00
24/11/2005	830	DEP.ONLINE	00968	096800	25.000,00
20/01/2006	830	DEP.ONLINE	00968	096800	50.000,00
30/03/2006	830	DEP.ONLINE	00968	096800	50.000,00
26/05/2006	830	DEP.ONLINE	00968	096800	50.000,00
03/07/2006	830	DEP.ONLINE	00968	096800	50.000,00
16/08/2006	830	DEP.ONLINE	00968	096800	30.000,00
12/09/2006	830	DEP.ONLINE	00968	096800	30.000,00
10/10/2006	830	DEP.ONLINE	00968	096800	30.000,00
10/11/2006	830	DEP.ONLINE	00968	096800	30.000,00
11/12/2006	830	DEP.ONLINE	00968	096800	30.000,00
16/01/2007	830	DEP.ONLINE	00968	096800	25.000,00
12/02/2007	830	DEP.ONLINE	00968	096800	25.000,00
05/04/2007	830	DEP.ONLINE	00968	096800	25.000,00
04/05/2007	830	DEP.ONLINE	00968	096800	9.000,00
04/05/2007	830	DEP.ONLINE	00968	096800	6.000,00
04/06/2007	830	DEP.ONLINE	00968	096800	15.000,00
25/07/2007	830	DEP.ONLINE	00968	096800	8.500,00
25/07/2007	830	DEP.ONLINE	00968	096800	6.500,00
TOTAL					666.858,60

De plano deve-se observar o fato do Sr. Flávio Ferreira de Oliveira/Exata Contabilidade Empresarial Ltda estranhamente ter tido conhecimento da resposta encaminhada pela Minas Export Ltda.

Noutro giro, insta observar faculdade dada ao Sr. Flávio Ferreira de Oliveira/Exata Contabilidade Empresarial Ltda através do Termo de Constatação Fiscal para comprovar através de documentação hábil e idônea que realmente os depósitos discriminados acima efetuados na conta corrente do Sr. Flávio Ferreira de Oliveira tratavam-se de empréstimos, considerando alegação apresentada de que de forma UNILATERAL Minas Export Ltda negava tais operações.

Esclareceu o Sr. Flávio Ferreira de Oliveira/Exata Contabilidade Empresarial Ltda (fls. 341), in verbis:

Face às circunstâncias relatadas pela fiscalização no item VIII do Termo de Constatação Fiscal, não resta alternativa senão **o entendimento de que as remessas de numerário relacionadas no quadro demonstrativo reproduzido nesse item, sejam tratadas como antecipação de honorários relativos à execução de contrato firmado** entre a contratante Moka Trading Company Ltda., e as contratadas GMA - Geraldo Magela & Associados Ltda, SBS Consultoria Empresarial Ltda., e o fiscalizado. Ressalta-se que **o referido contrato estava em execução, sem a conclusão definitiva dos serviços contratados**, como é de conhecimento da fiscalização, e que **as remessas de numerário não tinham previsão contratual, constituindo-se em mera liberalidade da contratante**, para liquidação futura por encontro de contas. De qualquer forma, o fiscalizado entendeu por necessária emissão da nota fiscal número 64 datada de 20/11/2008, para melhor caracterização dos fatos, providenciando o refazimento da contabilidade a Exata Contabilidade Empresarial, com registro dos novos livros no Cartório de Registro de Títulos e Documentos da Comarca de Três Corações, encerrando-se dessa forma a questão. (Grifei)

Como se vê, inicialmente o Sr. Flávio Ferreira de Oliveira/Exata Contabilidade Empresarial Ltda **informaram à fiscalização que os valores em comento tratavam-se de empréstimos**, inclusive com o encaminhamento de planilhas que supostamente controlariam tais empréstimos (fls. 199 a 204).

Em seguida, **estranhamente tendo conhecimento da resposta da Minas Export Ltda, entenderam por bem emitir a nota fiscal n.º 64 com data de 20/11/2008, comportando todos os valores inicialmente tratados como empréstimos, que**

**passaram a ser tratados como antecipação de receitas**, almejando dessa forma encerrar a questão.

O fato é que não se pode dar um tratamento tão singelo a essa questão quanto o Sr. Flávio Ferreira de Oliveira/Exata Contabilidade Empresarial Ltda pretende que seja dado. Essa conduta de emitir a nota fiscal n.º 64 para encerrar o assunto não encontra guarida em uma interpretação sistemática da legislação tributária e princípios básicos da contabilidade, muito conveniente seria se tal fosse permitido.

Ademais, deve-se observar, que **a questão em análise também não comporta o tratamento de postergação de imposto pelo simples fato de não ter havido nenhum recolhimento de forma espontânea** pela Exata Contabilidade Empresarial Ltda. ...

Pelo princípio da realização da receita, a receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora.

(...)

No caso, a melhor medida para aferição dos serviços prestados são os próprios valores pagos pela contratante, nenhuma empresa paga aproximadamente R\$ 30.000,00 mensais a título de prestação de serviços por mera liberalidade.

Some-se ao exposto o fato da Exata Contabilidade Empresarial Ltda ter tentado ludibriar a fiscalização tentando fazer crer que tais valores foram depositados na conta do Sr. Flávio Ferreira de Oliveira em face de empréstimos, ou seja, houve nítida tentativa de ocultar da Fazenda Nacional a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, não sendo plausível que esses valores sejam oferecidos à tributação quando bem entender o contribuinte, até porque não estava acobertada pela espontaneidade para emitir a Nota Fiscal n.º 64.

- b) O contribuinte manifestou inconformidade parcial, tempestivamente, junto à DRJ/JFA. A parte não impugnada foi desmembrada para o processo de n.º 10660.720773/2001-57, com controle transferido para parcelamentos em outros processos, competência da SACAT/DRF/VAR;
- c) A DRJ/JFA, pronunciou-se através do Acórdão n.º 09-34249 - 2ª Turma, no qual acata parcialmente a decisão e corrobora o entendimento quanto a Nota Fiscal n.º 64, emitida em 20/11/2008, conforme fls. 138 a 147, abaixo, parcialmente transcrito:

#### OMISSÃO DE RECEITA - DOS VALORES CONSIDERADOS INICIALMENTE COMO EMPRÉSTIMOS

A autuada alegou inicialmente que, dos depósitos efetuados na conta corrente do seu sócio, aqueles relacionados na fl. 112 do TVF referem-se a empréstimos contraídos por ela junto à empresa Minas Export Ltda. (ligada à Moka Trading Ltda., com quem firmara contrato de prestação de serviços).

Porém como a empresa Minas Export Ltda. não reconheceu a veracidade desses empréstimos, a impugnante mudou o discurso e passou a tratar os citados depósitos como adiantamento de honorários devidos em função do contrato firmado com Moka Trading Ltda., anteriormente citado, e, em função do distrato firmado em 20/11/2008, emitiu a nota fiscal de n.º 64 no valor de R\$ 710.557,91, que após dedução das retenções de IRRF, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, totalizou R\$ 666.858,60 (fl. 301).

A autoridade fiscal considerou que tais depósitos referem-se a receitas da atividade da empresa que não foram oferecidos à tributação e efetuou os lançamentos tributários respectivos.

Segundo a impugnante, como se trata de contrato de risco “o fato gerador da obrigação tributária nasceu na data da emissão desta nota fiscal, momento em que a receita deve ser reconhecida no resultado da pessoa jurídica para efeito de tributação, independentemente do seu efetivo recebimento em moeda”.

A tese da impugnante, de que a nota fiscal n.º 64 encerra o contrato firmado com Moka Trading Ltda. em 21/06/2000 e justifica os depósitos relacionados na fl. 112, não merece prosperar, visto que suas alegações não encontram respaldo nos fatos ocorridos.

Inicialmente, há que se questionar que, se o contrato firmado é de risco como alegado na impugnação, como explicar que a contratante faça adiantamentos de honorários sem nenhuma garantia, como quer fazer crer a impugnante?

Pelo distrato de fl. 504 a impugnante faria jus ao valor de R\$ 500.000,00 a título de honorários, e, no entanto, a nota fiscal no 64 foi emitida no valor de R\$ 710.557,91, que é o somatório dos valores recebidos anteriormente e considerados como omitidos.

Significa dizer que, se a tese da autuada fosse real, a contratante pagou mais que o devido à contratada, o que não é admissível em situações normais de contrato.

Por tudo isso e tendo em vista a regularidade com que os depósitos foram efetuados, não é difícil inferir que os valores correspondem a receitas recebidas por outros serviços de consultoria prestados à Moka Trading Ltda., que não o de instrução e acompanhamento do processo administrativo no 13647.000107/99-90, caracterizando-se assim omissão de receitas como previsto no artigo 283 do RIR/99 (Decreto no 3.000/1999).

Assim, correto o entendimento da autoridade fiscal de que tais depósitos são na verdade receita da atividade de consultoria que, por não terem sido oferecidas à tributação, ficaram sujeitas ao lançamento corretamente efetuado.

Observação: Contrato, Aditivo ao Contrato e Distrato, referentes à NF n.º 000064, citados no Acórdão - vide cópias às fls. 148 a 151.

**O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proferiu o acórdão n.º 1101-000.996, nos autos do processo administrativo n.º 10660.001639/2009-39, referendando o procedimento da fiscalização de levar à tributação as receitas auferidas, nas datas em que foram depositadas na conta do sócio da empresa, e não na data de emissão da nota fiscal n.º 64, em 20/11/2008.**

Trago à colação o seguinte fragmento do VOTO:

Relativamente às remessas de numerários realizadas pela contratante entre 03/07/2003 a 01/04/2005 (fl. 106 do TVF e 1916 do recurso) que a recorrente entende como falta de uniformidade no reconhecimento de receita, é necessário frisar que a planilha a seguir foi apresentada pelo sócio Flávio F. Oliveira na tentativa de comprovar a origem dos depósitos em suas contas correntes, vinculando-os ao caixa da empresa.

Data dos Adiantamentos	Valor Adiantado	Nota Fiscal Emitida		
		Nº	Data	Valor
03/07/2003	20.000,00	18	03/07/2003	20.000,00
13/07/2003	10.000,00	21	13/07/2003	10.000,00
30/09/2003	6.000,00	25	30/09/2003	6.000,00
16/12/2003	6.000,00	35	16/12/2003	6.000,00
24/05/2004	30.324,64	47	24/05/2004	30.324,64
05/08/2004	15.000,00	48	05/08/2004	15.000,00
23/08/2004	55.000,00	54	29/03/2005	37.000,00
17/09/2004	55.000,00	57	25/06/2005	303.000,00
25/10/2004	55.000,00	-	-	-
01/12/2004	35.000,00	-	-	-
30/12/2004	35.000,00	-	-	-
31/01/2005	35.000,00	-	-	-
07/03/2005	35.000,00	-	-	-
01/04/2005	35.000,00	-	-	-
<b>TOTAL</b>	<b>427.324,64</b>	<b>.</b>	<b>.</b>	<b>427.324,64</b>

Os valores constantes das notas fiscais, aceitos pela fiscalização como comprovação suficiente da origem dos depósitos, foram devidamente excluídos da apuração dos depósitos sem origem comprovada (planilha VIII - fls 151 a 154) e as notas fiscais, cujos valores foram considerados na planilha VI (fls. 135 a 143) como receitas contabilizadas, foram emitidas no ano 2005. Portanto, situação diferente da narrada anteriormente, em que houve um distrato datado de março de 2008, trazido ao recurso como se tivesse ocorrido em outubro de 2008 e uma emissão de nota fiscal que só foi emitida após a suposta credora da contribuinte, a empresa Minas Export Ltda, ter negado a veracidade dos empréstimos. Por fim, não há como deixar de recordar que a empresa alterou a contabilidade para reconhecer os valores como antecipação de honorários.

Assim, claro está que não ocorreu falta de uniformidade no reconhecimento de receitas, mas sim, o tratamento adequado de reconhecimento de receitas conforme preceitua a legislação em vigência.

#### - Da legislação aplicável.

Os artigos 2º e 3 da IN SRF n.º 900/2008, legislação vigente à época, foi ratificado pelos artigos 2º e 3º da IN RFB n.º 1300/2012, conforme abaixo:

#### - IN 900/2008:

Art. 2º Poderão ser restituídas pela RFB as quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração, bem como outras receitas da União arrecadadas mediante Darf ou GPS, nas seguintes hipóteses:

- I. - cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido;
- II. - erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- III. - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

- I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou ...

- IN 1.300/2012:

Art. 2º Poderão ser restituídas pela RFB as quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração, bem como outras receitas da União arrecadadas mediante Darf ou GPS, nas seguintes hipóteses:

I - cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido;

II - erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; ou

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(...)

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou ...

Os artigos 12 e 41 da IN RFB nº 1.300/2012, assim dispõem:

Da Restituição da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins Retidas na Fonte

Art. 12 . Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas Contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos administrados pela RFB.

§ 1º Fica configurada a impossibilidade da dedução de que trata o caput quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.

§ 2º Para efeito da determinação do excesso de que trata o § 1º, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados nesse mês.

§ 3º A restituição poderá ser requerida à RFB a partir do mês subsequente àquele em que ficar caracterizada a impossibilidade de dedução de que trata o caput .

§ 4º A restituição de que trata o caput será requerida à RFB mediante o formulário Pedido de Restituição ou Ressarcimento, constante do [Anexo I a](#) esta Instrução Normativa.

(...)

Art. 41 . O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 56 a 60, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do [Anexo VII a](#) esta Instrução Normativa, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

§ 2º A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

§ 3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

I - o crédito que: ...

XI - o valor informado pelo sujeito passivo em Declaração de Compensação apresentada à RFB, a título de crédito para com a Fazenda Nacional, que não tenha sido reconhecido pela autoridade competente da RFB, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

Os artigos 1º, 2º, 7º e 12 da IN SRF n.º 459/2004, assim dispõem:

Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.

Art. 2º O valor da retenção da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep será determinado mediante a aplicação, sobre o valor bruto da nota ou documento fiscal, do percentual total de 4,65%, (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente, e recolhido mediante o código de arrecadação 5952.

§ 1º As alíquotas de 3,0% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), relativas à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, aplicam-se inclusive na hipótese de as receitas da prestadora dos serviços estarem sujeitas ao regime de não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep ou a regime de alíquotas diferenciadas.

(...)

Art. 7º Os valores retidos na forma do art. 2º serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação às respectivas contribuições.

§ 1º Os valores retidos na forma desta Instrução Normativa poderão ser deduzidos, pelo contribuinte, das contribuições devidas de mesma espécie, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.

§ 2º O valor a ser deduzido, correspondente a cada espécie de contribuição, será determinado pelo próprio contribuinte mediante a aplicação, sobre o valor bruto do documento fiscal, das alíquotas respectivas às retenções efetuadas.

(...)

Art. 12. As pessoas jurídicas que efetuarem a retenção de que trata esta Instrução Normativa deverão fornecer à pessoa jurídica beneficiária do pagamento comprovante anual da retenção, até o último dia útil de fevereiro do ano subsequente, conforme modelo constante no [Anexo II](#).

§ 1º O comprovante anual de que trata este artigo poderá ser disponibilizado por meio da Internet à pessoa jurídica beneficiária do pagamento que possua endereço eletrônico.

§ 2º Anualmente, até o último dia útil de fevereiro do ano subsequente, as pessoas jurídicas que efetuarem a retenção de que trata esta Instrução Normativa deverão apresentar Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), nela discriminando, mensalmente, o somatório dos valores pagos e o total retido, por contribuinte e por código de recolhimento.

O artigo 43 c/c o § único do artigo 116 da Lei n.º 5.172/1966 - Código Tributário Nacional, assim dispõem:

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. [\(Incluído pela Lcp no 104, de 10.1.2001\)](#)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. [\(Incluído pela Lcp n.º 104, de 10.1.2001\)](#)

...

Fato Gerador

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. [\(Incluído pela Lcp n.º 104, de 10.1.2001\)](#)

(...)

Art. 283. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação (Lei n.º 8.846, de 1994, art. 2º).

(grifos nossos)

- **Conclusão.**

Da análise dos documentos que instruem os autos, especialmente, o Termo de Verificação Fiscal, emitido por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 06.1.0600-2009-00938-1, (fls. 191 a 222), constata-se que:

- a) os DARFs foram recolhidos por QUALY MARCAS COM EXPORTAÇÃO DE CEREAIS LTDA, CNPJ: 23.591.589/0001-45. Se a receita a ser tributada é aquela de R\$ 666.858,60, então é a empresa QUALY MARCAS COM. E EXP. DE CEREAIS LTDA que teria legitimidade para pleitear a repetição do indébito;
- b) o direito já decaiu em face do decurso do prazo de cinco anos contado desde o pagamento, ocorrido em 16/12/2008 (f. 5).
- c) não existe qualquer dilema entre a data em que a fiscalização deve levar à tributação as receitas auferidas: quando foram depositadas na conta do sócio da empresa, ou quando da emissão da nota fiscal n.º 64, em 20/11/2008. É um falso dilema apresentado pelo Recurso Voluntário;
- d) o que houve foi a dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo, em prejuízo à Fazenda Pública, nos termos do § único do artigo 116 da Lei n.º 5.172/66 - CTN, c/c Artigo n.º 283 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99);
- e) POR CONSEQUENTE, não existem créditos de retenção de PIS-Pasep/COFINS referentes à **Nota Fiscal n.º 64 datada de 20/11/2008**.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.