



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



**Processo nº** 13896.005106/2008-70  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-006.403 – 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: 2003

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 do vencimento do débito perante o credor ou o efetivo pagamento, caso este ocorra antes, 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, em não conhecer do recurso de ofício e em dar provimento ao recurso voluntário 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).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-006.403 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13896.005106/2008-70

## 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 05-35.411 da DRJ/CPS cuja ementa restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2003 a 24/12/2003

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: 25/12/2003 a 31/12/2003

IRRF. Valores Escriturados e Não Declarados. CÓDIGO 1708.

Não afastada a constatação fiscal de falta de declaração em DCTF de IRRF contabilizado, em decorrência de serviços contratados de pessoas jurídicas, mantém-se o lançamento.

IRRF. CÓDIGO 0561. ESTORNO. OCORRÊNCIA.

Reconhecido pela autoridade fiscal em exigência formalizada posteriormente à presente, tendo por base a mesma ação fiscal, o estorno contábil do IRRF em litígio, cumpre admitir o equívoco alegado pela Impugnante, não persistindo o lançamento quanto ao valor de IRRF código 0561, apurado em dezembro de 2003.

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 ofício de crédito tributário de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF relativos aos fatos jurídicos tributários ocorridos entre 18/01/2003 e 31/12/2003. Em apertada síntese, o lançamento de ofício deveu-se à apuração de divergências entre as provisões de IRRF escrituradas na contabilidade e os montantes dos débitos declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF. Transcrevo trecho do Termo de Verificação Fiscal:

A análise de tais documentos, levou, primeiramente, à 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, a fim 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.

[...]

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.

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 do IRRF (e não de 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 das 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 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 DCTF ou pagamento (SINAL), somados as 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.

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 primeira instância na qual esta resume as alegações lançadas pela impugnante:

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:

## **II 2 - 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 serviço (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 (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).

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) 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.

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 n.º 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 apazada 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." (Io CC, 4a Câmara, Recurso de Ofício n.º 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 n.º 2/1996 81. Apesar das considerações acima, ainda que se pudesse admitir o mero registro contábil como fato gerador do imposto, caberia 2, 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 n.º 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 às 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 n.º 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 Fatos 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 cã 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 ei 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, ben: 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.*

*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.*

### **H3 - 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:

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 - 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.

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 à 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.

Conforme registrado no início deste relatório, a impugnação foi julgada parcialmente procedente. Em apertada síntese, a autoridade julgadora (i) reconheceu a incidência da norma decadencial em relação aos fatos jurídicos tributários ocorridos até 24/12/2003; e (ii) considerou comprovada a regularidade do estorno do valor de R\$ 11.751,90 (código receita 0561) lançado em 30/12/2003.

Com a decisão de piso, restaram as seguintes diferenças:

Data F G	Código Receita	Valor Exigido
27/12/2003	1708	R\$16.107,89
31/12/2003	1708	R\$143.867,64

Em razão do valor exonerado, a DRJ/CPS recorreu de ofício da decisão.

Inconformada com a decisão de piso, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, em essência, reiterou as alegações lançadas na manifestação de inconformidade.

Na primeira oportunidade que teve para apreciar os recursos de ofício e voluntário, esta Turma resolveu converter o julgamento e diligência, por meio da Resolução nº 1401-000.688, nos seguintes termos:

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 da diligência, a fiscalização da RFB manifestou-se por meio da Informação Fiscal de e-fls. 3934/3950. No que tange às diferenças relativas ao IRRF devido sob o código 1708, a autoridade diligenciadora, forte nas razões expostas pela DRJ/CPS, concluiu que o fato gerador da obrigação ocorreria na data do lançamento contábil e que parte das diferenças não teria sido justificada pela recorrente. Cito suas palavras:

Por outro lado, conforme já relatado anteriormente, o contribuinte alegou que parte das divergências entre os valores que ele mesmo classifica como “provisão 1708” e os declarados em DCTF decorre do fato de ter sido adotado o regime de caixa para a declaração do valor a recolher registrado em DCTF, ou seja, o IRRF incidente em parte dos serviços somente teria sido declarado em DCTF quando do pagamento da respectiva nota fiscal, contrariando o previsto na legislação.

Neste sentido, destacamos, novamente, as considerações da autoridade julgadora de 1ª instância:

[...]

Sendo assim, parte da divergência permanece não justificada, pois, conforme legislação citada, o registro contábil da obrigação (creditamento ao beneficiário) é fato gerador do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre serviços prestados por pessoa jurídica (IRRF cód. 1708).

Em vista dos fatos relatados, foi feito novo cotejo entre, por um lado, os valores lançados na conta contábil 2106010008 e classificados pelo contribuinte como “provisão 1708”, **de acordo com a data do lançamento contábil**, e, por outro, os valores declarados em DCTF no mesmo período de apuração.

A contribuinte manifestou-se sobre o resultado da diligência.

Na petição, a recorrente, em apertada síntese, reiterou que houve erro na identificação da ocorrência do fato jurídico tributário. Cito suas palavras:

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.

Embora não estivesse no escopo da diligência, a contribuinte também pugnou pelo desprovimento do recurso de ofício em razão da incidência da norma decadencial conforme previsão do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN.

Era o que havia a relatar.

## Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

Os recursos 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 no ano-calendário 2003 em razão de divergências entre a escrituração contábil e os débitos declarados em DCTF.

A maior parte do lançamento de ofício foi afastada pela autoridade julgadora de piso em razão da incidência da norma decadencial conforme previsão do artigo 150, § 4º do CTN. Por essa razão, inicio o presente voto pela apreciação do recurso de ofício interposto pela presidência da Turma julgadora de primeira instância.

### **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 n.º 26, de 31/10/2013, que embasou a Solução de Consulta DISIT/SRRF04 n.º 4008, de 25/02/2019, que foi mencionada pela ilustre conselheira Letícia Domingues Costa Braga na Resolução n.º 1401-000.688.

A Solução de Divergência COSIT n.º 26/2013 foi provocada em razão da divergência entre as interpretações contidas na Solução de Consulta SRRF01/DISIT n.º 60/2011 e na Solução de Consulta SRRF08/DISIT n.º 33/2002, cujas ementas encontram-se transcritas abaixo:

Solução de Consulta SRRF01/DISIT n.º 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 n.º 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, neste ponto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

### **Conclusão.**

Voto por não conhecer do recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o auto de infração.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira