



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13896.005106/2008-70  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Resolução nº** **1401-000.688 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de dezembro de 2019  
**Assunto** PROVAS  
**Recorrentes** CIELO ( NOVA RAZÃO SOCIAL DE COMPANHIA BRASILEIRA DE MEIOS DE PAGAMENTOS)  
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência nos termos do voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Eduardo Morgado Rodrigues, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Cláudio de Andrade Camerano e Carlos André Soares Nogueira.

## **Relatório**

Por bem expor o caso dos autos, reproduzo abaixo o relatório da Delegacia de origem, complementando-o a seguir:

Trata-se de auto de infração (fls. 604/619) relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), lavrado em 23/12/2008, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 7.264.064,87, correspondente ao imposto e respectivos acréscimos legais.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 515/517, parte integrante do auto de infração, a autoridade fiscal deixou consignado o que segue:

Fl. 2 da Resolução n.º 1401-000.688 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13896.005106/2008-70

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e em procedimento de fiscalização, foi efetuado o presente trabalho, com o objetivo de realizar Verificações Obrigatórias no contribuinte em epígrafe, conforme disposto pela Portaria SRF nº 557, de 26 de maio de 2004, referente ao ano-calendário de 2003 e aos tributos IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IRRF, respaldado pelo Mandado de Procedimento Fiscal 0812800/00080/2008.

Na data de 13/03/2008, é dada ciência ao contribuinte do Termo de Início da Ação Fiscal, em que se intima o contribuinte a apresentar Livros Diário e Razão do período de 2003 a 01/2008, Contrato Social e Alterações.

Posteriormente, foi solicitada a entrega de tais documentos em arquivos magnéticos validados e gravados pelo sistema SINCO, conforme art. 72 da Medida Provisória 2.158-35/2001, IN 86/2001, Decreto 6.022/2007 e IN RFB 777/2007.

Em 25/08/2008, o contribuinte protocola entrega de tais arquivos, bem como do plano de contas da empresa e das alterações ocorridas em tal plano durante o período.

A análise de tais documentos levou, primeiramente, ir criação de grupos contábeis que identificassem contas de provisão dos diversos tributos analisados.

Assim, o contribuinte foi intimado, em 02/10/2008, a identificar, em seu plano de contas, as contas que comporiam os seguintes passivos:

IRPJ a recolher

CSLL a recolher

PIS a recolher

COFINS a recolher

IRRF códigos 0561, 1708, 8045, 5706 e outros

Em resposta à intimação (13/10/2008), foram identificadas diversas contas contábeis. Entretanto, verificou-se que tais contas não abrigavam a totalidade dos valores informados em DCTF pelo contribuinte. Instado a esclarecer tal fato, o contribuinte solicita prazo adicional para cumprimento do intimado.

Posteriormente, foi realizada reunião entre os prepostos do contribuinte e a fiscalização, afim de discriminar a constituição das provisões citadas.

A partir de tais informações, foi realizado o cotejo entre os valores provisionados e os declarados em DCTF. As divergências encontradas foram submetidas a novos esclarecimentos por parte do contribuinte.

O contribuinte foi ainda intimado a, em havendo diferenças entre valores localizados em DCTF e valores de pagamentos (SINAL), justificar tais valores ou retificar a DCTF afim de incluir valores não declarados, ainda que recolhidos.

A respeito deste último item, não houve manifestação por parte do contribuinte.

Foram justificadas diversas divergências entre as provisões e os valores declarados em DCTF, conforme documentos anexos ao presente. Grande parte delas deveu-se a estornos ou apropriações em duplicidade.

Fl. 3 da Resolução n.º 1401-000.688 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13896.005106/2008-70

O contribuinte justificou valores de IRRF cód. 0561, a partir da totalização de tais débitos mensalmente. Vez que, regendo-se o fato gerador pelo regime de caixa e a apuração pela competência, considerou-se tal possibilidade, e refez-se o cálculo a partir da contabilização mensal.

Embora as justificativas do contribuinte tenham considerado, muitas vezes, informações de recolhimento de IRRF (e não sua apropriação contábil), procurou-se levar-se em conta tais informações, cotejando-as com as apropriações localizadas na contabilidade, resultando em pequenas diferenças em janeiro/2003 e dezembro/2003.

Consideraram-se não justificados os valores provisionados na contabilidade e não declarados em DCTF, ainda que tenha havido estorno de tais valores em momento posterior ao período de apuração. Ou seja, foram considerados apenas os estornos realizados no próprio período de apuração, tendo em vista que o estorno posterior gerou efeitos na apropriação do mês de estorno, diminuindo o passivo do período, caso de algumas divergências de COFINS.

No caso do IRRF, código 1708, a explicação das diferenças entre os valores lançados na conta 2106010008 — IRRF SOBRE SERVIÇOS DE TERCEIROS (identificada como provisão para tal tributo pelo próprio contribuinte) e o valor declarado em DCTF foi insuficiente, ou seja, não houve detalhamento da exclusão de valores lançados em tal conta, ou justificativa para as hipóteses de exclusão. O contribuinte apenas confrontou Notas Fiscais com valores declarados em DCTF, sem ater-se à constituição da conta de provisão contábil.

Ainda assim, a fiscalização apurou lançamentos na conta 2106010008 — IRRF SOBRE SERVIÇOS DE TERCEIROS que visivelmente não se referiam a retenções de serviços de terceiros, embora tal não tenha sido apontado pelo contribuinte. Tais lançamentos contábeis foram excluídos da apropriação na realização do cotejo, diminuindo as diferenças inicialmente levantadas.

No caso de IRRF cód. 5706, foram totalizados os valores provisionados no período anterior à DCTF ou pagamento (SINAL), somados às retificações efetuadas na contabilidade. Levou-se em conta, neste caso, que a DCTF ou informação de pagamento possa coincidir com o efetivo pagamento de juros sobre capital próprio.

Todas as demais divergências para as quais não houve justificativas foram objeto de lançamento através de AUTO de Infração, e encontram-se anexas ao presente Termo nos Demonstrativos de IRPJ CSLL, PIS, COFINS, IRRF.

Tais demonstrativos constituem-se em duas partes APURAÇÃO, em que se mostram as diferenças apuradas, e APROPRIAÇÃO, em que se mostram lançamentos contábeis considerados no cotejo, bem como as justificativas aceitas.

A presente fiscalização, encerrada parcialmente, restringiu-se à verificação das informações de DCTF a respeito do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, IRRF, CSLL, PIS, COFINS, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2003, e foi efetuada com base nos dados disponíveis no decorrer da fiscalização. Fica ressalvado o direito da Fazenda Nacional de fazer verificações posteriores e cobrar o que for devido em razão de fatos, circunstâncias e elementos não verificados e/ou conhecidos nesta oportunidade.

Cientificada do lançamento em 24 de dezembro de 2008 e inconformada com a exigência fiscal, a contribuinte, por meio de seus advogados e bastante procuradores

(procuração de fls. 731/736), apresentou a impugnação de fls. 675/728, em 23 de janeiro de 2009, com as razões de defesa abaixo sintetizadas.

Após breve resumo dos fatos, afirma que a fiscalização teria tão-somente confrontado as contas de provisão para o IRRF com os valores declarados em DCTF, sem qualquer exame mais aprofundado, o que teria gerado diversos equívocos.

Quanto ao direito, suscita a existência de decadência dos valores lançados cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 24/12/2003, 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, ter a Impugnante efetuado o pagamento de IRRF apurado, conforme noticiam as planilhas elaboradas pela Fiscalização.

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.

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

## H2 - DA INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO DE IRRF (1708)

### 112.1 - Do Procedimento Contábil Adotado pela Impugnante

53. No que respeita às supostas diferenças apuradas pela fiscalização entre a contabilidade da Impugnante e os débitos de IRRF, incidentes sobre a remuneração paga a pessoas jurídicas prestadoras de serviços (código 1708), declarados em DCTF, cumpre esclarecer o procedimento contábil adotado.

54. A Impugnante, ao contratar os serviços das pessoas jurídicas, recebia, destes prestadores, as respectivas Notas Fiscais, promovendo, de imediato, o respectivo registro contábil dos fornecedores e do respectivo IRRF, este último na Conta "IRRF Sobre Serviços de Terceiros"

55. Apesar da contabilização do IRRF ser efetuada no momento do recebimento da Nota Fiscal, a Impugnante nem sempre efetuava o pagamento imediato dos valores aos prestadores de serviços, o que, em diversos casos, somente ocorreu após certo lapso de tempo, seja em razão de usual negociação quanto a prazos, seja em razão de atrasos nos pagamentos.

56. Diante disso, a data de emissão das Notas Fiscais - e, conseqüentemente, do respectivo registro contábil do IRRF a ser retido - não coincidia com a data de pagamento dos valores, sendo que a Impugnante somente declarava o débito de IRRF na DCTF quando do pagamento da Nota Fiscal de Serviços, e não do seu mero registro contábil.

57. Dai a razão do desencontro entre as datas dos registros contábeis do IRRF incidente sobre o valor consignado nas Notas Fiscais de Prestação de Serviços e aquelas constantes do IRRF declarado em DCTF.

58. Note-se que, apesar desta discrepância cronológica, o procedimento adotado pela Impugnante é absolutamente justificável, sob qualquer ângulo.

59. E isto porque, em relação à boa ordem contábil, permite que o fato seja evidenciado, com a maior fidelidade possível, em seus registros contábeis os fatos empresariais. Do ponto de vista fiscal, a Impugnante somente declara o imposto devido após a ocorrência do fato gerador, que, no caso do IRRF, é o pagamento ao prestador de serviço (beneficiário dos rendimentos pagos).

60. Em suma: a Impugnante, quando da contratação dos serviços e do recebimento das Notas Fiscais por parte dos prestadores, promovia o imediato registro contábil dos valores (inclusive da retenção de IRRF); entretanto, tais valores somente eram declarados em DCTF quando do efetivo pagamento ao prestador de serviço, momento da ocorrência do fato gerador do IRRF, em observância à legislação fiscal e as boas práticas contábeis.

61. Portanto, o critério da fiscalização -comparação pura e simples da contabilidade com a DCTF - não levou em consideração tais aspectos, redundando nas absurdas divergências apuradas, as quais talvez não tivessem sido lançadas se, durante o procedimento fiscal, o Sr. Auditor tivesse aprofundado o seu exame, mediante a análise, por exemplo, dos pagamentos das Notas Fiscais e das respectivas declarações e pagamentos dos tributos.

62. Dessa forma, não existem as "diferenças" consignadas no demonstrativo que acompanhou o Auto de Infração. Tais diferenças decorreram, unicamente, do errôneo critério eleito pela fiscalização, pois desconsiderou o fato de que o IRRF contabilizado quando da entrada da Nota Fiscal somente seria declarado quando do pagamento da Nota Fiscal - momento do fato gerador do tributo, nos termos da legislação.

63. A fim de comprovar o alegado, a Impugnante anexa, a título de amostragem, as Notas Fiscais correspondentes aos períodos de novembro a dezembro de 2003 (docs. 03) cujas datas de emissão e valores de IRRF correspondem ao demonstrativo elaborado pela fiscalização.

64. Ademais, como prova de que a data do pagamento dos respectivos valores em favor dos fornecedores ocorreu posteriormente a contabilização das referidas Notas Fiscais, a Impugnante anexa os respectivos extratos bancários comprobatórios da quitação dos valores perante os credores (doc. 04).

65. Ressalte-se que as datas de pagamento informadas nos extratos bancários podem ser cotejadas com os períodos de apuração do IRRF indicados na DCTF 66 em posse da fiscalização), tudo a comprovar que, de fato, os valores relativos ao IRRF foram efetivamente recolhidos quando do pagamento de tais Notas Fiscais.

66. Para facilitar o exame por parte desta Autoridade julgadora, a Impugnante anexa duas planilhas, sendo que, na primeira (doc. 05), tem a reprodução fiel do demonstrativo da fiscalização, acrescido de uma coluna informando o momento da entrega da DCTF, em relação a cada um dos lançamentos contábeis (sempre em data posterior ao do respectivo registro).

Fl. 6 da Resolução n.º 1401-000.688 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13896.005106/2008-70

67. Na segunda planilha, subdividida por período de apuração, são correlacionadas, aleatoriamente, as Notas Fiscais dos seguintes períodos semanais informados em DCTF: (I) 2ª semana de novembro de 2003 (doc. 06);

(II) 3ª semana de novembro de 2003; (III) 4ª semana de novembro e 1ª semana de dezembro de 2003 (doc.08); e (IV) 2ª semana de dezembro de 2003 (doc. 09), com suas respectivas datas de emissão (informadas nas faturas), datas de pagamentos aos fornecedores (que coincidem com as datas dos extratos bancários) e a respectiva informação em DCTF e pagamento do IRRF (DARF), de modo a não deixar dúvida quanto à correção do procedimento adotado pela Impugnante.

68 Ressalte-se que a juntada por amostragem das provas em questão se justifica em razão do elevado número de documentos, tornando praticamente impossível a sua juntada integral e respectiva correlação no exíguo prazo de defesa.

69. Assim, e pela garantia do princípio da verdade material, deve ser admitida prova produzida mediante a anexa amostragem, não sendo ocioso ressaltar que o cotejo procedido na presente defesa deveria ter sido feito pela fiscalização, a quem incumbe o levantamento da matéria tributável e a identificação do fato gerador, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

70. Ficam esclarecidos, portanto, os procedimentos contábeis e fiscais adotados pela Impugnante, não restando dúvidas de que todos os registros contábeis a título de IRRF devido sob o código 1708 foram, ao seu tempo, devidamente quitados e informados em DCTF, inexistindo as alegadas discrepâncias.

11.2.2 - Da Inexigibilidade do IRRF Devido sob o Código 1708 Sobre o Mero Registro Contábil dos Valores

71. Embora a acusação fiscal tenha se limitado a consignar a existência de "diferenças" entre o valor escriturado e o declarado pela Impugnante, as quais foram justificadas acima, cumpre reiterar, para que não restem dúvidas, que o fato gerador do IRRF sobre os rendimentos pagos por serviços prestados por pessoas jurídicas ocorreu quando do pagamento a tais fornecedores, e não do mero registro contábil pela Impugnante.

72. Com efeito, mesmo em se tratando de retenção na fonte, cumpre ter presente o que dispõe o art. 43 do Código Tributário Nacional:

"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. "

73. Conforme se depreende do dispositivo retro, o fato gerador do Imposto de Renda - independentemente do regime de apuração e recolhimento - é sempre a disponibilidade (econômica ou jurídica) da renda ou provento por parte do beneficiário, o que exclui a possibilidade de se tributar a título de Imposto de Renda a mera expectativa de auferimento de renda, ainda não incorporada ao patrimônio de seu titular.

Fl. 7 da Resolução n.º 1401-000.688 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13896.005106/2008-70

E sob esta perspectiva que deve ser compreendido o artigo 647 do RIR/99, que sujeita o prestador de serviços à incidência do imposto na fonte sobre a importância paga ou creditada em seu favor.

75. Por crédito não deve ser compreendido o mero registro contábil das informações por parte da Impugnante (o lançamento a crédito nas suas contas do Passivo), mas sim a colocação da renda à disposição do seu titular (no caso, os fornecedores), sendo descabida qualquer pretensão de se atribuir, aos meros registros contábeis da Impugnante, o caráter de "fato gerador" do IRRF em questão.

76. Confira-se, a respeito, a precisa lição de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

"(..) crédito e a colocação da renda ou do provento, cuja aquisição também já tenha ocorrido, à disposição do respectivo titular, e não a simples contrapartida contábil de um débito feito na contabilidade. A própria terminologia 'retenção na fonte' ou 'desconto na fonte' é expressiva da realidade de que o imposto somente se torna devido quando a fonte se desincumbe de sua obrigação de direito privado, mediante o pagamento ou o crédito da renda ou do provento, de maneira a disponibilizar a renda ou o provento ao respectivo titular, quando então ela retém ou desconta do montante assim disponibilizado o valor do imposto devido." (in "A sujeição passiva da fonte pagadora de rendimento, quanto ao imposto de renda devido na fonte", Revista Dialética de Direito Tributário nº 49, p. 95)

Também no mesmo sentido é o entendimento de MARY ELBE QUEIROZ:

"No tocante ao crédito, é importante ressaltar que ele se refere à efetiva aquisição e disponibilidade do rendimento em favor do beneficiário que realiza o fato gerador do tributo, o contribuinte. Portanto, simples créditos constantes nos registros contábeis da fonte pagadora em favor do beneficiário, mas que não demonstrem qualquer disponibilidade desse, não se configuram como fato gerador com força para fazer nascer a obrigação tributária." ("Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza", Barueri, SP, Manole, 2004, p. 392)

78. Também caminha neste mesmo sentido a jurisprudência do Conselho de Contribuintes:

"IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - REGISTRO CONTÁBIL DE DESPESA - REGIME DE COMPETÊNCIA -DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DA RENDA - INOCORRÊNCIA - O simples crédito contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor, não se configurando, portanto, o fato gerador do Imposto de Renda. Recurso de ofício negado." (1ª CC, 4ª Câmara, Recurso de Ofício nº 153.956, Rei. Cons. Pedro Paulo Pereira Barbosa, Sessão de 24/01/2008, votação unânime - destaques da Impugnante)

79. Portanto, estão corretos os procedimentos contábeis e fiscais adotados pela Impugnante, no sentido de somente declarar em DCTF (e recolher) o IRRF quando do efetivo pagamento dos valores aos beneficiários, momento da ocorrência do fato gerador do tributo, independentemente do seu prévio registro contábil.

80. Portanto, é insubsistente a acusação fiscal e o respectivo crédito tributário constituído, porquanto assentado o trabalho fiscal em premissa equivocada, qual seja, a de atribuir aos meros lançamentos contábeis o caráter de fato gerador do IRRF, a

ponto de justificar o procedimento fiscal de, singelamente, confrontar a contabilidade com a DCTF do mesmo período.

#### 11.2.3 - Da Postergação no Pagamento do IRRF (1708) Aplicação do Parecer Normativo COSIT nº 2/1996

81. A despeito das considerações acima, ainda que se pudesse admitir o mero registro contábil como fato gerador do imposto, caberia à fiscalização o lançamento, apenas, de eventual multa de ofício e respectivos juros, pois o imposto foi recolhido quando do pagamento ao beneficiário.

82. Conforme ressaltado acima, não restam dúvidas de que a discrepância entre os valores consignados na contabilidade da Impugnante e a DCTF se deve ao fato de ter havido o pagamento do tributo em momento posterior ao registro contábil dos valores. Houve, portanto, pagamento do tributo.

83. Ou seja, a se considerar que o IRRF deveria ter sido recolhido quando do crédito contábil - o que se admite apenas para argumentar -, teria havido, no máximo, o recolhimento posterior por parte da Impugnante, hipótese em que seriam exigíveis apenas eventual multa e respectivos acréscimos legais, porquanto fora pago o principal.

84. Nesse sentido é o Parecer Normativo COSIT nº 2/1996:

"6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação as parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

85 Portanto, se é que algum valor seria devido a esse título pela Impugnante, este deveria ser devidamente abatido pelos pagamentos realizados, aplicando-se a postergação nos termos do Parecer Normativo nº 2/1996.

86. No que concerne à prova da posterior quitação do IRRF, a Impugnante pede vénia para remeter aos documentos .16 mencionados anteriormente (planilhas, DARFs, DCTFs)

#### 11.2.4 - Da Consideração de Valores Estranhos aos Fato Geradores do IRRF (código 1708)

87. Por fim, ainda que superadas as alegações formuladas acima, cabe destacar que o Auto de Infração acabou por inserir, nos fatos geradores do IRRF devido sob o código 1708, lançamentos contábeis que não correspondem a débitos referentes a retenções de serviços prestados por terceiros.

88, Novamente, este fato traz à tona a fragilidade do trabalho fiscal, porquanto, ainda que admitido, por hipótese, o mero cotejo da contabilidade com a DCTF, mister seria que a fiscalização, ao menos, depurasse as informações pertinentes para a finalização do seu trabalho.



89. Explica-se. Se a fiscalização pretendia comparar o IRRF sob o código 1708, com as informações relativas a este tributo na DCTF, deveria se restringir aos lançamentos contábeis que guardassem pertinência com fatos geradores relativos à prestação de serviços por pessoas jurídicas. Nada mais.

90. Entretanto, o que se verificou é que, embora o Termo de Verificação aduza que a fiscalização "apurou lançamentos na conta 2106010008 – IRRF SOBRE SERVIÇOS DE TERCEIROS que visivelmente não se referiam a retenções de serviços de terceiros", informando ter promovido a exclusão de tais lançamentos na forma da matéria tributável, o fato é que ainda remanesceram inúmeros outros valores que deixaram de ser excluídos, sob esta mesma condição.

91. Com efeito, constatou-se que foram considerados lançamentos contábeis concernentes a fatos geradores do IRRF referentes a outras incidências que não aquelas relativas ao código de receita 1708.

92. Exemplificativamente, cabe mencionar dois lançamentos constantes do demonstrativo "Apropriações IRRF 1708" referentes a prêmios obtidos em concursos e sorteios (conta "FUNDO VISA 3"), no dia 31/01/2003 nos valores de R\$ 125.000,00, cada um, os quais foram objeto de recolhimento sob o código de receita 0916, corretamente atribuído à natureza da retenção em questão, consoante comprovam os DARFs anexos (doc. 10).

93. Outro equívoco desta mesma natureza, também colhido exemplificativamente do extenso rol elaborado pela fiscalização, diz respeito a lançamento de suposto débito no valor de R\$ 22.934,34 sob o histórico contábil "ALUGUEL VAP'S EM USD", no dia 08/12/2003, supostamente a título de IRRF - 1708. Tal lançamento, na verdade, refere-se a rendimentos pagos a residentes no exterior, sob o código 0473, segundo já constatado pela fiscalização ao excluir lançamentos com a mesma descrição em outras ocasiões (como se pode observar no dia 29/12/2003, no valor de R\$ 52.950,79).

94. Para comprovação do alegado, anexa a Impugnante o DARF devidamente recolhido neste valor, bem como o comprovante de pagamento com código de barras, e a carta encaminhada pelo beneficiário (do exterior) solicitando o pagamento (doc. 11).

Por fim, e também para mostrar a fragilidade do trabalho fiscal levado a efeito, cabe mencionar a existência de lançamento contábil no dia 27/11/2003, no valor de R\$ 68.049,73, indevidamente considerado pela fiscalização por se tratar de débito de Imposto de Importação.

96. Com efeito, a Impugnante, por equívoco, promoveu lançamento contábil no dia 27/11/2003 sob a rubrica "Estorno Fatura", mas que, na realidade, se tratava de estorno de lançamento contábil referente a débito de IPI sobre aquisição de equipamentos nesta mesma data.

97. Porém, em razão do uso da nomenclatura "Estorno Fatura", a fiscalização parece não ter considerado que este lançamento não se tratava de IRRF sobre serviços prestados por terceiros. Aliás, este não foi o único lançamento indevido de IPI nesta conta de IRRF.

98. Para o lançamento indevido efetuado nesta mesma circunstância, mas sob a rubrica "IPI Equipamentos", a fiscalização logrou excluí-lo de sua base de dados. Tudo leva a crer, portanto, que a não exclusão do lançamento "Estorno Fatura" deveu-

se, de fato, ei sua nomenclatura - aspecto este que parece ter sido levado em conta, de maneira exclusiva, pelo Sr. Auditor Fiscal, ao invés da natureza do lançamento contábil.

99. Para comprovar o alegado, a Impugnante anexa cópias do Livro Razão concernente aos respectivos lançamentos (docs. 12).

100. Tais equívocos evidenciam, a fragilidade da base de dados em que repousa a acusação fiscal. De fato, a fiscalização, ao que parece, não compreendeu a contabilidade da Impugnante, a ponto de não se atentar para a natureza dos lançamentos contábeis, conferindo primazia ao mero histórico contábil do registro.

101. Diante de tamanhos erros cometidos pela fiscalização, resta evidente que toda a acusação fiscal está maculada por vício insanável, devendo ser integralmente cancelado o Auto de Infração.

### II.3 - DA INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO DE IRRF (5706)

102. No que concerne aos valores lançados a título de IRRF sobre a distribuição de juros sobre o capital próprio• (código 5706), tem-se que a fiscalização considerou devida a suposta diferença de R\$ 145.927,64 resultante do somatório de todos os lançamentos contábeis efetuados até agosto de 2003 com a DCTF entregue em agosto.

103. Assim, considerando-se que o somatório dos valores lançados na contabilidade até 02/08/2003, a título de IRRF sobre a remuneração do capital próprio, atingiu o valor de R\$ 934.108,92, e a DCTF entregue em agosto de 2003 consignou o valor de R\$ 788.181,30, a fiscalização houve por bem lançar a diferença (no valor de R\$ 145.927,64).

104. A semelhança dos equívocos cometidos pela fiscalização no que concerne à apuração dos demais fatos geradores objeto deste lançamento (1708), também no que respeita ao lançamento da suposta diferença de IRRF sobre a remuneração do capital próprio (5706), tem-se que a fiscalização enganou-se no que concerne aos períodos de pagamento dos juros sobre o capital próprio.

105. Conforme se depreende do Livro Razão referente à conta do passivo de IRRF sobre a remuneração do capital próprio, a diferença objeto da exigência, no valor de R\$ 145.927,62 foi apurada em julho de 2003 (doc. 13).

106. Ora, considerando que a Impugnante optou à época por pagar semestralmente os juros sobre o capital próprio, os lançamentos contábeis mensais, até o término do semestre, consubstanciam meras provisões, cujo somatório dos valores devidos no primeiro semestre limitou-se ao quantum apurado até o mês de junho de 2003, que coincide com o montante declarado na DCTF de agosto de 2003.

107. Confira-se o cotejo entre os lançamentos contábeis até junho de 2003 e o valor declarado:

Fl. 11 da Resolução n.º 1401-000.688 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13896.005106/2008-70

| COMPETÊNCIA             | CONTABILIDADE (R\$) (a) | Retif. Contabilidade (R\$) (b) | DCTF (R\$)        |
|-------------------------|-------------------------|--------------------------------|-------------------|
| 30/03/2003 a 05/04/2003 | 438.143,42              | 0,00                           | -                 |
| 20/04/2003 a 26/04/2003 | 0,00                    | -48.986,58                     | -                 |
| 27/04/2003 a 03/05/2003 | 343.598,44              | -226.004,95                    | -                 |
| 25/05/2003 a 31/05/2003 | 142.343,95              | 0,00                           | -                 |
| 29/06/2003 a 05/07/2003 | 139.087,00              | 0,00                           | -                 |
| <b>TOTAL</b>            |                         | <b>788.181,30 (a+b)</b>        | <b>788.181,30</b> |

108. Como se observa, não poderia a Impugnante inserir na DCTF do terceiro trimestre 2003 o lançamento de julho daquele ano, pela singela razão de não pertencer este ao período do primeiro semestre (objeto da DCTF)!

109. Ao que parece, a fiscalização considerou que, em razão de a entrega da DCTF ter sido enviada em agosto de 2003, referida declaração deveria contemplar todos os lançamentos contábeis ocorridos até a data de sua entrega, o que, nesse raciocínio (equivocado!), englobaria o lançamento de julho de 2003 no valor de R\$ 145.927,64, exatamente o valor objeto da autuação.

110. Por sua vez, referido lançamento de julho de 2003 - pertencente ao segundo semestre daquele ano -, no valor de R\$ 145.927,64, compôs a apuração do - por óbvio - do segundo semestre, conforme discriminado no Livro Razão anexo (doc. 13).

111. Confira-se, abaixo, o resumo das informações do segundo semestre:

| PERÍODO           | VALOR (R\$) | TOTAL (R\$) |
|-------------------|-------------|-------------|
| IRRF JCP JUL/2003 | 145927,64   | 145927,64   |
| IRRF JCP AGO/2003 | 146532,91   | 292460,55   |
| IRRF JCP SET/2003 | 143174,11   | 435634,66   |

112. Para que não parem dúvidas, a Impugnante comprova o recolhimento do valor total do segundo semestre - que inclui a apuração de julho de 2003 - mediante juntada dos DARFs anexos (doc. 13).

113. Em suma, o valor objeto da autuação encontra-se pago pela Impugnante, juntamente com os juros sobre o capital próprio pagos no segundo semestre, sendo descabida a exigência fiscal.

#### IL4 - DA INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO DE IRRF (8045)

114. No que concerne ao IRRF devido sob o código de receita 8045, referente a "auto-retenções" feitas pela própria Impugnante sobre suas comissões, formula o Auto de Infração exigências manifestamente descabidas.

115. No caso, verifica-se ter havido erro de cálculo no demonstrativo do Termo de Verificação Fiscal referente ao Auto de Infração lavrado, quanto ao IRRF devido na 2ª semana de julho de 2003 e na 3ª semana de agosto de 2003.

Fl. 12 da Resolução n.º 1401-000.688 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13896.005106/2008-70

116. Com efeito, a fiscalização incorreu em erro no somatório dos valores referentes aos mencionados períodos de apuração, chegando a valor superior àquele obtido pela Impugnante a partir dos mesmos dados.

117. No que diz respeito à 2ª semana de julho de 2003, o somatório dos valores constantes do demonstrativo "IRRF 8045 - Apropriações" tem como resultado R\$ 244.511,86, e não os R\$ 277.070,98, a que inexplicavelmente chegou o Sr. Auditor Fiscal (doc. 14).

118. Semelhante equívoco se verifica no período de apuração referente à 3ª semana de agosto de 2003, cujo somatório tem como resultado R\$ 245.730,45, e não os alegados R\$ 281.732,62 (doc. 14).

119. Diante deste equívoco, de rigor seja determinado o cancelamento das exigências, ressaltando-se, mais uma vez, a imprestabilidade do trabalho fiscal levado a efeito.

#### IL 5- DA INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO DE IRRF (0561)

120. Por fim, cabe impugnar, outrossim, as exigências de IRRF sobre os rendimentos do trabalho assalariado (código 0561) referentes aos meses de janeiro e dezembro de 2003.

121. Quanto ao mês de dezembro de 2003, a diferença se justifica em razão de ajuste contábil procedido em janeiro de 2004, no valor de R\$ 11.751,90, o qual promoveu o estorno do lançamento referente à incidência do IRRF, conforme Livro Razão anexo (doc. 15), ajuste este não levado em consideração pela fiscalização.

122. No mês de janeiro de 2003, a diferença no valor de R\$ 1.530,63 refere-se a reclassificação contábil procedida no referido mês (lançamento indevido ajustado no próprio mês).

123. Com efeito, observando-se o anexo Razão Contábil (doc. 16), verifica-se ter sido realizado um lançamento em 07/01/2003 a débito na conta do passivo "IRRF sobre Salários", referente a um ajuste do IRRF sobre férias de janeiro de 2002, cuja contrapartida foi um lançamento a crédito no ativo na conta "Adiantamento Salários".

124. Em 29/01/2003, constatado o equívoco, a Impugnante efetuou um lançamento a crédito na referida conta do passivo, no mesmo valor de R\$ 1.530,60, anulando, assim, o efeito do primeiro lançamento efetuado a débito em 07/01/2003, cuja contrapartida demonstra sua reclassificação (a débito) na conta correta do passivo em que deveria ter sido inicialmente efetuado o lançamento contábil (doc. 16).

125. Para comprovar o referido estorno, note-se que o valor total dos lançamentos a débito nas contas selecionadas no "Quadro 1" do referido Razão correspondem, exatamente, ao valor total dos lançamentos a crédito no "Quadro 2" - onde se identifica o estorno de R\$ 1.530,63 (doc. 16).

126. Desta forma, tem-se que a diferença em questão refere-se a ajustes contábeis que foram indevidamente desconsiderados pela fiscalização.

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.

Fl. 13 da Resolução n.º 1401-000.688 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13896.005106/2008-70

Julgada a impugnação, a DRJ decotou a maior parte dos valores lançados pela fiscalização por estarem decaídos até 20/12/2003, conforme preceitos do art. 150 §4 do CTN, restando apenas três lançamentos, quais sejam, em 27/12/2003 R\$16.107,89, em 30/12/2003 R\$10.005,48 e em 31/12/2003, R\$143.867,64.

Tendo em vista o valor da parcela reconhecida como decaída, recorrer a Delegacia de ofício, e também a Contribuinte, alegando em síntese:

- 01) Houve violação ao art. 142 do CTN;
- 02) Improcedência do critério jurídico adotado no lançamento – provisão X pagamento;
- 03) Junta documentos e argumenta que os valores foram pagos pelo regime de caixa e não competência.
- 04) Não incidência de juros sobre multa.

Este é o relatório do essencial.

## Voto

Pois bem, verifica-se que no caso dos autos, tanto a fiscalização quanto o contribuinte não se dispuseram a verificar a realidade dos fatos.

A fiscalização somente autuou a diferença entre os valores contabilizados e os valores recolhidos sem se ater a realidade dos fatos.

Adicionalmente, o fato gerador do Imposto de Renda Retido na Fonte quando da fiscalização/autuação ainda gerava muita confusão porque a própria Receita Federal não teria um entendimento definido.

Aliás, a situação ainda hoje provoca discussões como expresso pela Solução de Consulta abaixo do ano corrente:

IRRF. FATO GERADOR. MOMENTO DE OCORRÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA PROFISSIONAL. IMPORTÂNCIAS CREDITADAS

28/02/2019

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF04 Nº 4008, DE 25 DE FEVEREIRO DE 2019

(Publicado(a) no DOU de 28/02/2019, seção 1, página 60)

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

FATO GERADOR. MOMENTO DE OCORRÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA PROFISSIONAL. IMPORTÂNCIAS CREDITADAS.

Considera-se ocorrido o fato gerador do Imposto sobre a Renda na fonte, no caso de importâncias creditadas, na data do lançamento contábil efetuado por pessoa jurídica, nominal ao fornecedor do serviço, a débito de despesas em contrapartida com o crédito

Fl. 14 da Resolução n.º 1401-000.688 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13896.005106/2008-70

de conta do passivo, à vista da nota fiscal ou fatura emitida pela contratada e aceita pela contratante.

A retenção do Imposto sobre a Renda na fonte, incidente sobre as importâncias creditadas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, será efetuada na data da contabilização do valor dos serviços prestados, considerando-se a partir dessa data o prazo para o recolhimento. É a partir desse momento que a contratada poderá creditar-se do imposto retido, como antecipação do devido, na forma do art. 717 do Decreto nº 9.580, de 2018, e poderá utilizá-lo, deduzindo-o do apurado no respectivo período de apuração das receitas que sofreram a retenção.

**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.**

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 26, DE 31 DE OUTUBRO DE 2013.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), arts. 43, 114, 116, I e II, e 117, I e II; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 647 e 650; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 714 e 717; Parecer Normativo CST nº 121, de 1973; Parecer Normativo CST nº 7, de 1986; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 8, de 2014.

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

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;

Fl. 15 da Resolução n.º 1401-000.688 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13896.005106/2008-70

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.

E como voto.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga