



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10880.910053/2009-72
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-003.523 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2019
Matéria IRPJ - COMPENSAÇÃO - PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR
Recorrente CITICORP TRADING LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

DECADÊNCIA - FATOS PRETÉRITOS COM REPERCUSSÃO FUTURA - INOCORRÊNCIA

O fenômeno da decadência atinge, apenas, o direito do fisco de constituir a obrigação tributária (ou de não homologar a compensação), não afastando a possibilidade de se reexaminar fatos contábeis pretéritos (ocorridos há mais de 5 anos) com repercussão futura.

IRPJ - SALDO NEGATIVO - DIREITO CREDITÓRIO - IRRF - SUMULA 80

A mingua de comprovação, por parte do contribuinte, de que as receitas que geraram a retenção na fonte do IRPJ foram efetiva e concretamente levadas à tributação, tornam-se indedutíveis as parcelas do IRRF suportadas para fins de apuração de eventual saldo negativo do imposto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos. Portanto, aplica-se o decidido no julgamento do processo 10880.687517/2009-31, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno

Feitosa, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de pedido de compensação de pagamento indevido ou efetuado em valores superiores aos efetivamente devidos a título de ajuste de IRPJ, apurado no ano-calendário de 2004.

Pelo que se infere do despacho decisório eletrônico proferido nestes autos o pleito da empresa recorrente foi indeferido pela Unidade de Origem sob o argumento de que o valor descrito no DARF, apontado na respectiva declaração de compensação, estaria integralmente alocado para a quitação de débitos do contribuinte, inexistindo saldo disponível para compensação dos débitos em sua declaração de compensação.

Em manifestação de inconformidade regularmente apresentada o contribuinte busca esclarecer que, em verdade, no ano-calendário em testilha, consideradas as estimativas pagas e o imposto retido na fonte, conforme DIRFs apresentadas, teria apurado um saldo negativo de imposto (ao invés de valor a pagar), sendo este o motivo de seu pedido de compensação. Informa, mais, que por um lapso, teria deixado de fazer a necessária informação em DCTF, equívoco que teria sido corrigido mediante retificação da predita declaração.

Instada a decidir o caso, a DRJ de Salvador houve por bem julgar improcedente a manifestação de inconformidade oposta. Nos termos do acórdão recorrido, não obstante, de fato, o contribuinte ter informado valores retidos na fonte no importe de R\$ 1.058.299,14, concernentes à receitas financeiras percebidas pela empresa, não constariam da DIPJ acostada aos autos demonstrações que indicariam a tributação de tais valores, não podendo considerá-los para a formação do pretendido saldo negativo.

Devidamente intimado do conteúdo do julgamento acima, o contribuinte apresentou o seu recurso voluntário por meio do qual, em apertada síntese, sustentou:

a) em prejudicial de mérito, a decadência do direito da Fazenda de revisitar a apuração do IRPJ ocorrida ano de 2004, a fim de considerar não demonstrado o direito creditório pretendido;

b) no mérito, que, além de inovar a discussão (a questão afeita à tributação das receitas financeiras não teria sido suscitada até o advento do julgamento levado a cabo pela DRJ), que as preditas receitas teriam, sim, sido incluídas em seu resultado operacional, trazendo, agora, para comprovar as suas alegações, além dos documentos já acostados em sua manifestação, cópias de razões relativos aos anos-calendários de 2001 a 2004;

c) a possibilidade de apresentar novos documentos (especificamente os livros tratados anteriormente), a luz do princípio da verdade material

Ao final de sua peça, além de requerer o provimento de seu apelo, pede a conversão do julgamento em diligência.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no **Acórdão nº 1302-003.521, de 17/04/2019**, proferido no julgamento do **Processo nº 10880.687517/2009-31**, paradigma ao qual o presente processo fica vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (**Acórdão nº 1302-003.521**):

I - Admissibilidade do recurso.

O recurso é tempestivo. Contudo, a despeito de entender satisfeitos os demais pressupostos de cabimento, até por dever de lealdade, me cabe expor de forma mais detida os motivos pelos quais admito-o neste momento, particularmente, em relação ao argumento e aos documentos novos trazidos por ocasião, apenas, da interposição do apelo.

De fato, tenho um entendimento já sedimentado e, na maioria das vezes, isolado, de que, em procedimentos compensatórios, o limite temporal e processual para se fazer a prova sobre "a liquidez e certeza" do direito creditório pretendido é a manifestação de inconformidade, notadamente a luz dos preceitos combinados dos artigos 170, *caput*, do CTN e 16, § 4º, do Decreto 70.235/72. É que, a partir do preceptivo de lei complementar, fixa-se o ônus da prova quanto a própria existência do crédito, cuja repetição se perquiria, nos ombros do contribuinte interessado, cabendo a ele, e não à Administração Pública, tal mister.

Neste particular, transmitida DCOMP e verificada, *prima facie*, a inexistência dos requisitos necessários ao reconhecimento do direito postulado, a subsequente manifestação de conformidade (=impugnação - art. 74, § 11, da Lei 9.430/96) deverá ser instruída com todos os documentos essenciais a:

a) refutar os motivos declinados pela Unidade de Origem para indeferir seu pleito compensatório;

b) evidenciar, consequentemente, o próprio direito creditório.

Em outras palavras, o contribuinte deve demonstrar, por ocasião da oposição de sua manifestação de inconformidade, que as premissas adotadas pela Autoridade Fiscal não se sustentam a luz de suficiente, idônea e hábil, documentação. Daí, em casos muito comumente analisados por este Colegiado, em que o interessado transmite uma DCOMP veiculando um crédito inexistente (dada a alocação integral do DARF para a quitação de uma determinada obrigação), quando, assim advertido, se limita, em suas razões de insurgência (manifestação de inconformidade) a trazer, v.g., uma DCTF retificadora, sem expor os motivos desta retificação e sem comprovar tais motivos, por meio de documentos hábeis e idôneos.

Isto é, na hipótese acima, as razões declinadas pela Unidade de Origem não são refutadas simplesmente porque a DCTF retificadora, de per si, não evidencia a

correção dos novos fatos nela apontados, sendo imperioso a sua efetiva e concreta demonstração, inclusive, a teor do entendimento exarado, recentemente, pela RFB por meio do Parecer Cosit de nº 2, de 2018.

A hipótese dos autos, todavia, se afasta do exemplo alhures aventado.

Isto porque, a par do contribuinte ter informado um crédito de pagamento indevido (ou efetivado por valor superior ao efetivamente devido¹) oriundo de DARF inicialmente utilizado para a quitação de outra obrigação (sem que restasse qualquer saldo compensável de tributo), ao opor a sua "defesa" dirigida à DRJ trouxe documentos razoavelmente suficientes para comprovar que o aludido indébito realmente existia, quais sejam:

- a) a DCTF retificadora;
- b) a DIPJ;
- c) as DIRFs, que demonstram os valores por ele suportados, a título de IRPJ, na fonte;
- d) os DARFs concernentes às estimativas pagas ao longo do período de apuração.

Ou seja, tais documentos comprovam que ao invés de um valor de ajuste a ser recolhido, a empresa teria, outrossim, e em tese, apurado um saldo negativo... se, contudo, a dedução do IRFonte dependeria de um segundo conjunto probatório, é questão até aqui não apontada, já que, insista-se, o pressuposto do indeferimento do direito creditório era, tão só, a própria inexistência do saldo negativo.

Também como já expus em casos pretéritos, e ainda que sustente que o ônus da prova, aqui, recaia sobre os postulantes, defendendo e propagando, de outra sorte, que a própria instrução do processo/procedimento de compensação deverá se nortear pela verdade material, mesmo que, neste caso, semelhante princípio se aplique tão só para garantir ao contribuinte a *oportunidade* para corretamente demonstrar o seu direito. Explicando melhor, a contribuinte deve ser, quando menos, informado sobre qual prova deva produzir, a fim de, assim, adimplir com o seu mister (ônus).

Ainda que a limitação da atividade instrutória, no caso, tenha se dado como decorrência do próprio erro incorrido - confessadamente - pela empresa, o fato é que não se observa, em nenhum momento, qualquer pretensão da autoridade administrativa de questionar a concretização (ou não) das parcelas que comporiam o predito saldo negativo... não houve, aí, qualquer intimação subsequente ao recorrente para que demonstrasse a efetiva tributação das receitas geradoras do IRFonte.

O processo se instaurou a partir da resistência ofertada pela Unidade de Origem, delimitada pela inexistência de saldo restituível do imposto ante a vinculação dos respectivos DARF ao pagamento de outra obrigação (a relação jurídico-processual é delimitada pela causa de pedir e pela pretensão resistida), surgindo o questionamento relativo ao IRFonte, apenas quando do julgamento realizado pela DRJ. Não é razoável admitir-se que esta prova (oferecimento à tributação das receitas financeiras) deveria ser desde logo produzida, até porque, como dito, o contribuinte estava limitado aos motivos declinados pela Unidade de Origem. Em outras palavras, este questionamento deve ser considerado "novo",

¹ Recuso-me, peremptoriamente, a utilizar a expressão "pagamento a maior", não só porque sintaticamente equivocada, mas, também, porque esteticamente inadequada.

adequando-se, pois, aqui, o caso concreto, à hipótese contida no art. 16, § 4º, alínea "c", do Decreto 70.235/72:

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

(...)

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

Para deixar ainda mais evidente, na presente demanda, o cabimento da exceção processual acima mencionada, vale destacar que o contribuinte não se contrapõe à falta de declinação de valores concernentes às receitas tributárias na linha própria de sua DIPJ, apontada, pela Turma Julgadora *a quo*. As novas provas não se destinam a comprovar que, no ano-calendário de 2004, as receitas geradoras do IRFonte foram, naquele período, tributadas; pelo contrário, assevera (como será melhor explorado mais adiante), que tais receitas foram, "pulverizadamente", ofertadas à tributação ao longo dos anos de 2001 a 2004, sendo este motivo pelo qual não teria informado qualquer valor dessa natureza no campo próprio de sua DIPJ.

O primeiro momento que a empresa teve para esclarecer os argumentos acima se deu no ato da interposição de seu recurso administrativo, dado que arguidos como contraponto às "*razões posteriormente trazidas*".

A luz destas ponderações, conheço, integralmente do recurso e dos documentos nele veiculados.

II - Preliminares.

II.1 - Vinculação aos demais processos compensatórios que tem por objeto partes do direito creditório ora analisado.

Aqui, e de forma bastante breve, esclarece-se que este feito está sendo julgado sob o rito do art. 47, § 1º, do RICARF. Objetivamente, o que for decidido aqui, prevalecerá quanto aos demais processos descritos no recurso voluntário (a luz dos preceitos do § 3º deste mesmo preceito regulamentar), dado que tais demandas compõem lote formado "*por processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática*".

II.2 - Decadência.

A alegação do contribuinte não é nova é já foi objeto de sucessivas decisões por parte deste Conselho, em especial em questões análogas como, v.g., de fatos que contribuíram para a formação de ágio..

Com efeito, a decadência a que alude o art. 150, §4º, do CTN (e também a contemplada pelo art. 173, I) refere-se ao direito de lançar o tributo **uma vez verificada a ocorrência de seu fato gerador**. Isto é, o quinquênio tratado nestes preceitos tem o seu termo *a quo* a partir da constituição (na sua acepção técnica) da obrigação tributária que, na hipótese em testilha, seria a compensação do saldo negativo de IRPJ (em que se apura a existência ou não do crédito cujo ressarcimento/compensação se postula)... a decadência, pois, não abarca os fatos pretéritos que contribuam para a formação do fato impositivo; a extinção a que alude o art. 156, V, do CTN é do direito de lançar o tributo (ou de não homologar a

compensação) e não do direito de examinar as premissas que detenham repercussão na formação da obrigação.

Outro entendimento engessaria a atividade fiscalizadora e reduziria, de forma ilícita, os prazos descritos nos já citados arts. 150, § 4º e 173, I, do CTN e, ainda, aquele contemplado pelo art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96.

Daí, o posicionamento atualmente adotado por este CARF, consoante extraído dos julgamentos abaixo reproduzidos:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2002
IRPJ. CSLL. SALDO NEGATIVO. AJUSTES NO PASSADO
COM REPERCUSÃO FUTURA. DECADÊNCIA.
HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.
Somente pode se falar em contagem do prazo decadencial após a
data de ocorrência dos fatos geradores, não importando a data
contabilização de fatos passados que possam ter repercussão
futura.*

O art. 113, § 1º, do CTN aduz que “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador” e o papel de Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do Estatuto Processual, nada mais é do que o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Não é papel do Fisco auditar as demonstrações contábeis dos contribuintes a fim de averiguar sua correção à luz dos princípios e normas que norteiam as ciências contábeis. A preocupação do Fisco deve ser sempre o reflexo tributário de determinados fatos, os quais, em inúmeras ocasiões, advêm dos registros contábeis.

Ressalte-se o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que seja efetuado o lançamento também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.

O prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ e da CSLL apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados pelo sujeito passivo, quando objeto de declaração de compensação, devendo, para tanto, ser mantida a documentação pertinente até que encerrados os processos que tratam da utilização daquele crédito.

Recurso Voluntário Improvido (Acórdão nº 1402-001.590, publicado em 20/08/2014).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2004

DECADÊNCIA. PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

Somente pode se falar em contagem do prazo decadencial após a data de ocorrência dos fatos geradores, não importando a data contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e somente a partir de então pode se falar em lançamento (Acórdão nº 1402-001.515, publicado em 23/01/2014).

Não faço, vejamos bem, ouvidos moucos às teses deduzidas nos acórdãos veiculados pelo embargante em seu recurso voluntário. Sei que tais julgados se opõem ao entendimento que ora exponho mas, *venia concessa*, simplesmente não concordo com as premissas lá adotadas.

Quando a fiscalização recompõe o saldo negativo, entendo, não está promovendo novo lançamento de ofício (até porque o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador - art. 146 do CTN). Neste caso, estar-se-á apenas verificando a existência de fato do crédito, formado a partir de informações pretéritas com repercussão futura e, como já dito, sobre os quais não se opera o ocaso decadencial.

Notem, o Fisco não poderia, realmente, na forma do artigo 142 do CTN, efetuar o lançamento quanto ao período em que o saldo negativo foi apurado (identificando-se, neste passo, o sujeito passivo e, se assim couber, aplicando-se a penalidade cabível - no caso, multa isolada por estimativas pretensamente não-recolhidas); mas, impedir que o fisco examine a escrita contábil utilizada pelo contribuinte para, justamente, formar o aludido saldo, representaria, como já afirmei, engessamento desarrazoado da atividade descrita no já tratado § 5º do art. 74 da Lei .9.430/96. E a falta de razoabilidade, aqui, é palpável bastando, para tanto considerar-se a seguinte situação (inclusive observável neste feito):

a) o contribuinte apura saldo negativo de IRPJ no ano-calendário de 2004 sendo-lhe, neste passo, franqueado o compensar já no ano de 2005;

b) deixa para compensar saldos negativos do imposto às vésperas do decurso dos prescricional (para postular a compensação) e decadencial (para operar, contra o fisco, a extinção do direito de constituir o respectivo crédito tributário);

c) neste caso, ao invés de 5 anos para "homologar" a predita compensação o fisco teria alguns poucos meses.

Enfim... a decadência se opera em relação ao fato gerador e ao consequente direito do fisco de constituir a obrigação tributária, não atingindo os fatos contábeis considerados pelo contribuinte para a apuração de seus tributos.

Afasto, pois, a prejudicial em análise.

III - Mérito.

III.1 - A tese do recorrente.

Como não descrevi de forma mais clara os fundamentos que permeiam as pretensões recursais, me permitam, aqui, declinar, ainda que de forma concisa, a tese sustentada pela empresa para demonstrar o seu direito creditório.

Pois bem, como se extrai do acórdão recorrido, a turma *a quo* teria se pronunciado pela inexistência do direito creditório levando em conta o fato de que, a partir das informações contidas na DIPJ, para se chegar ao saldo negativo apontado pelo recorrente, ter-se-ia que considerar, além dos valores relativos às estimativas pagas (consideradas comprovadas pela decisão ora combatida), os valores retidos e recolhidos por terceiros (instituições financeiras). O problema aventado pelo aresto de primeira instância é que, justamente os valores concernentes ao IRFonte, decorreriam de receitas financeiras, *a priori*, não tributadas pela empresa insurgente.

Com efeito, da predita DIPJ, extrai-se a dedução do montante de R\$1.058.299,14, os quais, de outra sorte, a teor, inclusive, dos preceitos da Súmula/CARF 80, somente poderiam ser abatidos do imposto devido se, e quando, comprovada a tributação das respectivas receitas (que, *in casu*, perfaziam o importe de R\$ 5.291.496,04). Como pontuado pela DRJ, este último valor não foi informado na citada declaração no ano-calendário de 2004, e, portanto, os valores das receitas financeiras acima mencionado não teria sido objeto de tributação.

No seu recurso voluntário o contribuinte explica que, em verdade, considerando-se estar sujeita a regime de competência, os rendimentos provenientes de suas aplicações teriam sido reconhecidos na medida de sua disponibilização, ocorrida ao longo dos anos calendários de 2001 a 2004, trazendo, para tanto, as cópias dos seus livros Razão e das DIPJs relativas aos mesmos períodos.

Passo seguinte, sustenta que, nada obstante o reconhecimento prévio das preditas receitas, o IRRF se sujeitaria ao regime de caixa, de sorte que seu recolhimento somente se daria (ou se deu) a partir do *pagamento*, pela instituição financeira, dos aludidos rendimentos (v. as DIRFs trazidas juntamente com a impugnação). Em linhas gerais, o valor de R\$ 1.058.299,14 teria sido retido e recolhido no ano calendário de 2004, ainda que, sob a ótica do recorrente, as receitas geradoras do aludido IRFonte tenham sido reconhecidas e ofertadas à tributação ao longo dos anos de 2001 a 2004 (inclusive).

Para melhor explicitar a tese sustentada pela empresa insurgente, peço vênha para reproduzir a seguinte demonstração gráfica, extraída do próprio apelo voluntário:

Quadro I	Rendimento Financeiro Informe de Rendimento Ficha 43 da DIPJ		
	Fonte Pagadora	Rendimento	IRRF
Ano calendário 2004	Banco Citibank S/A	5.291.496,04	1.058.299,14
Ano calendário 2003	Citibank NA	3.222.649,64	44.529,71
Ano calendário 2002	Banco Citibank S/A	110.520,48	22.104,07
Ano calendário 2001	Citibank NA	733.189,99	146.637,99
Ano calendário 2001	Banco Citibank S/A	3.283.531,53	656.706,22
TOTAL		12.641.387,68	

Este primeiro quadro, vejam bem, apenas descreve as receitas financeiras suportadas no curso dos anos de 2001 a 2004, e os respectivos impostos retidos e recolhidos, a partir dos informes de rendimentos apresentados quanto ao ano de 2004 e com base na ficha 43 das DIPJ relativas aos demais anos-calendários.

O segundo quadro, abaixo, é que, de fato, se prestaria para demonstrar a diluição das receitas, objeto desta análise, no período defendido pelo contribuinte. Veja-se

Quadro II		Rendimento Financeiro Demonstração do Resultado Ficha 6 da DIPJ	
Ano	Ficha Linha	Descritivo	Valor
Ano calendário 2004	F6 L24	Outras Receitas Financeiras	1.035.771,13
Ano calendário 2003	F6 L24	Outras Receitas Financeiras	2.352.288,11
Ano calendário 2002	F6 L21	Ganhos de renda variável	2.656.893,95
Ano calendário 2002	F6 L24	Outras Receitas Financeiras	1.750.223,75
Ano calendário 2001	F6 L24	Outras Receitas Financeiras	5.120.562,18
TOTAL		TOTAL	12.915.739,12

As informações inseridas no quadro acima teriam sido extraídas das DIPJs trazidas pela empresa, com exceção dos dados concernentes ao ano-calendário de 2004 que, como já pontuado pela própria DRJ, não contemplaria qualquer informação relativa à eventuais receitas financeiras percebidas pelo recorrente no citado ano-calendário. O contribuinte, destaque-se, nada diz (ao menos explicitamente) sobre falta de registro de receitas financeiras no ano de 2004. Todavia, na DIPJ/2005 (AC 2004) vê-se uma anotação, feita a mão, ao lado da linha 30, em que, pretensamente, o valor ali descrito (R\$ 1.351.958,09), teria sido inserido de forma parcialmente equivocada. Realmente, até por remição contida na própria anotação, é possível inferir que, pelo Razão juntado ao feito, aquele valor seria assim formado:

a) R\$ 316.177,72, refeririam-se à "outras receitas operacionais", consoante informações lançadas à conta-contábil de nº 7.9.99.00.9;

b) o restante, seria formado a partir de dois lançamentos, feitos, respectivamente, nas contas de nºs 7.14.10.00.7 ("*rendas aplica oper*" - R\$ 234.429,41) e 7.15.10.00.0 ("*rendas títis renda*" - R\$ 801.341,72), pretensamente relativos à resultados de aplicações financeiras.

Ou seja, o valor total de R\$ 1.035.771,13 (resultante da soma dos rendimentos tratados em "b", supra), deveria ter sido registrado na linha 24 da DIPJ/2005 e não

na linha 30; haveria, pois, aí, uma erro no preenchimento desta declaração (ainda que, insista-se, tal equívoco não tenha sido informado ou mesmo declarado pelo contribuinte, do forma oficiosa ou expressa). Mesmo assim, todavia (e considerado o equívoco incorrido pelo recorrente quando do preenchimento de sua declaração - a par de seu silêncio), esta importância não coincide, nem de perto, com o valor de R\$ 5.291.496,04 que, ao fim e ao cabo, é o cerne do problema tratado aqui neste feito. Esta disparidade, diga-se, poderia ser justificada acaso entendamos correta a tese da empresa insurgente (e consideremos a possibilidade deste montante ter sido tributado de forma diluída, no curso dos anos de 2001 a 2004).

E, não obstante uma aparente coerência e razoabilidade extraível dos argumentos do contribuinte, passo a demonstrar que, em verdade, as premissas por ele deduzidas são, indubitavelmente, falaciosas.

III.2 - Os sofismas incorridos pelo recorrente.

Objetivamente, o interessado embasa seus argumentos em dois pilares:

a) os rendimentos provenientes de aplicações financeiras realizadas em Certificados de Depósitos Bancários - CDB, são disponibilizados pelas instituições Bancárias ou assemelhadas ao longo de um determinado período (impondo o seu oferecimento à tributação segundo o regime de competência), mas seu pagamentos somente se daria, v.g., com o encerramento do contrato ou em momento posterior (quando, então, se verificaria a retenção do imposto devido pela instituição pagadora - segundo o regime de caixa);

b) o somatório das receitas descritas no quadro 1 e sua comparação com aquelas receitas descritas no quadro 2 (reproduzido anteriormente) comprovaria a diluição das preditas receitas ao longo dos anos de 2001 a 2004, mormente a se considerar a identidade entre os valores totais descritos nos preditos quadros, o que confirmaria a tese firmada no item "a", acima.

Me atendo, neste primeiro momento, apenas na premissa fática apontada em "b", acima, de antemão já se demonstra a sua falsidade. Isto porque, os quadros reproduzidos anteriormente consideram, na base de comparação, receitas que não podem, por conta do regime tributário que lhe é aplicável, ser comparadas. Notem que particularmente quanto ao ano de 2002, o contribuinte insere, ali, ganhos concernentes ao "mercado de renda variável" (dos razões juntados, em princípio, depreende-se que tais ganhos decorreriam de operações de *swap*).

Ora, o valor R\$ 5.291.496,04, como se infere dos informes de rendimentos apresentados é composto, exclusivamente, por rendimentos produzidos a partir de aplicações *em renda fixa* (CDB). Para que os preditos quadros fizessem algum sentido, seria necessário efetuar-se a comparação apenas entre os rendimentos desta mesma natureza (CDB). Retirando-se do quadro elaborado pelo próprio contribuinte as importâncias concernentes aos rendimentos de renda variável, a diferença entre os valores apontados nos informes de rendimentos e aqueles declinados no resultado da empresa, através de DIPJ (e que, portanto, teriam, como alega o recorrente, suportado a tributação), seria superior a R\$ 2,6 milhões.

Em outras palavras, considerando correta a tese do contribuinte a partir da premissa descrita em "a", acima, pela simples comparação entre os dados extraídos de suas DIPJs e os informes de rendimentos (apresentados em relação ao ano 2004, e informados na ficha 43 das DIPJs relativas aos anos de 2001 a 2003), chegar-se-ia a conclusão de que a empresa não logrou demonstrar, de forma indiscutível, o

oferecimento à tributação de cerca de R\$ 2,6 milhões de reais (R\$ 5.291.496,04 - R\$ 2.656.893,95).

É claro, todavia, que o raciocínio acima intentado não seria definitivo, já que, para termos absoluta certeza de que os rendimentos provenientes de aplicações em renda fixa não foram tributados de forma diluída, como pretende o recorrente, seria necessário explodir os dados inseridos, por exemplo, no primeiro quadro (o que seria possível a partir da análise dos Razões trazidos). Tal medida, no entanto, é, de toda sorte, despicienda.

Isto porque a própria premissa apontada em "a", pilar de sustentação de toda a tese recursal, também é falaciosa... não é possível, e juridicamente sustentável, separar, no caso vertente, quanto aos rendimentos provenientes de aplicação em CDB/RDB², o momento de sua disponibilização (disponibilidade jurídica - competência), do momento de seu efetivo pagamento (disponibilidade econômica - caixa).

Com efeito, a teor dos preceitos do art. 30, § 1º, da Lei 4.728/65, entende-se por "CDB" a "*promessa de pagamento à ordem da importância do depósito, acrescida do valor da correção e dos juros convencionados*". O rendimento, portanto, objeto de possível tributação nos contratos de CDB/RDB é produzido pelos juros pagos ou creditados pela instituição financeira, como contraprestação pelo "empréstimo" realizado pelo correntista.

Considere-se, de outro turno, as regras preconizadas pelo Banco Central do Brasil (vigentes à época dos fatos aqui tratados) sobre a remuneração das aplicações realizadas em CDB/RDB, particularmente aquelas contidas na Resolução de nº 105/68, cujo o inciso primeiro, alíneas "a" e "b", assim dispunha:

I -Fica revigorada a faculdade atribuída aos bancos comerciais, mediante aprovação prévia do Banco Central do Brasil, para receberem - de pessoas físicas ou jurídicas - depósitos de prazo fixo, com cláusula de correção monetária, e emitirem certificados de depósitos, nominativos, observadas as seguintes condições:

a)os depósitos da espécie serão regidos pelas condições estabelecidas nos itens III e IV da Resolução nº 31, de 30.7.1966;

b)os certificados respectivos não poderão ter valor inferior a NCr\$1.000,00 (um mil cruzeiros novos), nem prazo inferior a 12 (doze) meses, admitido, porém, o pagamento dos juros e da correção monetária por períodos mínimos de 3 (três) meses.

Ora, comparando-se as DIRFs apresentadas nos autos, à previsão contida na alínea "b", acima, está mais que evidenciado que os valores percebidos pela recorrente no ano de 2004, referem-se, efetivamente, aos montantes de juros e correção monetária devidos em decorrência da contratação dos preditos depósitos a prazo.

Agora, particularmente quanto a esta modalidade de investimento, o Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos tratados no processo), estabelece algumas regras importantes para análise do caso. Primeiramente, veja-se que o dispõe o art. 729, *caput*:

² A distinção entre CDB e RDB cinge, tão só, à impossibilidade de alienação deste último tipo de rendimento (RDB).

Art. 729. Está sujeito ao imposto, à alíquota de vinte por cento, o rendimento produzido, a partir de 1º de janeiro de 1998, por aplicação financeira de renda fixa, auferido por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica imune ou isenta.

Já o art. 730 do mesmo diploma regulamentar estendia a regra acima transcrita também "aos rendimentos auferidos pela entrega de recursos a pessoa jurídica, sob qualquer forma e a qualquer título, independentemente de ser ou não a fonte pagadora instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil e em operações de empréstimos em ações (inciso III), hipótese que se adequa, perfeitamente, ao conceito extraído da Lei 4.728, alhures tratado.

O § 2º do art. 731, de outro turno, estabelecia que o IR incidirá sobre valor dos rendimentos produzidos em razão das aplicações contempladas pelo inciso III do art. 730 retro ao passo que o art. 732, II, determina que o tributo seja retido, em casos tais, "por ocasião do pagamento dos rendimentos, ou da alienação do título ou da aplicação".

Outrossim, o art. 770 do RIR/99, preconizava que os rendimentos em testilha integrariam o lucro real (§ 2º, inciso II).

Por fim, atente para o que rezava a regra encartada no art. 773 do RIR:

Art. 773. O imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável ou pago sobre os ganhos líquidos mensais será:

I - deduzido do devido no encerramento de cada período de apuração ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

O que se pode deduzir do compêndio legislativo trazido acima, é o seguinte:

- a) os contratos de CDB geram rendimentos tributáveis a partir do creditamento dos respectivos encargos remuneratórios;
- b) tais encargos podiam (ao menos no período em análise) ser pagos integralmente quando do vencimento do contrato ou trimestralmente (interpretação apreensível dos preceitos do inciso I, "a", da Resolução/BACEN de nº 105/68);
- c) se, de fato, o IRPJ segue o regime de competência, e, portanto, impõe o seu pagamento a partir da simples disponibilização jurídica da renda, é igualmente inegável que em aplicações financeiras de renda fixa, notadamente, o CDB, a disponibilidade em questão somente será observada quando do creditamento dos respectivos juros (trimestralmente ou ao final do contrato).

Acaso o contrato de depósito firmado pelo recorrente juntamente ao Citybank estabelecesse regra de remuneração a ser paga apenas quando do fim de sua vigência, a lógica trazida em sua peça de defesa seria razoavelmente aceitável. Fosse esta a realidade, a tendência, aqui, seria até pela conversão do julgamento em diligência a fim de verificar se, realmente, haveria, na espécie, a geração de renda ao longo do período do contrato e o pagamento efetivo da respectiva remuneração, apenas, ao final.

Reprise-se, todavia, que as DIRFs exibidas indiciam, senão comprovam, que o contribuinte fazia jus ao pagamento **trimestral** dos juros remuneratórios decorrentes do seu contrato de CDB (basta atentar-se para as guias "Mês" e "Rendimento Nominal"); estivéssemos, de fato, diante de contrato com previsão de percepção de

juros apenas com o resgate do respectivo depósito, não haveria lógica na inserção de dados concernentes aos pagamentos devidos ao longo dos trimestres do ano 2004 (cada DIRF apresentada, refere-se a um trimestre daquele ano).

E aí, diga-se, revela-se a falácia contida na tese ora analisada... os rendimentos em questão foram produzidos no ano de 2004 e não em anos anteriores, justamente pela forma de contratação do CDB intentada pelo contribuinte ("*pagamento dos juros e da correção monetária por períodos mínimos de 3 (três) meses*"), inferível a partir da própria estrutura das DIRFs juntadas ao processo. Não há, no caso vertente, distinção entre os momentos da disponibilização da renda (competência) e pagamento (caixa); pelos elementos constantes dos autos, os fatos geradores do imposto e da obrigação concernente ao fonte ocorreram simultaneamente, no próprio ano de 2004

À toda evidência, as receitas financeiras que deram origem ao IRFonte que compôs o valor do pretense saldo negativo do IRPJ não foram ofertadas a tributação, seja no ano de 2004 - como exposto anteriormente, não é possível, mesmo considerando a anotação "a mão" posta na DIPJ, atestar nem mesmo que parte destes rendimentos tenham sido incluídos no resultado da empresa -, seja nos anos anteriores, atraindo para a hipótese o entendimento plasmado na já mencionada Súmula 80, deste CARF, isto é, o IRRF não é, aqui, abatível do montante do imposto apurado.

E assim o sendo, como demonstrado no acórdão recorrido, em se desconsiderando o IRRF para a formação do aludido saldo, apura-se, em verdade, imposto a pagar, e não um direito creditório qualquer.

Não obstante criativas e muito bem construídas as alegações do contribuinte, as provas trazidas ao processo dão conta de sua procedência.

III.3 - Inovação pela DRJ.

Por fim, o contribuinte tangencia uma possível nulidade do acórdão recorrido por pretensa inovação... realmente, a empresa recorrente chega a mencionar que, ao exigir a comprovação do oferecimento das receitas financeiras à tributação, teria desbordado dos limites da decisão proferida pela Unidade Origem (que tinha se calcado, apenas, no problema da indisponibilidade de crédito oriundo do DARF informado no PERDCOMP).

Esquece-se, todavia, que o contribuinte somente dera notícia da retificação de sua DCTF e da correta origem do direito creditório pleiteado quando da oposição de sua manifestação de inconformidade; assim, quem, realmente, inovou a lide foi o próprio recorrente, e não a DRJ, que apenas se opôs ao novo argumento trazido ao feito.

Não haveria, portanto, inovação intentada pela turma *a quo*. A inovação argumentativa, insista-se, adveio da própria manifestação de inconformidade.

IV - Conclusão.

A luz do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO.

Processo nº 10880.910053/2009-72
Acórdão n.º **1302-003.523**

S1-C3T2
Fl. 15

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47, do Anexo II, do RICARF, voto por NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado