



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.002922/2009-11
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1401-006.404 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de março de 2023
Recorrentes CIELO S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

IRRF. OCORRÊNCIA DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.
LANÇAMENTO A CRÉDITO EM CONTA DE PROVISÃO.
INSUFICIÊNCIA.

A mera constatação de lançamento contábil a crédito de conta de provisão, sem se perquirir acerca da efetiva disponibilidade jurídica ou econômica da renda ao prestador de serviço, não é suficiente para a configuração da ocorrência do fato jurídico tributário do IRRF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, dar-lhe provimento para cancelar o auto de infração.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e de recurso voluntário interpostos pela presidência da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas – DRJ/CPS e pela contribuinte em epígrafe, respectivamente, em face do Acórdão n.º 05-35.767 da DRJ/CPS cuja ementa restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2007

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto n.º 70.235, de 1972 (PAF), não havendo que se falar em nulidade quando observados nos lançamentos formalizados os requisitos contidos no art. 142 do CTN bem como no disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2004 a 23/12/2004

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IRRF.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, tendo havido apuração e pagamento antecipado do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa e ausente imputação de má-fé, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue no prazo de 5 (cinco) anos a contar da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, impondo-se o cancelamento da exigência formalizada a destempo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 24/12/2004 a 31/12/2007

DIFERENÇAS ENTRE VALORES DECLARADOS/PAGOS E OS ESCRITURADOS
Constatadas divergências entre os valores de IRRF (diversos códigos) escriturados e declarados/pagos, justifica-se o correspondente lançamento, cujo afastamento depende de apresentação esclarecimentos acompanhados de documentação comprobatória.

IRRF. CÓDIGO 5706. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. ESTORNOS. PA 01

A 05/2005 Identificados na escrituração da contribuinte o estorno dos valores relativos aos Juros sobre Capital Próprio que suscitaram o lançamento das diferenças lançadas, afasta-se a exigência, sobretudo se verificada ausência de previsão em Ata da Assembléia Geral da correspondente distribuição.

IRRF. CÓDIGO 8045. DEMAIS RENDIMENTOS. PA 05/2006.

Confirmada a alegação de posterior escrituração de valores anteriormente já recolhidos e declarados em DCTF, circunstancia especificada no histórico do lançamento, afasta-se a exigência.

IRRF. CÓDIGO 1708. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DCOMP. PA 12/2006.

Verificado que parte da diferença escriturada e não declarada em DCTF, foi objeto de DCOMP, instrumento de confissão de dívida, apresentada anteriormente ao início do procedimento fiscal, não prevalece a correspondente exigência.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O presente processo versa sobre o lançamento de ofício de créditos tributários de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF relativos aos fatos jurídicos tributários ocorridos entre 10/01/2004 e 31/12/2007. Em apertada síntese, a fiscalização apurou divergências entre os débitos de IRRF escriturados na contabilidade e aqueles declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF.

É oportuno mencionar que o auto de infração que compõe o objeto do presente feito é fruto do mesmo procedimento fiscal que resultou no lançamento de ofício de IRRF devido em 2003. O lançamento de ofício relativo ao ano-calendário 2003 é controlado no processo nº 13896.005106/2008-70, que se encontra sob minha relatoria e também está indicado para julgamento na presente sessão.

Todavia, o procedimento de apuração dos débitos de IRRF neste processo é bastante distinto daquele adotado no auto de infração do processo nº 13896.005106/2008-70. Naquele processo, a fiscalização limitou-se a cotejar os valores creditados na conta contábil de provisão com os débitos relativos aos mesmos períodos declarados em DCTF. No presente caso, a fiscalização apurou os débitos e as divergências com as DCTF tendo como base os esclarecimentos e a demonstração elaborada pela própria contribuinte. É o que se pode observar na seguinte passagem do Termo de Constatação Fiscal:

O contribuinte justificou valores de IRRF cód. 0561, a partir da totalização de tais débitos mensalmente. Uma vez que o fato gerador ocorre no pagamento do salário e a escrituração ocorre de acordo com a competência, considerou-se tal possibilidade, e refez-se o cálculo a partir da apuração mensal. As divergências seguem demonstradas nas planilhas anexas.

Com relação aos demais tributos retidos na fonte (IRRF cód 1708, 0588, e contribuições recolhidas sob código 5952), a justificativa do contribuinte deu-se no sentido de que contabilizaria as retenções de acordo com a competência da despesa que lhes deu origem, sendo declarada a obrigação apenas quando da efetiva retenção (pagamento da nota).

Assim, a verificação da correta apuração dos valores a partir da escrita contábil restou prejudicada. Prestaram-se a justificar tais valores planilhas de apuração fornecidas pelo contribuinte, onde registra a data da apuração correspondente ao lançamento contábil. Não pertencendo ao escopo deste trabalho a apuração específica de tais valores, mas

tão-somente a verificação do registro contábil em confronto com a declaração em DCTF, os valores, conferidos por amostragem, foram acatados.

Assim, a divergência resultante foi basicamente a demonstrada pelo próprio contribuinte. Apenas valores perfeitamente identificados, em divergência com a apuração formulada pelo contribuinte, foram apropriados, por falta de justificativa (estão destacados nas planilhas de apuração correspondentes). Houve também divergências entre o somatório consolidado apresentado pelo contribuinte em algumas das planilhas e o efetuado a partir dos arquivos magnéticos fornecidos. Nestes casos, foi considerado o somatório efetuado a partir dos arquivos fornecidos, em benefício do contribuinte. (grifei)

Irresignada com o lançamento de ofício, a contribuinte apresentou impugnação ao auto de infração. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de piso em que esta resume as alegações lançadas pela impugnante:

Cientificada do lançamento em 23 de dezembro de 2009 e inconformada com a exigência fiscal, a contribuinte, por meio de seus advogados e bastante procuradores (procuração de fls. 909/912), apresentou a impugnação de fls. 847/907, em 22 de janeiro de 2010, com as razões de defesa abaixo sintetizadas.

Após breve resumo dos fatos, afirma que a fiscalização teria utilizado o sistema da RFB para fazer o cruzamento automático das informações por ela entregues em arquivos digitais com aquelas já constantes dos mencionados sistemas, *não havendo qualquer conferência física de documentos fiscais.*

Aduz que não lhe foi concedido prazo suficiente para que analisasse as planilhas elaboradas eletronicamente pela fiscalização, razão pela qual apresentou novas planilhas, elaboradas por seus sistemas informatizados, as quais foram aceitas pela fiscalização.

Contudo, argui que também suas planilhas apresentariam equívocos, uma vez que não teriam sido geradas por meio de conferência física dos documentos fiscais.

Afirma que a fiscalização teria presumido que as divergências existentes entre os valores constantes das tabelas elaboradas pela contribuinte e aqueles declarados em DCTF corresponderiam a tributos devidos. E complementa:

8. Verifica-se, assim, que os valores autuados referem-se as supostas diferenças positivas apontadas nas planilhas apresentadas pela própria Impugnante, para os quais, no entender da fiscalização, não teria havido justificativa ou a justificativa apresentada seria insuficiente.

Alega que a fiscalização não deveria ter sido encerrada sem *aprofundamento da investigação das supostas divergências e efetuado o lançamento exclusivamente, em planilhas apresentadas pela Impugnante*, questionando, ainda, a ausência de prévia intimação específica para prestar novos esclarecimentos.

Quanto ao direito, suscita a existência de decadência dos valores lançados cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 15/12/2004, posto que quando da lavratura do Auto de Infração ora atacado, já havia decorrido o prazo de cinco anos previsto no §4º do artigo 150 do CTN.

Explica que segundo entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a aplicação do prazo previsto no citado artigo (art. 150, §4º do CTN) independe de pagamento antecipado do tributo, restringindo-se a previsão inserta no art. 173 do CTN aos casos em que se vislumbre a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Sustenta, ainda, que *o que importa para efeito de aplicação do §4º do artigo 150 do CTN é a existência de alguma atividade do Contribuinte a homologar, como por exemplo, a regular escrituração fiscal, a emissão de notas fiscais, a apuração do tributo devido, a entrega de declarações, dentre outros, e não o pagamento antecipado*, argüindo que, no caso em tela, restaria inequívoca existência de atividade da Impugnante a homologar, especialmente porque houve registro contábil de todos os valores apurados pela fiscalização, cálculo do montante devido a título de IRRF e entrega de DIRFs e DCTF's, principalmente por ter a Impugnante efetuado o pagamento de IRRF apurado de acordo com seus registros contábeis.

Traz à colação decisão do Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recurso Repetitivo, no sentido de que **havendo pagamento antecipado, aplica-se a regra do §4º do artigo 150 do CTN.**

Defende ser o lançamento fiscal precário, fundado em mera presunção, o que resultaria em violação ao artigo 142 do CTN.

Explica que, apesar da fiscalização ter aceito diversas justificativas por ela apresentadas, teria desconsiderado as alegações de erros nas planilhas elaboradas pela contribuinte, sem qualquer motivação específica.

Suscita ser natural que as planilhas geradas eletronicamente pela **Impugnante** apresentassem divergências devido a grande quantidade de informações que diariamente são inseridas manualmente no sistema informatizado da **Impugnante** e muitas vezes retificadas após conferência física dos documentos fiscais, como ocorre, por exemplo, quando do encerramento do Balanço Patrimonial ou quando da elaboração da DIPJ."

Questiona as conclusões efetuadas pela Fiscalização, que teria lavrado o Auto de Infração considerando as divergências encontradas nas planilhas elaboradas pela contribuinte como tributos devidos, sem que fosse novamente intimada a contribuinte para apresentação de novos documentos e esclarecimentos.

E segue:

*E essa investigação e análise pormenorizada da documentação contábil e fiscal da **Impugnante** era imprescindível para a correta lavratura do Auto de Infração, principalmente porque, como será demonstrado, a grande maioria das divergências apontadas deve-se a erros de interpretação da fiscalização na análise das planilhas apresentadas pela **Impugnante** e a ajustes e estornos contábeis efetuados on exercícios posteriores ao encerramento dos livros contábeis.*

(...)

Tivesse a fiscalização o cuidado de aprofundar a sua investigação, mediante análise física da documentação contábil e não apenas das informações constantes em arquivos magnéticos, certamente teria encontrado as justificativas suficientes para as divergências apontadas.

Prossegue, indicando justificativas para as divergências apontadas pelo Auto de Infração, como abaixo reproduzido:

II.3.1 – IRRF (Código 5706 – Juros sobre capital próprio)

91. Por meio do Auto de Infração em referência, são exigidos os seguintes valores a título de IRRF (código 5706 -juros sobre capital próprio):

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	5706	05/02/2005	200.892,74
IRRF	5706	05/03/2005	182.840,03
IRRF	5706	02/04/2005	200.892,75
IRRF	5706	30/04/2005	202.047,94
IRRF	5706	04/06/2005	207.220,36

92. Com relação a estes supostos débitos, no período compreendido entre 31/01/2005 a 31/05/2005, a Impugnante efetuou os seguintes lançamentos contábeis (doc. 05):

(a) provisão do IRRF s/ juros sobre capital próprio: lançamento a crédito na conta contábil n.º 2106010017 (b) lançamentos a débito das despesas na conta contábil n.º 3202010012 ("Juros sobre capital próprio a pagar -TJLP") contra um passivo (contas a pagar com os acionistas).

(c) lançamentos em consonância com o disposto na Deliberação CVM n.º 207/96, ou seja, a débito no PL (conta contábil no 2306010003) e a crédito na conta contábil no 4501010002 ("Reversão JCP") para que as referidas despesas não afetem o resultado do exercício.

93. No entanto, no lugar de remunerar seus acionistas por meio de juros sobre capital próprio, a Impugnante optou pela distribuição de dividendos no montante de R\$ 89.028.425,29, decisão esta claramente demonstrada na Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 23/06/2005 (doc. 05).

94. Diante da deliberação da distribuição de dividendos, não ocorreu qualquer pagamento de juros sobre capital próprio no ano de 2005, conforme se verifica do Balanço Patrimonial levantado em 31/12/2005 (auditado e publicado no diário oficial, doc. 05).

95. Assim, em 30/06/2005 a Impugnante realizou os seguintes lançamentos contábeis revertendo as provisões do IRRF incidente sobre o pagamento de juros sobre capital próprio e dos juros sobre capital próprio (contas a pagar)

(doc. 05):

(a) provisão do IRRF s/ juros sobre capital próprio: lançamentos a débito na conta contábil no 2106010017 (b) lançamentos a débito na conta contábil no 3202010012 (contas a pagar) dos valores dos juros sobre capital próprio.

96. Diante do exposto, está suficientemente comprovado o não pagamento de juros sobre capital próprio no ano de 2005 e a regularidade dos lançamentos contábeis efetuados pela Impugnante (provisões e posteriores reversões), de modo que deve ser cancelada a exigência do IRRF (código 5706 - juros sobre capital próprio).

II.3.2 — IRRF (Código 8045 - demais rendimentos)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	8045	31/05/2006	512.499,20

97. Nesse caso, a fiscalização apontou saldo contábil no valor de R\$ 2.547.448,10 (R\$ 2.583.091,49 - R\$ 35.643,39), localizou o pagamento efetuado no valor de R\$ 1.999.305,51, considerou o estorno contábil no valor de R\$ 35.643,39 e, ao final, apontou uma divergência no valor de R\$ 512.499,20 (valor autuado).

98. A divergência apontada pela fiscalização no valor de R\$ 512.499,20 deve-se ao fato de não ter sido considerado no cotejo os ajustes contábeis de períodos anteriores, efetuados entre 24/05/2006 e 28/05/2006, especialmente os valores de R\$ 87.956,56 relativos ao mês de 02/2006 e de R\$ 423.187,54 relativos ao mês de 03/2006 (doc. 06).

99. De fato, os R\$ 87.956,56 e os R\$ 423.187,54 jamais deveria::: integrar a apuração de 31/05/2006, pois compuseram : a apuração de 28/02/2006 e 31/03/2006, respectivamente, conforme comprovado pelos lançamentos contábeis, DCTFs e DARFs pagos anexos (doc. 06).

100. De se ressaltar que em 10/03/2006 (período de apuração 28/02/2006) e em 10/04/2006 (período de apuração 31/03/2006) existem guias DARFs pagas exatamente nos valores de R\$ 87.956,56 e R\$ 423.187,54 (doc. 06).

101. Como esses pagamentos não foram escriturados oportunamente, somente em 24/05/2006 a Impugnante percebeu o equívoco e efetuou os lançamentos contábeis de ajustes dos valores de R\$ 87.956,56 e R\$ 423.187,54, complementando a apuração dos períodos de 28/02/2006 e 31/03/2006 (doc. 06).

102. Dessa forma, não existe qualquer diferença de IRRF a ser recolhida relativamente ao fato gerador de 31/05/2006.

II.3.3 — IRRF (Código 8045 - demais rendimentos)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	8045	05/11/2005	536.576,63

103. No período de apuração compreendido entre 03/09/2005 e 05/11/2005, a Impugnante efetuou os seguintes pagamentos a título de IRRF (código 8045), conforme DCTFs e DARFs anexos (doc. 07):

Tributo	Código	Período de Apuração	Data de Pagamento	Valor R\$
IRRF	8045	03/09/2005	08/09/2005	360.254,13
IRRF	8045	14/09/2005	10/09/2005	382.135,68
IRRF	8045	17/09/2005	21/09/2005	387.900,12
IRRF	8045	24/09/2005	28/09/2005	374.496,06
IRRF	8045	01/10/2005	05/10/2005	375.649,42
IRRF	8045	08/10/2005	13/10/2005	393.820,06
IRRF	8045	15/10/2005	19/10/2005	412.991,26
IRRF	8045	22/10/2005	26/10/2005	385.177,42
IRRF	8045	29/10/2005	03/11/2005	383.109,13
IRRF	8045	05/11/2005	09/11/2005	388.881,09

104. Ocorre que, no período de apuração compreendido entre 03/09/2005 e 22/10/2005, por equívoco a Impugnante lançou na contabilidade valores inferiores aos que foram efetivamente pagos (doc. 07), ocasionando uma diferença no cotejo contábil com o valor declarado/pago no valor de (- R\$ 484.008,58):

Tributo	Código	Período de Apuração	Valor Contábil R\$	Valor Pago R\$	Diferença R\$ (-)
IRRF	8045	03/09/2005	339.267,80	360.254,13	(20.986,33)
IRRF	8045	14/09/2005	305.925,41	382.135,68	(76.210,27)
IRRF	8045	17/09/2005	317.252,63	387.900,12	(70.647,49)
IRRF	8045	24/09/2005	305.998,65	374.496,06	(68.497,41)
IRRF	8045	01/10/2005	356.978,39	375.649,42	(18.671,03)
IRRF	8045	08/10/2005	314.365,93	393.820,06	(79.454,13)
IRRF	8045	15/10/2005	333.944,07	412.991,26	(79.047,19)
IRRF	8045	22/10/2005	314.682,69	385.177,42	(70.494,73)
Total			2.588.415,57	3.072.424,15	(484.008,58)

105. Também por equívoco, no período de apuração de 29/10/2005 a Impugnante lançou na contabilidade valor superior ao que foi pago, ocasionando uma diferença no cotejo de R\$ 5.468,50:

Tributo	Código	Período de Apuração	Valor Contábil R\$	Valor Pago R\$	Diferença R\$
IRRF	8045	29/10/2005	388.577,63	383.109,13	5.468,50

106. Assim, para corrigir todos esses equívocos, em 31/10/2005 a Impugnante efetuou um lançamento contábil de ajuste (conciliação IRRF a pagar ref ago / set / out) no valor de R\$ 530.698,38 (doc. 07).

107. Na verdade, o ajuste em 31/10/2005 deveria ter sido feito no valor de R\$ 478.540,08 (R\$ 484.008,58 - R\$ 5.468,50).

108. Por isso que, no exercício seguinte (em 01/05/2006), a Impugnante efetuou novo lançamento contábil de ajuste no valor de R\$ 55.087,10 (R\$ 46.957,86 + R\$ 8.129,24) (doc. 07), resultando, ao final, um ajuste contábil a maior no valor de R\$ 2.928,80 [R\$ 55.087,10 - R\$ 52.158,30 (R\$ 530.698,38 - R\$ 478.540,08)].

109. Assim, a divergência apontada pela fiscalização deve-se exclusivamente ao fato de ter sido incluído indevidamente no período de apuração de 05/11/2005 os valores dos ajustes contábeis efetuados pela Impugnante para corrigir os lançamentos contábeis dos períodos de apuração anteriores.

110. Dessa forma, não há qualquer valor de IRRF devido no período de apuração de 05/11/2005.

II.3.4 — IRRF (Código 8045 - demais rendimentos)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	8045	03/07/2004	87.357,51

111. Na planilha de apuração de divergências "IRRF 8045", a fiscalização aponta que não foi esclarecido o estorno de R\$ 87.355,75 em 01/07/2004.

112. Em 12/05/2004, a Impugnante fez o lançamento da provisão do valor de R\$ 87.355,75 na conta contábil n.º 2106010008 (IRRF s/ serv. Terc. - código 1708) e nessa mesma data efetuou o pagamento da guia darf (código 1708)

exatamente no valor de R\$ 87.355,75, conforme comprovante anexo (doc. 08).

113. Contudo, em 31/05/2004, por equívoco a Impugnante fez um lançamento de reclassificação da conta contábil n.º 2106010008 (IRRF s/ serv.

Terc. - código 1708) para a conta contábil n.º 2106010013 (IRRF Lei 7450 - código 8045) (doc. 08).

114. Ocorre que, como o primeiro lançamento estava correto, somente em 1707/2004 a Impugnante fez o estorno do lançamento contábil efetuado erroneamente em 31/05/2004, conforme segue (doc. 08):

(a) lançamento a débito na conta contábil n.º 2106010008 (IRRF s/ serv. Terc. - código 1708) no valor de R\$ 87.355,75.

(b) lançamento a crédito na conta contábil n.º 2106010013 (IRRF Lei 7450 - código 8045) no valor de R\$ 87.355,75.

115. Assim, o lançamento efetuado em 1707/2004 no valor de R\$ 87.355,75 foi para corrigir o lançamento anterior feito de forma equivocada e refletir o que era realmente devido e o que foi pago (código 1708 - R\$ 87.355,75).

116. De se ressaltar que relativamente ao período de apuração de 03/07/2004, o valor devido a título de IRRF (código 8045) era R\$ 276.960,84 e foi integralmente pago, conforme comprovante anexo (doc. 08).

117. Dessa forma, realmente o valor de R\$ 87.355,75 não deve integrar a apuração do IRRF (código 8045) de 03/07/2004, pois se refere ao código 1708 do período de apuração de 08/05/2004 e foi integralmente pago em 12/05/2004.

II.3.5 — IRRF (Código 8045 - dentais rendimentos)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	8045	05/06/2004	278.917,97

118. Nesse caso, a divergência apontada pela fiscalização está totalmente equivocada.

119. Relativamente ao período de apuração de 05/06/2004, a fiscalização apontou saldo contábil no valor de R\$ 305.090,55, confirmou o pagamento efetuado pela Impugnante no valor de R\$ 266.073,14, conforme comprovante anexo (doc. 09), e considerou o estorno contábil no valor de R\$ 31.383,11, de modo que a divergência seria a diferença de R\$ 7.634,30 (R\$ 305.090,55 - R\$ 266.073,14 - R\$ 31.383,11) e não R\$ 278.917,97.

120. Por outro lado, o valor de R\$ 271.283,67 indevidamente incluído pela fiscalização no período de apuração de 05/06/2004, na verdade compõe o período de apuração de 22/05/2004 e foi integralmente pago em 26/05/2004, conforme comprovante anexo (doc. 09).

121. De se ressaltar que na planilha de apuração de divergências "IRRF 8045", a própria fiscalização apropria o valor de R\$ 271.283,67 no período de apuração de 22/05/2004, apurando divergência para esse período no simbólico valor de R\$ 2,85.

122. Assim, não prospera o valor exigido a título de IRRF (código 8045) relativamente ao período de apuração de 05/06/2004.

II.3.6 IRRF (Código 0561 - assalariado)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	561	31/01/2006	63.833,17

123. A divergência apontada pela fiscalização é composta pela somatória de dois valores: R\$ 63.292,36 + R\$ 540,81 (R\$ 63.833,17).

124. O valor de R\$ 63.292,36 se refere ao IRRF incidente sobre as férias pagas em 31/12/2005, mas que foi contabilizado somente em 01/2006.

125. Conforme se verifica da DCTF e do DARF anexos (doc. 10), o valor de R\$ 63.292,36 se refere ao período de apuração de 31/12/2005 e o DARF foi pago em 04/01/2006, logo, não deveria integrar a apuração de 31/01/2006 e sim a apuração de 31/12/2005, como procedeu corretamente a Impugnante.

126. De se ressaltar que na planilha demonstrativa da divergência do "IRRF 0561", a própria fiscalização apropria o pagamento efetuado no valor de R\$ 63.292,36 no período de apuração de 31/12/2005.

127. E o mesmo ocorreu com o pagamento efetuado no valor de R\$ 540,81.

Esse pagamento se refere a 12/2005, mas foi equivocadamente lançado em 01/2006.

128. Assim, lido há qualquer valor devido relativamente ao período de apuração de 31/01/2006, estando correto e suficiente o pagamento efetuado no valor de R\$ 572.070,81 para essa competência.

II.3.7— IRRF (Código 0561 - assalariado)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	0561	01/01/2005	114.976,26

129. Nesse caso, as informações constantes da planilha de divergência do "IRRF 0561" elaborada pela fiscalização estão equivocadas.

130. O saldo da conta contábil é R\$ 222.084,16, o valor pago relativamente a esse período de apuração é de R\$ 94.582,03 e a suposta diferença é de R\$ 127.502,13 (doc. 11).

131. O valor de R\$ 127.502,13 não foi informado em DCTF porque o ex-diretor da Impugnante (Sr. Bartholomeu Antonio Gonzaga Machado Ribeiro) impetrou o Mandado de Segurança no 2004.61.14.008080-1 para afastar o recolhimento do IRRF incidente sobre as verbas indenizatórias que ele receberia em razão da rescisão do contrato de trabalho e obteve medida liminar afastando essa exigência (doc. 11).

132. Assim, em cumprimento à liminar deferida no Mandado de Segurança nº 2004.61.14.008080-1, a Impugnante depositou judicialmente o valor de R\$ 127.502,13 (doc. 11), não sendo mais responsável pelo pagamento desse tributo.

133. Dessa forma, não há qualquer diferença de IRRF a ser recolhida relativamente ao período de apuração de 01/01/2005.

II.3.8 - IRRF (Código 0561 - assalariado)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	0561	31/01/2007	82.390,69

134. Nesse caso, a divergência apontada deveu-se notadamente ao fato de ter sido incluído indevidamente no período de apuração de 31/01/2007 os seguintes valores: R\$ 1.456,73, R\$ 277,78 e R\$ 97.481,84.

135. De fato, os valores de R\$ 1.456,73 e R\$ 277,78 se referem a pagamentos efetuados em 15/01/2007 e 24/01/2007 a título de JOE, conforme comprovantes anexos (doc. 12), de modo que evidentemente não deveriam integrar a apuração do IRRF incidente sobre o pagamento de rendimentos decorrentes da relação de trabalho.

136. Já o valor de R\$ 97.481,24 se refere ao IRRF incidente sobre as férias pagas em 31/12/2006, mas que foi contabilizado somente em 01/2007.

137. Conforme se verifica da DCTF e do DARF anexo (doc. 12), o valor de 410 R\$ 97.481,24 se refere ao período de apuração de 31/12/2006 e o DARF foi pago em 10/01/2007, logo, não deveria integrar a apuração de 31/01/2007 e sim a apuração de 31/12/2006, como procedeu corretamente a Impugnante.

138. De se ressaltar que na planilha demonstrativa da divergência do "IRRF 0561", a própria fiscalização apropriou o pagamento efetuado no valor de R\$ R\$ 97.481,24 no período de apuração de 31/12/2006.

139. Assim, não há qualquer valor devido relativamente ao período de apuração de 31/01/2007, estando correto e suficiente o pagamento efetuado no valor de R\$ 699.742,67 para essa competência.

II.3.9 - IRRF (Código 0561 - assalariado)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	0561	05/11/2005	208.084,14

140. Nesse caso, a divergência apontada decorre do fato de terem sido contabilizados em duplicidade os valores de R\$ 661,96 e R\$ 223.487,22, e a fiscalização não ter considerado os lançamentos contábeis de estornos efetuados em 1711/2005 exatamente naqueles valores (doc. 13).

141. De fato, tivesse a fiscalização considerado no cotejo os lançamentos contábeis de estornos efetuados em 1711/2005, chegaria a um saldo contábil de R\$ 1.086.080,46 IR\$ 1.310.229,69 (considerado pela fiscalização no cotejo) - R\$ 224.149,18 (R\$ 661,96 + 223.487,22 - estornos efetuados)].

142. Assim, partindo-se do saldo contábil correto de R\$ 1.086.080,46 e deduzindo-se o ajuste contábil no valor de R\$ 244.486,42 (considerado pela fiscalização em sua planilha) e os pagamentos efetuados no montante total de R\$ 909.648,24, conforme DCTFs e DARFs anexos (doc. 13), temos na verdade um crédito a favor da Impugnante no valor de R\$ 68.054,20 e não um débito.

143. Dessa forma, não há qualquer valor a ser recolhimento relativamente ao período de apuração de 05/11/2005.

II..3.10 — IRRF (Código 0561 - assalariado)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	0561	03/07/2004	141.221,46

144. Na planilha demonstrativa da divergência do "IRRF 0561", a fiscalização considera um estorno contábil no valor de R\$ 96.046,24 (R\$ 87.381,40 + R\$ 7.080,81 + R\$ 1.584,03).

145. Contudo, se a fiscalização tivesse examinado com cuidado os lançamentos contábeis efetuados em 30/06/2004, teria percebido que a Impugnante fez 2 (dois) lançamentos a crédito na conta contábil nº 2106010007 no valor de R\$ 87.381,40 e, no mesmo dia, 2 (dois) lançamentos a débito na conta contábil nº 2106010007 no valor de R\$ 87.381,40 (estornos) (doc. 14).

146. Esses lançamentos de estornos tiveram por fundamento a decisão judicial obtida pelo ex-Diretor da Impugnante (Sr. Antonio de Figueiredo Machado Jr.) nos autos do Mandado de Segurança nº 2004.61.00.01611117-8, que afastou o pagamento do IRRF no valor de R\$ 87.381,40 incidente sobre as verbas rescisórias (doc. 14).

147. Ocorre, porém, que no cotejo foi considerado apenas os lançamentos a crédito no valor de R\$ 87.381,40, e não os lançamentos a débitos relativos aos respectivos estornos.

148. Assim, considerando o saldo contábil apontado pela fiscalização no valor de R\$ 245.106,78 e deduzindo o estorno considerado pela fiscalização no valor de R\$ 96.046,24, os estornos não considerados pela fiscalização cada um no valor de R\$

87.381,40 e o pagamento considerado pela fiscalização no valor de R\$ 65.704,03, temos na verdade um crédito a favor da Impugnante no valor de R\$ 4.024,89.

149. Dessa forma, não há qualquer valor a ser recolhimento relativamente ao período de apuração de 03/07/2004.

II.3.11 - IRRF (Código 0561 - assalariado)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	0561	01/10/2005	44.504,89

150. A divergência decorre exclusivamente de erro no cotejo efetuado pela fiscalização.

151. O cotejo excluiu a 1ª semana de setembro de 2005 e incluiu a 1ª semana de outubro de 2005.

152. Contudo, a contabilização dos saldos em 01/10/2005 é composto pelos valores da primeira à última semana do mês de setembro de 2005 e também da 1ª semana de outubro de 2005, gerando uma diferença entre o valor contábil e o valor declarado em DCTF.

153. Assim, deveria ter sido considerado no cotejo também o valor de R\$ 42.060,84 pago na 1ª semana de setembro de 2005, como se verifica da DCTF e do DARF anexo (doc. 15), que foi apropriado indevidamente pela fiscalização no cotejo realizado em agosto de 2005, como se verifica da planilha de divergência do "IRRF 0561".

154. Ademais, não foi considerado o pagamento efetuado em 14/09/2005 no valor de R\$ 1.702,43 (código 0561 - período de apuração de 10/09/2005), porque, por equívoco da Impugnante, não havia sido informado em DCTF (doc. 15).

155. Assim, a suposta divergência seria no valor de R\$ 741,62 IR\$ 44.504,89 (apontado pela fiscalização) - R\$ 42.060,84 (valor da última semana de setembro de 2005) - R\$ 1.702,43 (pagamento desconsiderado pela fiscalização)].

II.3.12 — IRRF (Código 0561 - assalariado)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	0561	02/04/2005	20.804,29

156. Nesse caso, a divergência apontada pela fiscalização está equivocada, uma vez que não foram considerados no cotejo os pagamentos efetuados na 1ª semana de março de 2005 no valor total de R\$ 19.156,93 (doc. 16).

157. COM efeito, a contabilização do saldo em 02/04/2005 é composto pelos valores da primeira à última semana do mês de março de 2005 e também da 1ª semana de abril de 2005, gerando uma diferença entre o valor contábil e o valor declarado em DCTF.

158. Assim, deveria ter sido considerado no cotejo também o valor de R\$ 19.156,93 pago na 1ª semana de março de 2005, como se verifica da DCTF e do DARF anexo (doc. 16), que foi apropriado indevidamente pela fiscalização no cotejo realizado em fevereiro de 2005, como se verifica da planilha de divergência do "IRRF 0561".

II.3.13 - IRRF (Código 0561 - assalariado)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	0561	31/07/2007	45.152,79

159. Nesse caso, a divergência apontada deveu-se ao fato de ter sido incluído indevidamente no período de apuração de 31/07/2007 o valor de R\$ 45.152,79.

160. De fato, o valor de R\$ 45.152,79 se refere ao IRRF incidente sobre as férias pagas em 30/06/2007, mas que foi contabilizado somente em 07/2007.

161. Conforme se verifica do DARF anexo (doc. 17), o valor de R\$ 45.152,79 se refere ao período de apuração de 30/06/2007 e o DARF foi pago em 10/07/2007, logo, não deveria integrar a apuração de 31/07/2007 e sim a apuração de 30/06/2006, **COMO** precedeu corretamente a Impugnante.

162. Assim, não há qualquer valor devido relativamente ao período de apuração de 31/07/2007, estando correto e suficiente o pagamento efetuado no valor de R\$ 690.164,31 para essa competência.

DARFs pagos pela Impugnante em 31/01/2006 (R\$ 909,65 + R\$ 909,65 + R\$ 29.784,65 + R\$ 13.284,65 + R\$ 7.784,65) e não considerados no cotejo, por não terem sido informados em DCTF 168. Assim, não há qualquer diferença de IRRF a ser recolhida pela Impugnante.

IL3.15 — IRRF (Código 1708- prestação de serviços)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	1708	31/01/2007	5.842,77

169. A divergência apontada pela fiscalização deveu-se basicamente desconsideração de dois fatos.

170. Primeiro, foi incluído indevidamente na apuração do IRRF (código 1708 - fato gerador de 31/01/2007) o valor de R\$ 5.785,10 relativo ao IRRF (código 0588 - fato gerador de 31/12/2006).

171. De fato, como se verifica da DCTF e da guia DARF anexa (doc. 19),

em 10/01/2007 a Impugnante efetuou o pagamento de R\$ 5.785,10 com o código 0588 relativo ao período de apuração de 31/12/2006.

172. Ocorre que, referido valor havia sido indevidamente escriturado na conta contábil do IRRF (código 1708), mas, em 09/01/2007, a Impugnante fez um lançamento contábil de reclassificação para constar o lançamento na conta contábil correta (código 0588).

173. E, em segundo lugar, não foi considerado no cotejo o pagamento efetuado pela Impugnante em 13/12/2006 no valor de R\$ 152,30 (código 1708 - período de apuração de 10/12/2006).

174. Assim, não há qualquer valor devido relativamente ao período de apuração de 31/01/2007, estando correto e suficiente o pagamento efetuado no valor de R\$ 259.291,67 para essa competência.

IL3.16 — IRRF (Código 1708 - prestação de serviços)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	1708	28/02/2006	23.279,09

175. A divergência apontada pela fiscalização deveu-se ao fato de ter sido considerado na apuração de 28/02/2006 o valor de R\$ 24.280,46, que se refere, em sua maioria, a lançamentos de natureza alheia ao código 1708, conforme se verifica da documentação anexa (doc. 20).

176. E mais, a Impugnante constatou que nesse período de apuração deveria ter sido incluído o valor de R\$ 1.001,85, o que não ocorreu (doc. 20).

II.3.17- IRRF(Código 1708 - prestação de serviços)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	1708	31/10/2006	65.943,65

177. A divergência apontada pela fiscalização deveu-se ao fato de ter sido considerado na apuração de 31/10/2006 o valor de R\$ 67.285,33, que se refere, em sua maioria, a lançamentos de natureza alheia ao código 1708, conforme se verifica da documentação anexa (doc. 21).

178. Também não deveria ter integrado a apuração de 31/10/2006 o valor de R\$ 16.943,56, que se refere a um lançamento contábil de ajuste de IRRF pago sobre notas fiscais estornadas (doc. 21).

179. E mais, a Impugnante constatou que nesse período de apuração deveria ter sido incluído o valor de R\$ 1.341,68, o que não ocorreu (doc. 21).

II.3.18 — IRRF (Código 1708- prestação de serviços)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor RS
IRRF	1708	31/12/2006	84.322,94

180. A divergência apontada pela fiscalização deveu-se ao fato de ter sido considerado na apuração de 31/12/2006 o valor de R\$ 68.280,88, que se refere, em sua maioria, a lançamentos de natureza alheia ao código 1708, conforme se verifica da documentação anexa (doc. 22).

181. E mais, a Impugnante constatou que nesse período de apuração deveria ter sido incluído o valor de R\$ 13.846,31, o que não ocorreu (doc. 22).

182. Ademais, a fiscalização não considerou no cotejo as compensações efetuadas nos valores de R\$ 12.607,63 e 17.280,74 por meio de PER/DCOMPs que não foram informados em DCTF (doc. 22).

II.3.19 - IRRF (Código 0588 - autônomos)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor RS
IRRF	0588	31/12/2006	12.197,46

183. A divergência apontada refere-se a lançamentos contábeis de ajustes relativos a períodos anteriores (agosto a novembro de 2006, doc. 23).

184. Assim, não há qualquer valor devido relativamente ao período de apuração de 31/12/2006, estando correto e suficiente o pagamento efetuado no valor de R\$ 10.327,01 para essa competência.

II.3.20 — IRRF (Código 0588 - autônomos)

Tributo	Código	Fato Gerador	Valor R\$
IRRF	0588	26/05/2006	15.020,17

185. Nesse caso, a fiscalização considerou apenas os valores do cotejo do período de 25/05/2006 a 26/05/2006 para apurar a divergência.

186. Contudo, após análise física dos documentos fiscais, constatou a Impugnante que da diferença apontada somente o lançamento no valor de R\$ 163,67 se refere ao período de apuração de 26/05/2006, conforme documentos anexos (doc. 24).

187. Os demais lançamentos se referem a períodos de apuração de 02/2006, 03/2006 e 06/2006, que evidentemente não devem integrar a apuração de 26/05/2006.

Após questionar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, encerra requerendo o acolhimento de sua Impugnação e, por conseguinte, o julgamento de improcedência do Lançamento e o cancelamento integral da exigência fiscal.

Conforme registrado no início deste relatório, a impugnação foi julgada parcialmente procedente. Em apertada síntese, a DRJ/CPS reconheceu a decadência em relação aos fatos jurídicos tributários ocorridos até 23/12/2004, cancelou integralmente a infração relativa ao IRRF código 5706 e parcialmente em relação aos códigos 8045 (FG 31/05/2006) e 1708 (FG 31/12/2006).

Da decisão que exonerou parcialmente o crédito tributário, a presidência da 5ª Turma da DRJ/CPS recorreu de ofício.

Inconformada com a decisão de piso, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, reiterou as alegações lançadas na impugnação relativas às infrações que foram integral ou parcialmente mantidas. Além disso, lançou originalmente alegações específicas acerca das infrações relativas aos períodos abaixo relacionados:

Item do RV	Cód Receita	Data FG	Valor
II.2.17	1708	19/11/2005	R\$116.639,64
II.2.18	8045	01/01/2005	R\$16.782,59
II.2.19	8045	04/06/2005	R\$46.074,24
II.2.20	8045	26/11/2005	R\$70.351,23

Na primeira oportunidade que esta Turma teve para apreciar os recursos, decidiu-se pela conversão do julgamento em diligência. Reproduzo os termos da Resolução nº 1401-000.687:

Assim, pelas razões expostas, qual seja, tendo em vista o momento da ocorrência do fato gerador, caberia a autoridade lançadora verificar qual era o seu momento, e, ainda, o que ocorreu primeiro, a contabilização ou o pagamento. Para além disso, primando pela verdade real, deveria a fiscalização bem como a Contribuinte verificar se as DCTF estavam erradas, se os lançamentos estavam errados, ou ainda se o pagamento estavam errados.

Contudo, parece que, tendo em vista a quantidade de documentos e ainda o prazo decadencial, a autoridade fiscalizadora optou pela forma menos trabalhosa de lançar aos valores que entedia devido, ou seja, apenas confrontando os lançamentos contábeis com a DCTF. Isso fez com que a autoridade esquecesse das DARF's e das Notas Fiscais que seriam as verdadeiras provas da inadimplência da Contribuinte.

Por seu lado, a Contribuinte também fez uma grande confusão, tanto na sua escrituração, que não guardava a realidade dos fatos, tanto nos pagamentos (por vezes confessa que cometeu erros) quanto na formulação da prova que poderia ter sido simplificada com um laudo contábil, não para auxiliar a fiscalização mas sim para comprovar o alegado em sua própria defesa.

Nesse sentido, pelo acima exposto, tendo em vista que a forma como se encontra a documentação torna-se impossível o julgamento desses autos que é matéria exclusivamente de prova, conduzo meu voto no sentido de converter o presente feito em diligência para que a autoridade fiscal verifique os valores devidos a título de IRRF devidos pela Contribuinte comparando os seguintes documentos que já se encontram juntados os autos e ainda requerendo à Contribuinte:

- 01) Escrituração contábil bem como suas retificações;
- 02) DCTF;
- 03) Notas Fiscais e
- 04) DARF's

Por outro lado, tendo em vista que é de todo interesse da Contribuinte colaborar com as conclusões da fiscalização, que ela seja intimada de todas as fases do trabalho, inclusive para a juntada planilha cruzando todos os valores contabilizados, recolhidos e documentos necessários antes de iniciada a diligência, bem como tenha vista dos autos após a conclusão do relatório.

Assim, considerando que o lançamento contábil de provisão de IRRF a pagar não identifica a efetiva ocorrência do fato gerador do tributo, pede-se à autoridade administrativa que faça o cotejamento da escrita contábil com os documentos juntados aos autos para identificar os efetivos pagamentos, quando necessário, bem como a ocorrência do fatos geradores do IRRF, especificando as datas e os montantes das respectivas bases de cálculo.

Ao final do procedimento de diligência, a autoridade administrativa concluiu por acolher parcialmente os esclarecimentos prestados pela contribuinte. O resultado da apuração da autoridade diligenciadora foi resumido na planilha *Resumo Diligência*, anexa à *Informação Fiscal*, cujo teor é parcialmente reproduzido abaixo, somente em relação às infrações que foram mantidas no julgamento de primeira instância:

PA/Ex	Data de Vencimento	cód IRRF	Valor original	Crédito mantido DRJ	obs - DRJ	Diligência Fiscal	
abr/05	06/04/2005	0561	20.804,29	20.804,29	Mantido	11.020,31	ref fev e março/2005
abr/05	04/05/2005	0561	5.445,21	5.445,21	não questionado DRJ	5.445,21	valor não questionado individualmente
abr/05	04/05/2005	8045	2.308,62	2.308,62	não questionado DRJ	-	não questionado, mas localizado estorno em 01/09/2005
abr/05	04/05/2005	1708	8.267,94	8.267,94	não questionado DRJ	8.267,94	
jun/05	08/06/2005	8045	46.074,24	46.074,24	não questionado DRJ	46.074,24	não justificado

mai/06	09/06/2006	8045	1.355,10	1.355,10	permanece esta divergência, somada a 288,20 (1708), totalizando 1.643,30	1.355,10	valor não questionado individualmente
mai/06	09/06/2006	1708	288,20	288,20	não questionado DRJ		
jan/05	05/01/2005	0561	114.976,26	114.976,26	Mantido	114.976,26	Depósito judicial - a decidir CARF
jan/05	05/01/2005	8045	16.782,59	16.782,59	não questionado DRJ	-	
jan/05	02/02/2005	1708	3.406,06	3.406,06	não questionado DRJ	3.406,06	
fev/05	02/03/2005	0588	832,77	832,77	não questionado DRJ	832,77	valor não questionado individualmente
abr/05	06/04/2005	0588	1.246,88	1.246,88	não questionado DRJ	1.246,88	valor não questionado individualmente
mai/05	11/05/2005	1708	172,12	172,12	não questionado DRJ		
mai/05	18/05/2005	1708	6.275,84	6.275,84	não questionado DRJ		
mai/05	01/06/2005	1708	129,8	129,80	não questionado DRJ		
jun/05	15/06/2005	1708	28,99	28,99	não questionado DRJ		
jun/05	06/07/2005	0588	4.069,29	4.069,29	não questionado DRJ	4.069,29	valor não questionado individualmente
jul/05	20/07/2005	1708	2.001,73	2.001,73	não questionado DRJ		
ago/05	10/08/2005	0561	13.952,84	13.952,84	não questionado DRJ	13.952,84	valor não questionado individualmente
ago/05	17/08/2005	1708	11,78	11,78	não questionado DRJ		
ago/05	31/08/2005	1708	3.027,03	3.027,03	não questionado DRJ		
set/05	08/09/2005	0588	5.238,17	5.238,17	não questionado DRJ	5.238,17	valor não questionado individualmente
set/05	08/09/2005	0561	19.696,51	19.696,51	não questionado DRJ	19.696,51	alteração período, soma de valor igual
out/05	05/10/2005	0561	44.504,89	44.504,89	Mantido	44.504,89	
out/05	05/10/2005	1708	1.027,30	1.027,30	Mantido	1.027,30	
out/05	03/11/2005	8045	5.468,50	5.468,50	mantido	5.468,50	não justificado
nov/05	09/11/2005	8045	536.576,63	536.576,63	mantido	52.568,05	parcialmente justificado
nov/05	09/11/2005	0561	208.084,14	208.084,14	Mantido	-	
out/05	05/10/2005	1708	118,53	118,53	não questionado DRJ		
nov/05	09/11/2005	8045	5.186,37	5.186,37	não questionado DRJ	5.186,37	valor não questionado individualmente
nov/05	23/11/2005	1708	116.639,64	116.639,64	não questionado DRJ		
nov/05	17/11/2005	8045	6.457,60	6.457,60	não questionado DRJ	6.457,60	valor não questionado individualmente
nov/05	09/11/2005	8045	70.351,23	70.351,23	não questionado DRJ	-	
dez/05	07/12/2005	0561	18.594,03	18.594,03	não questionado DRJ	18.594,03	valor não questionado individualmente
dez/05	21/12/2005	1708	209,64	209,64	não questionado DRJ		
dez/05	04/01/2006	1708	3.322,21	3.322,21	não questionado DRJ	3.322,21	
jan/06	10/02/2006	0561	63.833,17	63.833,17	Mantido	8.734,14	atribuído pelo contrib à ref dez/2005
jan/06	10/02/2006	0588	63.948,27	63.948,27	não questionado DRJ	63.948,27	No entanto, foi constatado pagamento de R\$ 52.673,25 sem DCTF, restando R\$ 11.275,02 sem DCTF e sem recolhimento
fev/06	10/03/2006	1708	23.279,09	23.279,09	Mantido		
mar/06	10/04/2006	0588	114,37	114,37	não questionado DRJ	114,37	valor não questionado individualmente

abr/06	10/05/2006	0561	18.956,87	18.956,87	não questionado DRJ	18.956,87	
mai/06	09/06/2006	0588	15.020,17	15.020,17	Mantido	15.020,17	
jun/06	10/07/2006	0588	5.645,32	5.645,32	não questionado DRJ	5.645,32	valor não questionado individualmente
jul/06	10/08/2006	0561	54.906,83	54.906,83	não questionado DRJ	54.906,83	valor não questionado individualmente
jul/06	10/08/2006	0588	204,04	204,04	não questionado DRJ	204,04	valor não questionado individualmente
ago/06	08/09/2006	1708	716,96	716,96	não questionado DRJ	716,96	
ago/06	08/09/2006	0588	1.446,24	1.446,24	não questionado DRJ	1.446,24	valor não questionado individualmente
set/06	10/10/2006	0561	14.203,74	14.203,74	não questionado DRJ	14.203,74	valor não questionado individualmente
set/06	10/10/2006	0588	1.919,36	1.919,36	não questionado DRJ	1.919,36	valor não questionado individualmente
out/06	10/11/2006	0588	416,3	416,30	não questionado DRJ	416,30	valor não questionado individualmente
out/06	10/11/2006	1708	65.943,65	65.943,65	Mantido	13.907,83	
dez/06	10/01/2007	0588	12.197,46	12.197,46	Mantido	10.275,12	parcialmente justificado
dez/06	10/01/2007	1708	84.322,94	54.434,57	parcialmente mantido	56.540,67	
jan/07	09/02/2007	0588	5.785,10	5.785,10	não questionado DRJ	-	
jan/07	09/02/2007	0561	82.390,69	82.390,69	Mantido	52.902,40	atribuído pelo contrib à ref dez/2006
jan/07	09/02/2007	1708	5.842,77	5.842,77	Mantido		
fev/07	09/03/2007	0561	3.056,43	3.056,43	não questionado DRJ	3.056,43	valor não questionado individualmente
mar/07	10/04/2007	0561	13.354,55	13.354,55	não questionado DRJ	13.354,55	valor não questionado individualmente
abr/07	10/05/2007	0588	1.550,15	1.550,15	não questionado DRJ	1.550,15	valor não questionado individualmente
abr/07	10/05/2007	1708	775,31	775,31	não questionado DRJ		
mai/07	08/06/2007	0561	866,85	866,85	não questionado DRJ	866,85	valor não questionado individualmente
jul/07	10/08/2007	0561	45.152,79	45.152,79	Mantido	13.058,27	atribuído pelo contrib à ref 06/2007
jul/07	10/08/2007	1708	206,12	206,12	não questionado DRJ		
ago/07	10/09/2007	1708	1.535,31	1.535,31	não questionado DRJ		
set/07	10/10/2007	0561	5.106,94	5.106,94	não questionado DRJ	5.106,94	valor não questionado individualmente
out/07	09/11/2007	1708	217,5	217,50	não questionado DRJ	217,50	
nov/07	10/12/2007	1708	773,08	773,08	não questionado DRJ	543,86	
dez/07	10/01/2008	1708	1.176,02	1.176,02	não questionado DRJ		

Após a diligência, a contribuinte foi intimada a se manifestar sobre a Informação Fiscal prestada pela RFB. Na petição, a contribuinte aduziu o que segue.

Preliminarmente, alegou que o lançamento de ofício padeceria de vício material insanável por afronta ao artigo 142 do CTN. Segundo a contribuinte, a mera comparação entre os lançamentos contábeis de provisão e os valores declarados em DCTF não configuraria prova da ocorrência do fato jurídico tributário do IRRF.

Na sequência, a contribuinte defendeu a aplicação da decadência conforme previsão do artigo 150, § 4º, do CTN.

Quanto ao relatório da diligência, a contribuinte limitou-se a reiterar os termos do recurso voluntário e destacou que parte das alegações teriam sido acolhidas pela autoridade diligenciadora, conforme quadro abaixo:

1) Valores mantidos **parcialmente**, conforme relatório de diligência:

Receita	PA/Ex	Data de Vencimento	cód IRRF	Valor original	exonerado DRJ	Crédito mantido DRJ	obs - DRJ	Diligência Fiscal	
2932	abr/05	06/04/2005	0561	20.804,29	0,00	20.804,29	Mantido	11.020,31	ref fev e março/2005
2932	nov/05	09/11/2005	8045	536.576,63	0,00	536.576,63	mantido	52.568,05	parcialmente justificado
2932	jan/06	10/02/2006	0561	63.833,17	0,00	63.833,17	Mantido	8.734,14	atribuído pelo contrib à ref dez/2005
2932	out/06	10/11/2006	1708	65.943,65	0,00	65.943,65	Mantido	13.907,83	
2932	dez/06	10/01/2007	0588	12.197,46	0,00	12.197,46	Mantido	10.275,12	parcialmente justificado
2932	dez/06	10/01/2007	1708	84.322,94	29.888,37	54.434,57	parcialmente mantido	56.540,67	67.379,38
2932	jan/07	09/02/2007	0561	82.390,69	0,00	82.390,69	Mantido	52.902,40	atribuído pelo contrib à ref dez/2006
2932	jul/07	10/08/2007	0561	45.152,79	0,00	45.152,79	Mantido	13.058,27	atribuído pelo contrib à ref 06/2007
2932	nov/07	10/12/2007	1708	773,08	0,00	773,08	não questionado DRJ	543,86	
Subtotal						882.106,33		219.550,65	

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Entretanto, o recurso de ofício não atende ao limite mínimo estabelecido na Portaria MF nº 02/2023 (R\$ 15.000.000,00). Desta forma, dele não conheço.

Passo, então, à apreciação das alegações da contribuinte esgrimidas no recurso voluntário.

Conforme visto no relatório acima, trata-se de lançamento de ofício de IRRF relativo aos fatos jurídicos tributários ocorridos nos anos-calendário 2004 a 2007 em razão de divergências entre a escrituração contábil e os débitos declarados em DCTF.

Os lançamentos de ofício relativos aos fatos jurídicos tributários ocorridos até 23/12/2004 foram afastados pela autoridade julgadora de piso em razão da incidência da norma decadencial conforme previsão do artigo 150, § 4º do CTN.

Alegações lançadas originalmente em sede de recurso voluntário.

A autoridade julgadora de piso registrou que a contribuinte não apresentou alegações de mérito específicas acerca de parte dos fatos jurídicos tributários apurados pela fiscalização. Cito suas palavras:

VALORES NÃO ESPECIFICAMENTE QUESTIONADOS

Prosseguindo-se na análise dos questionamentos apresentados em sede de Impugnação, observa-se a ausência de justificativas específicas quanto ao mérito das exigências dos valores abaixo discriminadas:

VALORES NÃO QUESTIONADOS	
DATA F.G.	VALOR
01/01/05	16.782,59
29/01/05	3.406,06
26/02/05	832,77
01/04/05	1.246,88
30/04/05	2.308,62
30/04/05	5.445,21
30/04/05	8.267,94
07/05/05	172,12
14/05/05	6.275,84
28/05/05	129,80
04/06/05	46.074,24
11/06/05	28,99
30/06/05	4.069,29
16/07/05	2.001,73
06/08/05	13.952,84
13/08/05	11,78
27/08/05	3.027,03
01/09/05	5.238,17
03/09/05	19.696,51
01/10/05	1.027,30
05/11/05	118,53
12/11/05	6.457,60
19/11/05	5.186,37
19/11/05	116.639,64
26/11/05	70.351,23
03/12/05	18.594,03
17/12/05	209,64
31/12/05	3.322,21
31/01/06	63.948,27
31/03/06	114,37
30/04/06	18.956,87
31/05/06	288,20
28/06/06	5.645,32
31/07/06	204,04
31/07/06	54.906,83
30/08/06	1.446,24
31/08/06	716,96
27/09/06	1.919,36
30/09/06	14.203,74
30/10/06	416,30
09/01/07	5.785,10
28/02/07	3.056,43
31/03/07	13.354,55
10/04/07	1.550,15
30/04/07	775,31
31/05/07	866,85
31/07/07	206,12
31/08/07	1.535,31
30/09/07	5.106,94
31/10/07	217,50
30/11/07	773,08
31/12/07	1.176,02
TOTAL	558.044,82

Assim, afastadas as questões preliminares e nada sendo trazidos aos autos que motive as divergências acima, integrantes daquelas apontadas pela fiscalização, cumpre manter o lançamento quanto aos valores não especificamente contestados.

Impende ressaltar, no entanto, que a autoridade julgadora de piso equivocou-se ao registrar que a impugnante não teria apresentado alegações relativas ao débito de R\$ 63.948,27

(cód receita 0588, FG 31/01/2006), de forma que as alegações relativas a este fato serão apreciadas em sede de recurso voluntário.

Entretanto, a contribuinte, na peça recursal, apresentou de forma original alegações de mérito relativas a alguns desses fatos, conforme tabela abaixo:

Item do RV	Cód Receita	Data FG	Valor
II.2.17	1708	19/11/2005	R\$116.639,64
II.2.18	8045	01/01/2005	R\$16.782,59
II.2.19	8045	04/06/2005	R\$46.074,24
II.2.20	8045	26/11/2005	R\$70.351,23

No recurso, a contribuinte alegou que não estaria preclusa a possibilidade de apresentação de tais alegações em razão de (i) haver uma contestação integral do lançamento fiscal com fundamento no argumento autônomo de violação do artigo 142 do CTN; (ii) da apresentação de amplo acervo probatório para justificar as diferenças de IRRF do período de 01/2004 a 01/2008; e (iii) os esclarecimentos apresentados serviriam para contrapor especificamente a decisão recorrida. Reproduzo excerto do recurso voluntário:

55. Com a lavratura do auto de infração, a **Recorrente** apresentou **impugnação contestando, integralmente, a acusação fiscal** de que, no período de 01/2004 a 01/2008, teria havido declaração/recolhimento insuficiente de “IRRF” em razão de diferenças verificadas no cotejo de valores escriturados em contas contábeis de “provisão” e valores informados em DCTFs.

56. Na impugnação, a **Recorrente sustentou argumento (autônomo e suficiente) de insubsistência do lançamento por violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional** que, se acolhido, conduz, necessariamente, ao cancelamento integral da exigência fiscal.

57. Além disso, foi apresentado **amplo acervo probatório (o processo administrativo possui mais de 2.800 folhas!)** para justificar e esclarecer diferenças de “IRRF” do período de 01/2004 e 01/2008, evidenciando que a exigência fiscal, também por este motivo, não pode prosperar.

58. No entanto, a r. decisão recorrida não acolheu o argumento de insubsistência do lançamento por violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional e, quanto às justificativas e esclarecimentos apresentados contra a exigência das “diferenças” de “IRRF” do período de 01/2004 a 01/2008, houve por bem acolhê-los parcialmente.

59. Por essas razões, as justificativas e esclarecimentos apresentados (ou reiterados) no presente recurso voluntário são para **contrapor especificamente a r. decisão recorrida, nos termos da alínea “c” do §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72**, e, principalmente, **corroborar** o argumento sustentado pela **Recorrente**, desde a impugnação, de que as “diferenças” de “IRRF” do período de 01/2004 a 01/2008 são improcedentes.

Creio não ter razão a recorrente.

O artigo 17 do Decreto nº 70.235/72 prevê que *considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*. Neste sentido, a autoridade julgadora *a quo* registrou especificamente que as matérias de mérito relativas aos fatos jurídicos acima relacionados não foram impugnadas.

Vale lembrar que cada pagamento ou crédito a prestador de serviço constitui um fato jurídico autônomo para fins de IRRF. Desta forma, cada débito que não foi declarado em DCTF deve ser devidamente justificado com fulcro na escrituração contábil e devidos documentos de suporte.

Essa é a matéria de mérito a que se referiu a autoridade julgadora de primeira instância. Não se confunde com a alegação lançada pela contribuinte acerca da violação do artigo 142 do CTN.

Também não deve prosperar o argumento de que a apresentação original em sede de recurso voluntário serviria para se contrapor às razões apresentadas pela DRJ/CPS, nos termos do disposto no artigo 16, § 4º, ‘c’, do Decreto nº 70.235/72. Vejamos o que diz o dispositivo legal:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

[...] - grifei

Ora, em relação aos fatos jurídicos não contestados especificamente, a DRJ/CPS não trouxe nenhuma razão específica. Apenas registrou que não haviam sido contestados. Portanto, a meu juízo, a apresentação original dessas alegações não encontra suporte na legislação citada pela recorrente e configura supressão de instância, o que não é admitido pelas normas de regência do processo administrativo fiscal.

Ademais, vale notar que a interpretação dada ao princípio da verdade material não pode ser tal que afaste a aplicação da norma legal processual acima transcrita.

A jurisprudência desta Turma acolhe a interpretação aqui esposada, conforme se pode verificar nos seguintes julgados, cujas ementas são reproduzidas na parte que interessa:

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE TESES OMITIDAS EM PRIMEIRO GRAU. IMPOSSIBILIDADE.

Todas as matérias devem ser arguidas na impugnação, salvo exceções legais, sob pena de violação ao ônus da impugnação específica e aos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO APRESENTADA NA IMPUGNAÇÃO. PRESERVAÇÃO DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema. Impossibilidade de apreciação da temática, inclusive para preservar as instâncias do processo administrativo fiscal. (Acórdão CARF nº 1401-003.018, de 22/11/2018)

IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. INOVAÇÃO. PRECLUSÃO.

À luz do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada. Decorre daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para delas tomar conhecimento em sede de recurso voluntário. (Acórdão CARF nº 1401-004.127, de 21/01/2020)

Desta forma, voto por não conhecer parcialmente do recurso voluntário quanto às matérias lançadas nos seguintes tópicos:

Item do RV	Cód Receita	Data FG	Valor
II.2.17	1708	19/11/2005	R\$116.639,64
II.2.18	8045	01/01/2005	R\$16.782,59
II.2.19	8045	04/06/2005	R\$46.074,24
II.2.20	8045	26/11/2005	R\$70.351,23

Violação ao artigo 142 do CTN.

No recurso voluntário, a contribuinte alegou que a fiscalização não teria atuado com a devida diligência e, desta forma, teria efetuado o lançamento de ofício com base em mera presunção simples e, assim, violado a determinação do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Cito suas palavras:

7. Na impugnação, demonstrou a **Recorrente que o lançamento é pautado no singelo cotejo entre valores escriturados em contas contábeis de “provisão” e valores informados nas DCTFs dos períodos de constituição das “provisões”, realizado a partir de informações prestadas em planilhas geradas eletronicamente, e na presunção de que as supostas “diferenças positivas” configurariam declaração/recolhimento insuficiente de “IRRF”, tendo a fiscalização optado pelo “caminho mais fácil e, também, mais curto”, furtando-se ao seu dever de investigação e de correta identificação da matéria tributável e, com isso, violando o artigo 142 do Código Tributário Nacional.**

8. Por sua vez, na r. decisão recorrida, a DRJ/CPS afastou a alegação de insubsistência do lançamento por violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao argumento de que: *“o ato foi realizado por servidor investido do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, cuja competência para fiscalização de tributos federais e lavratura de autos de infração é atribuída por lei, como também a oportunidade de defesa foi regularmente oferecida à autuada, viabilizando a instauração da fase litigiosa do processo, sendo plenamente exercida na impugnação apresentada e dando causa à presente análise no contencioso administrativo”* (fl. 2246).

9. Contudo, olvidou a DRJ/CPS que as “diferenças” de “IRRF” foram verificadas a partir de informações prestadas em planilhas geradas pelo sistema informatizado da **Recorrente**, tendo a fiscalização realizado mero cotejo entre as contas contábeis de “provisão” e valores informados em DCTFs, e simplesmente assumido que as “diferenças positivas” configurariam declaração/recolhimento insuficiente de “IRRF”, não cumprindo o seu dever de aprofundar o trabalho fiscal e investigar a ocorrência do fato gerador, conforme determinado pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, o que, aliás, era absolutamente imprescindível em razão das peculiaridades do caso concreto e, principalmente, do enorme volume de documentos (fiscais e contábeis) e informações a serem conciliadas, como se passa a demonstrar.

Tenho que a tese da contribuinte deva ser acolhida.

Inicialmente, é preciso mencionar que, de fato, em relação aos fatos jurídicos tributários ocorridos no ano-calendário 2003, a fiscalização efetuou o mero cotejo semanal entre os lançamentos contábeis em conta de provisão e os débitos declarados em DCTF. Esse foi o motivo pelo qual votei pelo cancelamento do auto de infração no processo n.º 13896.005106/2008-70, nesta mesma reunião.

Contudo, o procedimento adotado no presente feito foi distinto do adotado no processo n.º 13896.005106/2008-70. No presente processo, a autoridade fiscal acatou esclarecimentos e demonstrações elaborados pela própria contribuinte para justificar os débitos apurados pela fiscalização. Esse procedimento está consignado no Termo de Constatação Fiscal nos seguintes termos:

O contribuinte justificou valores de IRRF cód. 0561, a partir da totalização de tais débitos mensalmente. Uma vez que o fato gerador ocorre no pagamento do salário e a escrituração ocorre de acordo com a competência, considerou-se tal possibilidade, e refez-se o cálculo a partir da apuração mensal. As divergências seguem demonstradas nas planilhas anexas.

Com relação aos demais tributos retidos na fonte (IRRF cód 1708, 0588, e contribuições recolhidas sob código 5952), a justificativa do contribuinte deu-se no sentido de que contabilizaria as retenções de acordo com a competência da despesa que lhes deu origem, sendo declarada a obrigação apenas quando da efetiva retenção (pagamento da nota).

Assim, a verificação da correta apuração dos valores a partir da escrita contábil restou prejudicada. Prestaram-se a justificar tais valores planilhas de apuração fornecidas pelo contribuinte, onde registra a data da apuração correspondente ao lançamento contábil. Não pertencendo ao escopo deste trabalho a apuração específica de tais valores, mas tão-somente a verificação do registro contábil em confronto com a declaração em DCTF, os valores, conferidos por amostragem, foram acatados.

Assim, a divergência resultante foi basicamente a demonstrada pelo próprio contribuinte. Apenas valores perfeitamente identificados, em divergência com a apuração formulada pelo contribuinte, foram apropriados, por falta de justificativa (estão destacados nas planilhas de apuração correspondentes). Houve também divergências entre o somatório consolidado apresentado pelo contribuinte em algumas das planilhas e o efetuado a partir dos arquivos magnéticos fornecidos. Nestes casos, foi considerado o somatório efetuado a partir dos arquivos fornecidos, em benefício do contribuinte. (grifei)

Aliás, a própria contribuinte registrou em suas peças de defesa a mudança de procedimento da fiscalização, quando comparado o presente feito com o processo n.º 13896.005106/2008-70. Vejamos o seguinte excerto da impugnação:

52. É fato que a fiscalização aceitou diversas justificativas apresentadas pela Impugnante, inclusive, reconheceu que o critério utilizado pelo Fisco quando da elaboração da primeira planilha demonstrativa das divergências estava equivocado, como se verifica do termo de verificação fiscal:

“(…) Assim, a verificação da correta apuração dos valores a partir da escrita contábil restou prejudicada. Prestaram-se a justificar tais valores planilhas de apuração fornecidas pelo contribuinte, onde registra a data da apuração correspondente ao lançamento contábil. Não pertencendo ao escopo deste trabalho a apuração específica de tais valores, mas tão-somente a verificação do registro contábil em confronto com a declaração em DCTF, os valores, conferidos por amostragem, foram acatados. (...)” (destaques da Impugnante)

53. Por isso que, após a entrega das planilhas demonstrativas do cotejo elaboradas pela Impugnante, todo o trabalho fiscal foi desenvolvido com base unicamente nas suas informações.

Entretanto, o procedimento da fiscalização não mudou em um aspecto fundamental: continuou a considerar como momento da ocorrência do fato jurídico tributário o lançamento a crédito em conta de provisão de IRRF.

Vale destacar que esse fato foi asseverado pela própria autoridade diligenciadora em atendimento à Resolução n.º 1401-000.687. Cito suas palavras:

Analisando o processo fiscal em comento, verifica-se que:

– Foram efetuados lançamentos de IRRF referentes a divergências encontradas na apuração de IRRF códigos 0561 (trabalho assalariado), 0588 (trabalho sem vínculo empregatício), 1708 (pagamento de serviços profissionais – pessoa jurídica), 0845 (propaganda, comissões e corretagens) e 5706 (juros sobre capital próprio), conforme valores provisionados na contabilidade, em contraste com valores declarados em DCTF;

– Grande parte das divergências relaciona-se ao fato de que o contribuinte declarou em DCTF os valores devidos à medida em que registrava os respectivos recolhimentos, enquanto a fiscalização apurou-os conforme registro contábil da obrigação;

[...] – grifei.

No presente feito, aplicam-se à matéria as mesmas razões por mim expostas no processo nº 13896.005106/2008-70:

Identificação da ocorrência do fato jurídico tributário.

Peço licença para adotar esta questão como suficiente para o deslinde da matéria posta para apreciação nesta segunda instância de julgamento.

Vale rememorar as palavras da contribuinte acerca da impossibilidade de identificar a ocorrência do fato jurídico tributário, mormente quanto ao critério temporal, a partir do mero lançamento contábil no passivo em conta de provisão:

18. A par de todas as críticas realizadas pela Requerente ao trabalho fiscal, fato é que o registro contábil da provisão não configura prova da ocorrência do fato gerador (e muito menos do momento de sua ocorrência), tal como, aliás, reconhecido na resolução que determinou a conversão do julgamento em diligência, de modo que a autoridade administrativa não identificou corretamente a matéria tributável, constituindo crédito tributário pautado em mera presunção, em clara afronta ao artigo 142 do CTN.

19. Com efeito, a classificação contábil de dispêndios registrados como provisão remete à seguinte e essencial característica: “é um passivo de prazo ou valor incertos.” (destaques da Requerente), nos termos do Pronunciamento Técnico do CPC 25. Sendo assim, a ausência de certeza quanto ao valor ou prazo, por se tratar de provisão, afasta os requisitos obrigatórios de liquidez e certeza que devem ser rigorosamente observados pela fiscalização na constituição de crédito tributário.

Creio ter razão a contribuinte, como passo a expor.

A matéria é bastante tormentosa. Início analisando a interpretação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB externada por meio da Solução de Divergência COSIT nº 26, de 31/10/2013, que embasou a Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 4008, de 25/02/2019, que foi mencionada pela ilustre conselheira Letícia Domingues Costa Braga na Resolução nº 1401-000.688.

A Solução de Divergência COSIT nº 26/2013 foi provocada em razão da divergência entre as interpretações contidas na Solução de Consulta SRRF01/DISIT nº 60/2011 e na Solução de Consulta SRRF08/DISIT nº 33/2002, cujas ementas encontram-se transcritas abaixo:

Solução de Consulta SRRF01/DISIT nº 60, de 18 de agosto de 2011

Ocorrendo em primeiro lugar o crédito das importâncias devidas a pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, nominal às beneficiárias, incondicional e não sujeito a termo, configura-se o fato gerador, devendo ser retido o imposto neste momento.

O mero lançamento contábil não tem o poder de configurar o fato gerador do tributo. O beneficiário terá que possuir (adquirir) disponibilidade econômica ou jurídica do produto de seu serviço profissional.

Solução de Consulta SRRF08/DISIT nº 338, de 10 de dezembro de 2002

A retenção do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias devidas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (auditoria) deve ser feita quando da ocorrência do fato gerador, que corresponde ao pagamento ou crédito, o que ocorrer primeiro.

Ocorrendo em primeiro lugar o crédito contábil das referidas importâncias, nominal a beneficiária, incondicional e não sujeito a termo, configura-se o fato gerador, devendo ser retido o imposto neste momento. (grifei)

De pronto, é de se destacar que as duas soluções de consulta acima consideram que o fato jurídico tributário do IRRF somente ocorreria com o lançamento contábil a crédito de conta de passivo caso este fosse nominal à beneficiária, incondicional e não sujeito a termo.

Veremos que a Solução de Divergência chegou a conclusão similar.

Na fundamentação da SD COSIT 26/2013, a RFB, inicialmente, assevera que a interpretação da ocorrência do fato jurídico tributário deve estar em consonância com as previsões dos artigos 43, 114, 116, incisos I e II, e 117, incisos I e II, do CTN. Em outras palavras, há que haver disponibilidade econômica ou jurídica da renda e a situação jurídica definida em lei como suficiente para a configuração do fato gerador deve estar definitivamente constituída.

Na sequência, a RFB pondera que a interpretação da norma deve ser adequada ao regime de competência que rege a escrituração contábil. Cito suas palavras:

14. Para se compreender o significado da expressão "importância creditada" necessário se faz entender o "regime de competência", que se refere, em linhas gerais, ao momento. "Competência" é quando uma prestação torna-se devida (creditada), ou seja, uma pessoa física ou jurídica passa a ser credora dessa prestação (exemplo, por ter prestado um serviço), no momento em que essa prestação é paga, isto é, quando o credor tem sua prestação satisfeita, passa a existir o "caixa".

[...]16. Isto significa dizer que, mesmo no caso de ser estabelecido pelo contrato um prazo posterior para o pagamento da remuneração, é com o crédito contábil que se configura a situação jurídica disposta no inciso II, art. 116, ou seja, o fato jurídico da prestação de serviço, com o débito em despesa do valor da remuneração, no patrimônio jurídico do tomador do serviço, que tem o dever jurídico de pagá-la, e o correspondente crédito a favor do prestador de serviço, o qual tem o direito subjetivo de recebê-lo.

[...]18. Diante disso, e não obstante ser a Nota Fiscal o documento hábil por meio do qual o contratado efetivamente dá conhecimento ao contratante que o serviço foi prestado, mediante o lançamento contábil de crédito em conta de receita e débito de um direito (exemplo, contas a receber), do valor correspondente aos serviços contratados, é através do lançamento contábil em contas de despesa, tendo como contrapartida Contas a Pagar, nominal ao fornecedor do serviço, que o contratante reconhece a efetiva prestação do serviço e o valor a ser pago. Antes disso, porém, o contratante pode questionar, não só o valor constante da Nota Fiscal como a efetiva prestação do serviço, o que pode ensejar por parte do prestador do serviço os procedimentos fiscais necessários com vista a anulação total ou parcial do documento fiscal emitido.

19. Dessa forma, é mediante o lançamento contábil, em contas a pagar, nominal ao fornecedor do serviço, à vista da nota fiscal ou fatura emitida pelo contratado e aceita pelo contratante, que se configura o crédito a que se refere o art. 647 do RIR/1999.

19.1. Entretanto, se o registro contábil ocorrer somente no vencimento do título, juntamente com o pagamento, o fato gerador será o pagamento e não o crédito, visto que este ocorreu primeiro.

20. Portanto, considerando que a responsabilidade tributária é do contratante do serviço, é na data da contabilização, reconhecendo o crédito a favor do contratado, que se dará a retenção do IRRF, mediante o lançamento a débito de despesas, do valor dos serviços prestados, em contrapartida com os lançamentos à crédito de Contas a Pagar (valor dos serviços menos o imposto retido), e crédito de Imposto de Renda a Recolher (valor do imposto retido), que começará a contagem de prazo para o recolhimento.
(grifei)

A partir da leitura da Solução de Divergência, forçoso concluir que a RFB não entende que o mero lançamento contábil a crédito de provisão seja suficiente para configurar a ocorrência do fato jurídico tributário do IRRF. É preciso que o lançamento contábil seja em conta de valores a pagar, nominal ao fornecedor do serviço.

O que subjaz à exigência de que o lançamento contábil seja nominal ao fornecedor e em conta de valores a pagar é justamente a ideia de que o fato somente se configura se houver disponibilidade econômica ou jurídica da renda para o prestador de serviço.

Ainda na fundamentação da Solução de Divergência, a RFB pondera que, antes do lançamento em contas a pagar, mesmo com a nota fiscal emitida pelo fornecedor, pode haver dúvidas quanto à prestação de serviço ou o valor a pagar, confira-se:

[...] Antes disso, porém, o contratante pode questionar, não só o valor constante da Nota Fiscal como a efetiva prestação do serviço, o que pode ensejar por parte do prestador do serviço os procedimentos fiscais necessários com vista a anulação total ou parcial do documento fiscal emitido.

À luz desta interpretação, a autoridade fiscal deveria perquirir, para cada fato, por meio das notas fiscais e dos lançamentos contábeis em conta de passivo (Contas a Pagar), a efetiva disponibilidade da renda para o prestador de serviço a fim de estabelecer a ocorrência do fato jurídico tributário.

Assim, a interpretação adotada pela RFB não autoriza a fiscalização a simplesmente considerar todos os lançamentos a crédito da conta de provisão de IRRF como suficientes para determinar a ocorrência dos fatos jurídicos tributários do IRRF.

Este é justamente o caso dos autos, pois a autoridade fiscal adotou como critério temporal para a determinação da ocorrência dos fatos jurídicos tributários do IRRF o mero lançamento a crédito na conta de provisão de IRRF a pagar. Todavia, como dito, este critério não é suficiente para a determinação da ocorrência do fato jurídico tributário do IRRF.

Vale destacar que a fiscalização teve a oportunidade de fazer tal prova durante a diligência determinada por meio da Resolução nº 1401-000.688. Entretanto, a autoridade diligenciadora percorreu o mesmo caminho anteriormente trilhado pela autoridade lançadora.

Assim, tenho que não se demonstrou corretamente a ocorrência dos fatos jurídicos tributários do IRRF. Por consequência, os lançamentos padecem de vício material insanável em sede de julgamento administrativo.

Oportuno também mencionar que a jurisprudência do CARF segue no sentido de afastar o mero lançamento contábil em conta de provisão como suficiente a caracterizar a ocorrência do fato gerador do IRRF. Neste sentido, trago, ilustrativamente, alguns precedentes:

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS. IRRF. NÃO INCIDÊNCIA.

Só cabe a tributação a título de IRRF se houver a efetiva entrega de recursos, com a aquisição, pelo beneficiário, da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica (fato

gerador do imposto de renda). Não basta, para caracterizar a ocorrência do fato gerador do IRRF, a simples contabilização. (Acórdão CARF n.º 2402-006.881, de 16/01/2019)

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. LANÇAMENTO CONTÁBIL EM CONTA DE PASSIVO (CRÉDITO). RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR NÃO OCORRIDO.

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país. O registro contábil do crédito em conta de passivo, por si só, não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos, nos termos do art.43 do CTN. Necessário que os valores do credor estrangeiro sejam exigíveis, de modo que o IRRF somente é devido quando do vencimento da dívida. (Acórdão CARF n.º 1401-005.764, de 17/08/2021)

Assim, forte nas razões expostas, voto neste ponto por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o auto de infração.

Conclusão

Não conhecer recurso voluntário, conhecer em parte do recurso voluntário e, no mérito, dar provimento para cancelar os autos de infração..

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira