



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.933468/2008-33
RESOLUÇÃO	1201-000.820 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Jose Eduardo Genero Serra – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Jose Eduardo Genero Serra (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Antonio Biancardi.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 1ª Turma da DRJ/São Paulo que indeferiu pedido de reconhecimento de crédito de IRPJ proveniente de imposto de renda retido na fonte (IRRF), utilizado para compor saldo negativo originado no primeiro trimestre de 2004. Segundo consta dos autos, a contribuinte declarara haver acumulado, naquele trimestre, saldo negativo de R\$ 5.031.880,06, formado por retenções de IRRF no

montante original de R\$ 9.460.411,79, sendo que o débito de IRPJ apurado naquele trimestre fora de R\$ 4.428.531,73.

Inicialmente, o **Despacho Decisório** não homologou a compensação porque a ficha 12-A da DIPJ/2005 não refletia a apuração do mencionado saldo negativo (fl.2).

Em **Manifestação de Inconformidade** (fls. 17/21), a empresa sustenta que, por erro de preenchimento, informou na ficha 12-A da DIPJ/2005 apenas R\$ 4.428.531,73 a título de IRRF referente ao 1º trimestre de 2004, quando o montante efetivamente retido pelas instituições financeiras atingiu R\$ 9.460.411,79. A divergência de R\$ 5.031.880,06 gerou o crédito utilizado para compensar o débito de IRPJ posteriormente exigido. Afirma que esse crédito estaria comprovado pelos demonstrativos de IRRF fornecidos pelas próprias instituições financeiras retentoras, cujos valores também constam das DIRFs disponíveis nos sistemas da Receita Federal.

A **DRJ analisou inicialmente** as declarações de rendimentos das fontes, **confirmando retenções da ordem de R\$ 8.192.308,25** sobre rendimentos de R\$ 47.878.389,36. Não obstante, entendeu indispensável verificar se tais rendimentos haviam sido efetivamente oferecidos à tributação, nos termos do § 4º, III, do art. 2º da Lei 9.430/1996, razão pela qual a 7ª Turma da DRJ/SP1 **converteu o julgamento em diligência** (fls. 146/149). Por pertinentes e importantes, observem-se trechos da decisão proferida em 14/06/2011:

Consultando as DIRF do ano-calendário 2004 em que o contribuinte consta como beneficiário (fls. 45 a 130), verifiquei que o contribuinte teve um valor total de IR retido no 1º trimestre de R\$ 8.192.308,25, enquanto que os rendimentos correspondentes somam R\$ 47.878.389,36.

(...)

Por isso, é necessário analisar a apuração do resultado e do lucro real informada na DIPJ pelo contribuinte (fls. 131 a 140).

Encontramos nela os seguintes valores componentes da apuração do resultado, que, a princípio, podem estar sujeitos à retenção de imposto de renda:

1. Receita de prestação de serviços: R\$ 9.944.490,49
2. Outras receitas financeiras: R\$ 538.683,22
3. Outras receitas operacionais: R\$ 77.108.069,88

Total: R\$ 87.591.243,59

Com os dados que até aqui foram levantados não é possível determinar, com segurança, qual o valor de IRRF a ser considerado na apuração do saldo negativo, já que seria preciso detalhar quais as receitas que compuseram o resultado do período, quais as adições e exclusões para cálculo do lucro real, e qual o imposto retido correspondente, se houve efetivamente a retenção.

Observo ainda que as receitas financeiras que deram origem à retenção de imposto de renda podem ter sido reconhecidas em outros períodos de apuração, pelo regime de competência.

Expediu-se, em 28 de maio de 2012, **termo de intimação** solicitando Livro Diário, demonstrativos de rendimentos, plano de contas e documentação específica relativa à retenção efetuada pela Cia Hering, que somava R\$ 1.579.361,07, dentre os demais valores que se pretendiam comprovar, conforme tabela a seguir (fls. 150/151):

CNPJ	NOME	Cód. trib.	RENDIMENTOS (R\$)	IRRF (R\$)
28.195.667/0001-06	Banco ABC Brasil	3426	2.766.715,60	553.343,12
33.066.408/0001-15	Banco ABN AMRO Real	3426	8.511.318,10	1.702.263,62
60.746.948/0001-12	Banco BRADESCO	3426	7.534.157,85	1.506.831,57
60.746.948/0001-12	Banco BRADESCO	5273	3.099.974,25	619.994,85
78.876.950/0001-71	Cia. HERING	3426	7.896.805,35	1.579.361,07
01.701.201/0001-89	HSBC BANK	3426	119.852,35	23.970,47
31.516.198/0001-94	Banco ITAÚ BBA	3426	6.353.084,60	1.270.616,92
58.160.789/0001-28	Banco SAFRA	3426	1.398.174,20	279.634,84
58.160.789/0001-28	Banco SAFRA	5273	836.104,50	167.220,90
61.472.676/0001-72	Banco SANTANDER	3426	3.924.945,50	784.989,10
60.942.638/0001-73	Banco SUDAMERIS	3426	202.192,70	40.438,54
60.783.503/0001-02	SAFRA Corretora de Valores	3426	4.658.733,95	931.746,79
TOTAL			47.302.058,95	9.460.411,79

Em um primeiro momento, a empresa apresentou apenas o Informe de Rendimentos emitido pela Companhia Hering, que confirmava retenção de IRRF de R\$ 1.579.361,07 no primeiro trimestre de 2004, e o Plano de Contas contábil vigente à época, esclarecendo que ainda estava reunindo as páginas relevantes do Livro Diário e a demonstração de inclusão dos rendimentos na ficha de resultado da DIPJ/2005.

Para demonstrar diligência, anexou planilha explicativa detalhando os registros contábeis dos rendimentos financeiros e respectivos impostos retidos que compuseram o saldo negativo declarado (fls. 153/183).

Em complemento posterior, a contribuinte trouxe as cópias das microfichas das folhas do Livro Diário referentes ao primeiro trimestre de 2004, buscando comprovar a tributação das receitas de aplicações financeiras no valor de R\$ 48.010.374,01, registradas nas contas 322.101 e 321.040, e a correspondente retenção de IRRF de R\$ 9.460.411,79. **Os lançamentos foram contabilizados de forma consolidada, como se observa seguir (fl. 195):**

MÊS	LOTE	CONTA	C.CUSTO	HISTÓRICO	CRÉDITO (R\$)	CONTRAPARTIDA
jan/04	AN006	322101	8829	VR REF RENDIMENTO S/APLIC.FINANCEIRA JAN	10.557.812,91	111710
jan/04	FE032	322101	8829	VALOR REF QUANTIDADE DE COTAS COM O FUND	808.733,03	111700
fev/04	AN004	322101	8829	VR REF REND S/APLICAO FINANCEIRA FEV/04	9.398.514,91	111710
fev/04	FE051	322101	8829	VALOR REF COTAS FUNDO ITAU	5.238.999,36	111700

fev/04	AN004	321040	8829	VR REF RENDIMENTO ADTO FORNECEDORES FEV/04	3.565.765,77	211100
mar/04	AN005	322101	8829	VR REF REND S/APLICACAO FINANCEIRA MAR/04	10.006.165,01	111710
mar/04	FE021	322101	8829	VALOR REF RENDIMENTO MENSAL COTAS COM O FUNDO ITAU 03/04	3.624.158,73	111700
mar/04	AN006	321040	8829	VR REF RENDIMENTO CONTÁBIL MÊS 03/2004	4.810.224,29	211100
TOTAL				48.010.374,01		

Anexou, ainda, planilhas explicativas e indicou que **tais valores foram incluídos na linha 30 da Ficha 06-A da DIPJ/2005 (outras receitas operacionais)**, onde consta o montante total de R\$ 77.180.069,88 em **(fl. 185)**.

Para corroborar, juntou o “Balanço Analítico Consolidado em março/2004 – Contas de Resultado”, no qual se registram, como “Juros Ativos”, R\$ 35.204.045,82 e, como “Outros descontos financeiros”, R\$ 13.922.037,30. Embora reconheça pequena diferença entre a soma desses valores (maior que 48.010.374,01) e o total de receitas comprovadas, atribui tal diferença a registros residuais não localizados, sustentando que isso não afeta a prova de que o IRRF de R\$ 9.460.411,79 decorre de rendimentos efetivamente auferidos e tributados no período **(fls. 184/276)**.

Na sequência, consta intimação expedida para a Companhia Hering confirmar a retenção informada pela Recorrente no primeiro informe de rendimentos juntado, já que o referido informe não fora confirmado nos sistemas da Receita Federal (fls. 277/278). A empresa intimada informou que a parte do IRRF vinculado às aplicações financeiras questionadas decorre de cessões de créditos efetuadas entre a Recorrente e a Cia. Hering, relativos a investimentos feitos junto ao Banco Modal S.A., de modo que a retenção e recolhimento do imposto não lhe poderia ser imputada.

Segundo relata, a Receita Federal teria reconhecido que a Cia. Hering não era sujeito passivo responsável pelo IRRF incidente sobre tais rendimentos, razão pela qual os valores correspondentes não foram informados na DIRF da Cia. Hering. **(fls. 280/292)**.

O relatório de diligência **(fls. 294/299)**, concluído em 08 de fevereiro de 2013, apontou duas questões principais: **(i)** a ausência de comprovação de que rendimentos no total de R\$ 47.302.058,95 haviam sido incluídos na base do lucro real da empresa, **já que apresentou apenas lançamentos contábeis consolidados;** e **(ii)** a ilegitimidade de parcela do IRRF associada à operação celebrada entre a Recorrente, e Cia Hering e o Banco modal, cuja cessão de créditos fora posteriormente desqualificada em processo autônomo.

A contribuinte manifestou-se com sucessivas petições – protocoladas em 12 de março, 23 de abril e 05 de agosto de 2013 – nas quais anexou cópias de livros contábeis, contratos de cessão de crédito e planilhas de apuração, esclarecendo, em complexas explicações fáticas, **ter reconhecido integralmente os rendimentos na escrituração comercial e fiscal em períodos de apuração anteriores** ao do ano-calendário em que ocorrera a retenção do IRRF.

Além disso, a empresa esclareceu a respeito da cessão de crédito realizada à Companhia Hering, defendendo fazer jus ao crédito do IRRF, já que teria recebido os valores deduzidos do imposto. **Tais petições e documentos consubstanciaram mais de 1700 folhas (fls. 304/2065)**

Em 23 de outubro de 2013, a 1ª Turma da DRJ proferiu **decisão que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade**, não reconhecendo o direito creditório ao fundamento de que o saldo negativo se originara de imposto retido e não recolhido pela fonte, **analisando apenas a parte do IRRF relacionado à Companhia Hering (fls. 2.066/2.074)**. Conforme narrado na decisão, foram utilizados fundamentos de outro processo administrativo, em que a Delegacia havia constatado que a Recorrente teria contribuído para o não recolhimento do IRRF pela fonte pagadora, de modo que não teria direito ao crédito.

A empresa, então, interpôs **Recurso Voluntário, juntando parte da documentação novamente** (fls. 2.135/2.874). Por unanimidade, o **Colegiado deu-lhe provimento parcial (fls. 2.877/2.891)**, reconhecendo, à luz do Parecer Normativo COSIT 01/2002, a possibilidade de aproveitamento do IRRF mesmo quando não recolhido pela fonte (caso do IRRF da Cia. Hering), desde que os rendimentos correspondentes tenham sido tributados. Naquela ocasião, o CARF afastou a acusação de que a “recorrente teria participado da operação conhecedora dos objetivos perpetrados por Companhia Hering em não recolher tal imposto.” Conforme se observa do acórdão, **essa conduta não restou comprovada nos autos, de modo que o IRRF retido deveria ser aproveitado pela Recorrente, caso se comprovasse sua respectiva tributação.**

No entanto, como não houve a análise dos documentos acostados aos autos, este Conselho determinou o retorno dos autos à DRJ para que esta apreciasse, em decisão complementar, a prova da tributação dos rendimentos.

Instada a se pronunciar, a DRJ proferiu o **Acórdão 16-75.091**, reiterando a posição do relatório de diligência, no sentido de que a comprovação apresentada não demonstrara o efetivo oferecimento dos rendimentos à tributação e, por conseguinte, manteve o indeferimento crédito (2.908/2.915). Por ser importante para a formação do convencimento deste colegiado, transcrevo a seguir trechos da referida decisão:

3. Fez mais o Acórdão da Corte Administrativa. Meritoriamente, afastou o argumento lançado por essa Turma Julgadora que teve por ilegítimo qualquer proveito sobre o IRRF suportado pelo Contribuinte, assim operacionalizado pela Companhia Hering (fl. 2888):

É incontroverso o fato de a recorrente ter apresentado os informes de rendimentos nos quais constam os valores de imposto retido.

Contudo, a decisão da turma julgadora de primeira instância não reconheceu o direito creditório. Isso porque Companhia Hering não procedeu ao recolhimento do imposto de renda retido sobre os rendimentos financeiros em questão, e, segundo o entendimento do voto condutor de tal aresto, a recorrente teria participado da operação conhecedora dos objetivos

perpetrados por Companhia Hering em não recolher tal imposto. Ainda conforme tal voto, tal “ganho” auferido por Companhia Hering teria sido partilhado com a recorrente mediante remuneração superior à que seria paga caso os ativos tivessem sido mantidos sob custódia do Banco Modal. [...]

[...]

Discordo do entendimento da decisão recorrida.

4. Nesse cenário, também é comandado à essa Turma Julgadora (para além da análise das demais retenções compositivas do alegado saldo negativo de IRPJ, como já adiantado no parágrafo 2 acima) que se pronuncie sobre o Contribuinte ter, ou não, oferecido à tributação o rendimento correspondente ao IRRF por Companhia Hering, já que superada a questão ao redor dele, Contribuinte, ter suportado referida retenção (fls. 2889/2890):

E, à míngua de outros elementos que pudessem comprovar a conduta descrita na decisão recorrida por parte da recorrente, entendo que, caso haja comprovação de que tais rendimentos foram efetivamente tributados, não há como se negar o direito à utilização do imposto de renda retido.

[...]

Todavia, até o momento, não houve a análise dos documentos acostados aos autos já em sede de manifestação de inconformidade a respeito da efetiva tributação de tais rendimentos.

(...)

Conforme resultado de diligência (fls. 294/300) já antes solicitada (fls. 146/149), até aquele momento já se podia dizer ter o Contribuinte suportado o ônus das retenções especificadas no demonstrativo acima (parágrafo 5 deste Voto), visto constarem elas, a menos de uma, de informes de rendimentos tirados em seu nome, (...)

Concluía-se na diligência referida (fls. 294/295):

A análise requerida foi iniciada pelo auditor-fiscal João Roberto de Andrade e posteriormente a mim redistribuída, sendo que quase todas as retenções foram informadas pelas fontes pagadoras (fls.117, 113, 106, 132 (declarante CNPJ 60.898.723/0001-81 Banco BCN S.A.), sem DIRF, 108, 119, 112, 113, 111, 115 e 122, respectivamente).

9. O senão anotado pela Fiscalização dizia respeito, justamente, à retenção efetuada pela Companhia Hering - "sem DIRF".

10. Ocorre que, como adiantado no Relatório ao corrente Voto, referido obstáculo (retenção operada pela Companhia Hering) foi, agora, suplantado pelo Acórdão nº 1402-002.056, exarado no âmbito do CARF (fls. 2877/2891).

11. De tudo, então, resta analisar se o Contribuinte ofertara à tributação, ou não, os rendimentos relativos àquelas retenções

(...)

12. Esse preciso ponto também foi objeto de indagação na diligência sobredita (fls. 146/149), e bem respondida pela Fiscalização (fls. 295/299):

13. De fato, como se vê da escrita do Livro Diário (fls. 197/209), **os rendimentos havidos em aplicação financeira estão consignados conglobadamente, diga-se, sem individualização correspondente a cada uma das fontes como relacionadas pelo Contribuinte** às fls. 18/19 (vide parágrafo 5 acima). Mais precisamente, **não se identificam o Livro Diário os lançamentos pertinentes aos rendimentos que teriam ensejado as retenções reclamadas por fonte e valor do rendimento assinalado assim equivalentes ao demonstrativo confeccionado pelo Interessado à fl. 305**, abaixo reproduzido:

(...)

15. A propósito, dizia o Contribuinte em sua insurgência original (fls. 304/351), já analisada no Acórdão nº 16-51.506, prolatado por essa DRJ/SP (fls. 2066/2074), **que a contabilização dos rendimentos em questão respeitava uma mecânica híbrida:**

(...)

16. Ora, **se não é possível encontrar na escrita contábil o preciso rendimento vindo de que exata instituição financeira** (como demonstrado no quadro do parágrafo 13, acima), **não há como saber se aquele exato rendimento, daquela exata fonte pagadora foi, ou não, ofertado à tributação.**

17. O caminho proposto pelo Contribuinte, no sentido de desfazer a mecânica de contabilização consolidada que adotara para enfim visualizar, no que nomeia "controle gerencial (financeiros)" (fl. 310), a atribuição individualizada entre rendimento e respectiva fonte pagadora, não é possível. A prova há de surgir já individualizada a partir da escrituração. Depois, sim, é que se concebe a formação de demonstrativos gerenciais como relatos globais explicativos da escrituração minudente. O contrário não, isto é, sobre se ter o controle por rendimento e fonte pagadora, conta a conta, em demonstrativos internos para, ao depois, de forma consolidada e global tudo lançar em escrita contábil, não, isso não se presta à prova. (destaques nossos)

Diante dessa nova negativa, a contribuinte interpôs o presente **Recurso Voluntário (fl. 2.923/3.008)**, sustentando ter comprovado de maneira exaustiva tanto a tributação dos rendimentos quanto a legitimidade integral das retenções que compuseram o saldo negativo compensado.

A Recorrente inicia apontando falha material: parte dos 208 documentos entregues no protocolo físico do primeiro Recurso Voluntário não foi digitalizada e outra parte ficou fora de ordem no e-CAC; requer, portanto, nova juntada integral para assegurar a verdade material do processo.

No mérito, sustenta que o acórdão da DRJ negou o crédito porque não teria ficado “individualizado” no Livro-Diário o vínculo entre cada rendimento financeiro e o respectivo IRRF; **todavia, jamais concluiu que tais rendimentos deixaram de ser tributados.**

A empresa afirma ter comprovado que o saldo negativo de IRPJ do 1º trimestre/2004 (R\$ 5.031.880,06) provém de IRRF efetivamente retido (R\$ 9.460.411,79), valor maior que o informado na DIPJ por mero erro de preenchimento.

Explica que existem duas lógicas contábeis: (a) aplicações transferidas de vários bancos para o Banco Modal, mantidas nos controles com o nome da instituição de origem e apropriadas “pro-rata” em anos anteriores, gerando rendimentos tributados também em 2002 e 2003; e (b) CDBs cedidos pela recorrente à Cia Hering, registrados diretamente em nome da cessionária, cujos rendimentos foram reconhecidos integralmente no mês. Essa dualidade, diz, **justifica lançamentos consolidados nas contas 322101 e 321040, sem quebra da rastreabilidade.**

Para demonstrar a tributação, detalha mês a mês o 1º trimestre/2004: janeiro (R\$ 14,23 mi de rendimentos; IRRF R\$ 2,85 mi), fevereiro (R\$ 20,83 mi; IRRF R\$ 4,16 mi, incluídos dois lotes), março (R\$ 12,25 mi; IRRF R\$ 2,45 mi). Exibe planilhas gerenciais, livros-razão e folhas do Diário autenticadas, além de quadro sintético que confronta os valores tributados (R\$ 47.320.222,29) com os identificados pela fiscalização (diferença de apenas R\$ 18,163). Acrescenta demonstrações financeiras e a DIPJ/2005, nas quais constam aqueles valores, comprovando o reflexo no Lucro Real (lucro operacional de R\$ 25,40 mi).

Argumenta, ainda, que todo o IRRF corresponde a rendimentos oferecidos à tributação e que nenhuma fonte pagadora adicional foi apontada pelo Fisco. Invoca o princípio da verdade material (art. 4º da Lei 9.784/1999) e precedente do CARF (Acórdão 3401-003.017) para exigir o exame da prova completa e rejeitar formalismos que desconsiderem lançamentos consolidados.

Por fim, pede provimento integral para reconhecer o saldo negativo de IRPJ de R\$ 5.031.880,06, formado por imposto retido e já recolhido na fonte, e afastar a premissa de ausência de comprovação de tributação, sob pena de violação aos princípios do devido processo legal, contraditório e verdade material.

Já em 15/05/2025, o Recorrente apresentou petição requerendo a juntada de memorial, em que reitera suas alegações e apresenta novas planilhas, inclusive em arquivo excel, que buscam organizar ainda melhor os documentos e explicações dadas.

Informa, ainda, fato novo, qual seja, o possível parcelamento dos débitos de IRRF que vinham sendo cobrados da Companhia Hering, o que reforçaria sua argumentação no sentido de que teria direito ao referido crédito, já que, possivelmente, sequer se manteria de pé a afirmação de que o IRRF fora retido e não recolhido. Pede a realização de diligência para juntada do processo administrativo de cobrança da Companhia Hering, para que se possa verificar o referido parcelamento.

No mesmo memorial, requer, ainda, a conversão do julgamento em diligência, caso este colegiado entenda não ser possível realizar o julgamento.

É o relatório.

VOTO

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Quanto o pedido de juntada do memorial, defiro a juntada, porém registro a inadequação do meio utilizado, haja vista existir rito próprio a ser obedecido para envio de memoriais, através da carta de serviços.

De toda forma, em atenção ao princípio da verdade material, levarei em conta as alegações e documentos apresentados, conforme fundamentação a seguir.

2 MÉRITO

Primeiramente, é de fixar a controvérsia ora enfrentada. A partir do relatório de diligência, percebe-se que havia duas razões para não reconhecer o crédito pleiteado.

A **primeira** delas era o fato de que a retenção procedida pela Companhia Hering não daria direito ao crédito, visto que não teria havido o respectivo recolhimento do IRRF e a operação que originou o pagamento à Recorrente teria sido descaracterizada pelo fisco. Vejamos em mais detalhes as explicações dadas pelo contribuinte sobre este ponto (fl. 346):

a Companhia era detentora de diversos ativos custodiados por Instituições Financeiras como HSBC BANK BRASIL S/A, BANCO BRADESCO S/A, BANCO SANTANDER BRASIL S/A, BANCO ITAÚ BBA S/A, BANCO PACTUAL S/A, BANCO SANTOS S/A, etc.

Referidas aplicações nos Bancos em destaque foram transferidas de custódia para o Banco Modal, conforme atestam as cartas aqui anexadas (**cartas juntadas nas fls. 363/376 e em diversos outros pontos dos autos**)

Posteriormente, de acordo com o Instrumento Particular de Cessão de Direitos e Obrigações, operação esta objeto do questionamento desta fiscalização, foram celebrados contratos entre a Cia. Brasileira de Distribuição (cedente) e Cia. Hering (Cessionário), tendo como anuente o Banco Modal S.A., nos seguintes termos (**fls. 377/471**):

"CONSIDERANDO:

(1) que o cedente possui operações de certificado de depósito bancário ("CDB"), registrado no Sistema Nacional de Ativos administrado pela Central de Custódia e de Liquidação Financeira de Títulos - CETIP (o "Sistema") e custodiado junto ao BANCO, a seguir designado "ANUENTE", (ii) que o CEDENTE não mais possui interesse na manutenção das Operações de CDB, desejando ceder ao CESSIONÁRIO os seus direitos e obrigações decorrentes da mesma, manifestando o CESSIONÁRIO, interesse em adquirir tais direitos e obrigações;

CLÁUSULA PRIMEIRA - Pelo presente instrumento, o CEDENTE cede e transfere ao CESSIONÁRIO os seus direitos e obrigações decorrentes das Operações de CDB, as quais seguem abaixo discriminadas, ficando o CESSIONÁRIO, a partir da presente data como o único e exclusivo titular dos mesmos."

(...)

Quanto à referida questão, para fins de esclarecimento, destaca-se, inicialmente, os contratos firmados entre Cia. Brasileira de Distribuição (cedente) e Cia. Hering (Cessionário), tendo como anuente o Banco Modal S.A., cuja cláusula segunda dispõe o que se segue:

"CLÁUSULA SEGUNDA - Por força da presente cessão, o CESSIONÁRIO, desde que processada a cessão dos direitos e obrigações decorrentes das Operações de CDB no Sistema conforme previsto no parágrafo quarto da cláusula Primeira supra, **pagará diretamente ao CEDENTE o preço de mercado certo e ajustado de R\$ 1.558.640,53 (Hum milhão, quinhentos e cinquenta e oito mil, seiscentos e quarenta reais e cinquenta e três centavos), valor este antes de descontado o imposto de renda a alíquota de 20%** (vinte por cento), perfazendo um pagamento líquido de R\$ 1.513.412,43 (...)

Como pode ser observado, resta evidente que **a Cia Hering quando da liquidação da operação pagou à Cia. Brasileira de Distribuição o valor líquido já descontado do IRRF** decorrente dos rendimentos auferidos, por força da previsão contratual acima destacada.

Assim, em que pese o fato da descaracterização da cessão de créditos entre Banco Modal e Cia Hering, o valor efetivo do saldo do IRRF a pagar ficou sob a guarda desta última.

Ademais, no processo no 13971.002328/2005-48 onde foi descaracterizada a operação de cessão de créditos, entre Banco Modal e Cia Hering, já que este último não seria o sujeito passivo dos débitos de IRRF questionados, a operação foi devidamente explicitada, sendo que alguns trechos da referida decisão merecem destaque por demonstrarem de forma efetiva que o CEDENTE, no caso, a Cia. Brasileira de Distribuição não obteve qualquer vantagem na referida situação:

(...)

De posse dos recursos, a CIA HERING fazia o pagamento à CEDENTE, através de uma transferência bancária, retendo o valor correspondente ao IRRF, que caberia originariamente ao Banco Modal. Qual a vantagem da CIA HERING? Conseguiu capital de giro, uma vez que o valor do IRRF não era efetivamente recolhido, e sim compensado com algum crédito que ela detinha com a Receita Federal, no presente caso, o crédito-prêmio de IPI. O valor do IRRF, que era devido originariamente pela instituição financeira, passou a ser devido pela CIA HERING, que inclusive o inseriu em sua DCTF e na DIRF, conforme extratos destas declarações acostados ao presente processo.

Acontece que essa questão restou superada quando do julgamento do primeiro Recurso Voluntário, conforme se narrou nos fatos. O Conselheiro Fernando Brasil, então relator do acórdão de fls. 2.877/2.891 afastou as conclusões que havia tomado a Delegacia recorrida e determinou que se avançasse para a verificação de oferecimento dos rendimentos à tributação. Veja-se:

Alinho-me aos argumentos entabulados pela recorrente de que não há como se confundir o ganho financeiro da recorrente na operação com os intuitos engendrados por Companhia Hering.

Veja-se que o ponto fulcral da decisão recorrida para chegar à conclusão de que a recorrente conheceria os objetivos de Companhia Hering em não recolher o IRRF seria a seguinte cláusula contratual no instrumento de cessão firmado:

(...)

Ora, tais cláusulas são absolutamente corriqueiras em inúmeros instrumentos contratuais, pois, embora as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não possam ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes (art. 123 do CTN), tais cláusulas servem como possível garantia a uma das partes a fim de possibilitar futura ação de regresso em caso de vir a ser responsabilizada pela Fazenda Pública por algum tributo que assim se entenda devido em relação à operação levada a efeito.

Analisando a operação, não se pode desprezar que possa ter havido a efetiva participação da recorrente no desenho do negócio com vistas a obter parcela do ganho pelo não recolhimento do IRRF. Contudo, com os elementos disponíveis nos autos, entendo que não se possa daí extrair que a recorrente agiu nesse sentido.

Não vejo como se extrair de tal cláusula os efeitos dados pela decisão recorrida, impondo à recorrente o ônus de não poder utilizar o IRRF que efetivamente lhe foi retido por Companhia Hering.

Relativamente aos procedimentos fiscais levados a efeito em Banco Modal e Companhia Hering relativa a esta mesma operação, e também em relação a outras envolvendo outros cedentes (mantendo-se, contudo, Banco Modal e

Companhia Hering como anuente e cessionária, respectivamente), o que se extrai é que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto retido efetivamente era de Companhia Hering.

E, à míngua de outros elementos que pudessem comprovar a conduta descrita na decisão recorrida por parte da recorrente, entendo que, caso haja comprovação de que tais rendimentos foram efetivamente tributados, não há como se negar o direito à utilização do imposto de renda retido.

Assim, essa não é mais uma questão controvertida nos autos. **Reconhece-se que a contribuinte sofreu a retenção alegada em relação à Companhia Hering e que, independentemente da retentora ter recolhido ou não o IRRF, a Recorrente tem o direito de utilizar o crédito – desde que comprovada a tributação do rendimento respectivo.**

Rejeito, portanto, o pedido de diligência aduzido em memorial para obtenção de cópia do processo administrativo em que se discute o referido IRRF da Companhia Hering, que teria sido parcelado.

A **segunda razão** para não se reconhecer o crédito pleiteado foi o fato de a Recorrente não ter comprovado que os rendimentos relativos às retenções discutidas foram efetivamente tributados.

Conforme se observou em detalhes na narrativa dos fatos, a decisão recorrida afastou, de plano, milhares de páginas de documentação juntadas pelo contribuinte, sob o argumento de que os lançamentos contábeis consolidados em 2004 não permitiriam a individualização das retenções de IRRF e de seus correspondentes rendimentos. Segundo fundamento da Delegacia de Julgamento, não seria permitido comprovar a veracidade de lançamentos contábeis globais com controles gerenciais individualizados e, com base nisso, deixou de reconhecer o crédito.

Tal postura desconsidera o dever de busca da verdade material pela autoridade administrativa e revela excessivo apego ao formalismo, pois ignora que a escrituração pode ser corroborada por registros auxiliares. Ainda que a segmentação individual fosse a melhor prática contábil, não se pode negar, sem qualquer exame, o valor probatório das planilhas gerenciais, livros-razão de outros anos-calendário, folhas do Diário autenticadas, contratos de cessão de crédito e demais elementos apresentados pelo contribuinte durante o procedimento de diligência (fls. 304 a 2065).

Existe um esforço argumentativo e documental que o contribuinte vem fazendo ao longo do processo, que não pode ser ignorado. Desde o primeiro atendimento à diligência, a Recorrente vem envidando esforços substanciais, protocolando sucessivamente novos documentos e informações, aparentemente, à medida que eles foram sendo localizados e organizados, identificando os lançamentos contábeis pertinentes e construindo um arcabouço probatório destinado a demonstrar a tributação pro-rata reconhecida nos exercícios anteriores. Essa iniciativa diligente deve ser reconhecida e cuidadosamente apreciada por este Colegiado.

Neste ponto, assiste razão ao Recorrente quando afirma que “a DRJ não chegou à conclusão de que os rendimentos aqui discutidos não foram oferecidos à tributação, mas apenas concluiu que, como os lançamentos contábeis não foram idênticos às planilhas gerenciais colacionadas aos autos, não seria possível chancelar que os rendimentos foram tributados pelo lucro real(...)”.

Por outro lado, os elementos constantes dos autos ainda não são suficientes para que este Conselho profira uma decisão de mérito, conforme demonstrarei. A seguir, enumero item a item das explicações dadas pelo Contribuinte em resposta ao relatório de diligência de piso e em todas as suas manifestações posteriores até o presente recurso:

- **Comprovação de que os rendimentos foram tributados** – Exibe tabela do 1.º trimestre/2004 apontando R\$ 47.320.222,29 de rendimentos tributados e R\$ 9.460.411,59 de IRRF, virtualmente idênticos aos números reconhecidos pela fiscalização (diferença de apenas R\$ 18.163,34);
- **Reconciliação com a DIPJ/2005** – Alega que as receitas financeiras estão incluídas na linha 30 da Ficha 06-A (contas 321040 e 322101), inseridas no lucro operacional e, portanto, na base do IRPJ/CSLL. Balanço analítico está coerente com a apuração;
- **Origem das aplicações** – Detalha que os investimentos se encontravam em múltiplos bancos (HSBC, Bradesco, Santander, Itaú BBA, Pactual, Santos, Safra, etc.) e foram posteriormente transferidos ao Banco Modal;
- **Cessão de CDBs à Cia. Hering** – Relata contratos de cessão firmados com a Cia. Hering, anuídos pelo Banco Modal, gerando rendimentos do primeiro trimestre de 2004, cuja tributação é contestada pelo Fisco;
- **Dois métodos de registro contábil**
 - a. Ativos mantidos com o nome da instituição de origem; **rendimentos apropriados e tributados *pro rata* ao longo de 2002-2004.**
 - b. Ativos já registrados em nome da Cia. Hering; rendimentos reconhecidos totalmente no mês do resgate.
- **Explicação da tributação pro-rata** – Justifica que parte dos rendimentos foi tributada nos anos anteriores e comprova isso com 1.700 páginas de livros-razão, diários e planilhas mensais, mês a mês, de 2002 a 2004, demonstrando a soma que forma cada valor do 1.º trimestre/2004.
- **Demonstrações por mês** – Apresenta, para janeiro, fevereiro e março/2004, planilhas de controle gerencial, extratos de rendimentos e respectivos IRRF, comprovando:
 - a. Jan/04: R\$ 14,23 mi de rendimentos e R\$ 2,85 mi de IRRF;

- b. Fev/04: R\$ 17,73 mi + R\$ 3,54 mi; adicional R\$ 3,10 mi + R\$ 0,62 mi;
 - c. Mar/04: R\$ 12,25 mi + R\$ 2,45 mi.
- **Planilhas de conciliação inter-exercícios** – Para cada rendimento “pro rata”, indica sua fração tributada em 2002, 2003 e 2004, demonstrando a soma que resulta no valor declarado em 2004.
 - **Ausência de rendimentos ‘ocultos’** – Afirma que a fiscalização não apontou nenhuma outra fonte pagadora além das constantes nas contas 321.040/322.101 no primeiro trimestre de 2004, logo não há indício de receitas não reconhecidas.

Convém registrar que as próprias explicações da Recorrente evoluíram – e, em certa medida, se contradisseram – ao longo da instrução. Na primeira petição de atendimento à diligência, a empresa afirmou que “todos os rendimentos correspondentes ao IRRF do 1.º trimestre de 2004 foram tributados naquele mesmo trimestre”. Para provar tal assertiva, juntou microfichas do Livro-Diário e planilhas que totalizavam R\$ 48.010.374,01, valor que disse estar agregado na linha 30 da Ficha 06-A da DIPJ/2005, dentro do montante global de R\$ 77.180.069,88 classificado como “outras receitas operacionais”.

O primeiro relatório de diligência, porém, negou o direito creditório porque os lançamentos estavam consolidados, impedindo a identificação individual de cada rendimento de R\$ 47,3 milhões e de seu IRRF. Na réplica a esse relatório, a recorrente alterou/complementou a narrativa: passou a sustentar que parte significativa dos rendimentos fora apropriada pro rata em 2002 e 2003, razão pela qual só o imposto foi retido em 2004, quando se deu o resgate das aplicações; nessa ocasião, anexou mais de 1.700 folhas de livros-razão e controles gerenciais para demonstrar a apropriação escalonada.

Apesar de todo esse esforço, contudo, a Recorrente não conseguiu explicitar se (i) tais receitas que teriam sido tributadas pro rata nos anos anteriores foram resgatadas e excluídas da base do lucro real de 2004, para evitar bitributação, (ii) se houve reclassificações contábeis específicas em função desses possíveis efeitos no lucro real de 2004 nem (iii) quais valores permaneceram efetivamente tributados no trimestre do resgate.

Além disso, não há nos autos extratos bancários ou quaisquer outros documentos que comprovem os resgates e as correspondentes retenções, tampouco extratos dos investimentos que justifiquem esse reconhecimento pro rata, há apenas os contratos de cessão de créditos. Não é possível aferir com segurança, portanto, quando efetivamente os valores foram auferidos (aparentemente, primeiro trimestre de 2004) e quando esses rendimentos foram ocorrendo, ainda que não resgatados.

Por fim, falta uma conciliação clara entre as receitas reconhecidas, adições/exclusões do lucro real e o IRRF declarado pelas fontes pagadoras, a fim de demonstrar os efeitos de toda a explanação do contribuinte no lucro real de 2004. Em suma, aquilo que foi

solicitado no primeiro despacho que converteu o julgamento da Manifestação de Inconformidade ainda não se explicitou nos autos. Vejamos novamente os termos do referido despacho:

Consultando as DIRF do ano-calendário 2004 em que o contribuinte consta como beneficiário (fls. 45 a 130), **verifiquei que o contribuinte teve um valor total de IR retido no 1º trimestre de R\$ 8.192.308,25, enquanto que os rendimentos correspondentes somam R\$ 47.878.389,36.**

(...)

Por isso, é necessário analisar a apuração do resultado e do lucro real informada na DIPJ pelo contribuinte (fls. 131 a 140).

Encontramos nela os seguintes valores componentes da apuração do resultado, que, a princípio, podem estar sujeitos à retenção de imposto de renda:

1. Receita de prestação de serviços: R\$ 9.944.490,49
2. Outras receitas financeiras: R\$ 538.683,22
3. Outras receitas operacionais: R\$ 77.108.069,88

Total: R\$ 87.591.243,59

Com os dados que até aqui foram levantados não é possível determinar, com segurança, qual o valor de IRRF a ser considerado na apuração do saldo negativo, já que **seria preciso detalhar quais as receitas que compuseram o resultado do período, quais as adições e exclusões para cálculo do lucro real, e qual o imposto retido correspondente, se houve efetivamente a retenção.**

Observo ainda que **as receitas financeiras que deram origem à retenção de imposto de renda podem ter sido reconhecidas em outros períodos de apuração, pelo regime de competência.** (destaques nossos)

Repita-se: desde o primeiro atendimento à diligência, a contribuinte vem empreendendo esforços relevantes: tem protocolado sucessivas petições, reunido documentos contábeis e extratos e, passo a passo, reconstruído a cadeia de lançamentos que sustenta a tributação pro-rata dos rendimentos nos períodos anteriores. Tal diligência comprobatória — embora ainda incompleta — merece ser devidamente apreciada.

Por último, faz-se necessária uma observação.

Reconheço que a presente demanda se arrasta desde 2011 — envolvendo fatos geradores de 2004 — e que a repetição de diligências põe em xeque a eficiência e a instrumentalidade do processo. Não ignoro, ademais, o risco de que o contribuinte já não disponha de documentação adicional além da vasta massa probatória já acostada, como os extratos bancários e dos rendimentos. Em cenário ideal, caberia julgamento imediato.

Todavia, os autos ainda carecem de elementos essenciais para formação de juízo de mérito seguro. Julgar neste estágio implicaria negar, por insuficiência probatória, um direito

creditório cuja plausibilidade se evidencia pelos indícios já apresentados, violando os princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e, sobretudo, da verdade material.

Ressalte-se que o processo já retornou à origem em outras ocasiões sem que a fiscalização realizasse a análise técnica exigida. É imprescindível, portanto, remeter novamente os autos à autoridade preparadora, delimitando escopo da análise, **para que se produzam as correlações faltantes entre rendimentos, retenções e ajustes do lucro real**. Somente com essa instrução adicional será possível proferir decisão definitiva, preservando a integridade dos princípios processuais que regem esta instância julgadora.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, reconheço que os autos ainda carecem de exame técnico que vincule, com precisão, cada retenção de IRRF aos rendimentos tributados e às exclusões do lucro real. Assim, reformo a decisão de primeira instância quanto à sua negativa de comprovação dos lançamentos contábeis consolidados e determino a baixa dos autos em diligência à autoridade fiscalizadora, para que:

a) caso entenda necessário, intime o contribuinte a apresentar os extratos bancários de aplicações e resgates relacionados às retenções de R\$ 9.460.411,79 alegadas para o primeiro trimestre de 2004;

b) coteje os extratos bancários de aplicações e resgates eventualmente apresentados com os livros-razão e diários, identificando datas, valores e retenções correspondentes;

b) verifique, para cada exercício de 2002 a 2004, a inclusão dos rendimentos na base de cálculo do IRPJ/CSLL e eventuais exclusões na apuração de 2004;

c) identifique aquilo que foi tributado no primeiro trimestre de 2004 e

d) apresente planilha sintética que relacione rendimentos oferecidos à tributação em cada um dos anos alegados pelo contribuinte, de modo a, finalmente, responder ao questionamento acerca da tributação dos rendimentos relativos às retenções que teriam formado o saldo negativo do primeiro trimestre de 2004.

Somente após a conclusão da diligência, com os elementos definitivos nos autos, será possível proferir decisão de mérito adequada, em consonância com o princípio da verdade material e demais garantias constitucionais do processo administrativo fiscal.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha

