



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.951389/2017-03
RESOLUÇÃO	1301-001.264 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NESTLE BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, que rejeitava a proposta.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Eduarda Lacerda Kanieski.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 16-097.908, proferido pela 7ª Turma da DRJ/SPO que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo o decidido no Despacho Decisório.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

1.Trata-se de manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório eletrônico (Rastreamento nº 128367720, de fls. 230) que não reconheceu o crédito original na data da transmissão, no valor de R\$ 856.054,67 e, conseqüentemente, não homologou as compensações declaradas nas PER/DCOMPs nº 09434.07383.240913.1.3.04-8650 (fls. 41/46) e n.º 16819.35052.151013.1.3.04-4043 (fls. 47/52).

1.1. De acordo com a decisão impugnada, o crédito informado refere-se a pagamento indevido, cujo DARF tem as seguintes características:

Período de Apuração	Código de Receita	Valor Total do DARF	Data de Arrecadação
30/06/2013	3317	856.054,67	31/07/2013

1.2. Informa ainda o Despacho Decisório que a análise do crédito resultou em reconhecimento inferior ao saldo disponível do pagamento, restando não homologada a compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

1.3. O valor devedor consolidado, correspondente ao débito indevidamente compensado, para pagamento até 29/12/2017, tem a seguinte composição:

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
873.321,64	174.664,32	420.053,12

Houve a seleção para análise do usuário de pagamento indevido ou a maior de IR variável pertinente as competências de fevereiro a junho de 2013, conforme se verifica pela “ Informação Fiscal” de fls. 234/240, onde a fiscalização assim se manifesta:

Que as definições dos termos e expressões seguem a IN RFB nº 1.515, de 2014, e a IN RFB nº 1.585, de 2015, bem assim itens 47 a 59 da NBC T 19.19, aprovada pela Resolução Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.153, de 2009, especialmente seu item 58. Subsidiariamente, a IN SRF nº 404, de 2004, artigos 16 a 18, quanto à forma de comprovação de hedge. As normas tributárias, neste campo, não estabelecem registro específico nem formulário próprio para a consideração de uma operação como de cobertura ou não. Legislação juntada ao e-dossiê para fácil consulta. A IN RFB nº 1.585, de 2015, revogou a IN RFB nº 1.022, de 2010. Referências ao RIR/99: artigos 758 a 775, redação desatualizada. Matriz legal: artigos 76 e 77 da Lei nº 8.981, de 1995.

Consoante as informações dos sistemas informatizados da RFB, do SPED e prestadas pelo contribuinte, foi constatado que este obteve ganhos no mercado de renda variável nos meses de fevereiro a junho de 2013, inclusive SWAP , tributo-os corretamente, e depois transformou-os em operações de “hedge”, o que alteraria também a forma de tributação, pois remeteria ao artigo 56 e seus §2º, §4º e §5º, da IN RFB nº 1.022, de 2010, que estipula que os ganhos ou perdas

são levados a compor o lucro real, mensal e anual, dispensado recolhimento mensal.

Dados da DIPJ 2014 trazem que o valor da estimativa paga em meses anteriores, linha 12A/21, está incorreto. Linhas 12A/20, 6A/20 e 6A/46 estão em branco.

Instada a esclarecer as razões do equívoco da contribuinte em considerar inicialmente os ganhos em renda variável entre fevereiro e junho de 2013 e depois transformá-los em hedge, intimação de 11 de maio de 2017:

"1) Apresentar documentação que comprove inequivocadamente que o crédito pleiteado nas DCOMPs retromencionadas trata de operações financeiras destinadas a hedge, segundo artigo 51 da IN RFB nº 1.515, de 2014:

2) Apresentar documentação que comprove inequivocadamente tratar-se de operações com instrumentos financeiros destinados a hedge atendendo artigo 52 da IN RFB nº 1.515, de 2014, e, se for o caso, seu artigo 53:

A interessada entregou as seguintes planilhas:

"controle hedge" de fev a jun13, o que por si só não comprova operações de hedge;

"base contratos" de fev a jun 13, o que por si só não comprova operações de hedge;

"hedge 2013" com data de vencimento de fev a jun 13;

"balancete 12.2013" com saldo acumulado de final de ano - indica contas contábeis nas quais constam operações de hedge - os meses em questão são fev a jun 13 - a planilha não mostra estes meses.

Foram entregues contratos a termo de moedas (NDF) do Citibank como comprador e a interessada como vendedora; do HSBC doc "confirmação de operação de termo de moedas" sendo HSBC comprador e a interessada vendedora; do Itaú ora vendedor ora comprador; Santander "contrato a termo de moedas" como parte integrante do Contrato de Derivativos entre Santander/interessada; da Societe Generale "operação de termo de moeda" sendo Societe ora comprador ora vendedor. Um contrato a termo de moedas por si só não representa operação de hedge, havendo necessidade de comprovar requisitos citados acima.

Também foi intimada a documentar as reais transações que foram contabilizadas como "liquid. contrato hedge" conta 3028190, conforme exposto nos itens 1 a 3 acima, e esclarecer a destinação do IR da conta 1048100. Foram entregues planilhas conta 3028190 de fev a jun13 com texto "Liquid contrato hedge" e conta 1048100 de fev a jun 13 com texto "IR Liquid hedge coml". Entendemos esta retenção insita ao artigo 52, inciso III, da IN RFB nº 1.022, de 2010, mercado a termo.

Vasculhamos estas contas para convergir os valores lançados no SPED com o DARF e com as DCOMPs sem sucesso. Os lançamentos contábeis perdem-se em meandros e vernáculo estrangeiro sem que se obtenha a liquidez do crédito ou a correta apuração das estimativas. O crédito tributário goza de certeza e liquidez. O crédito pleiteado pela interessada idem. Não basta haver lançamentos contábeis que contenham o vocábulo "hedge" para garantir a certeza. Não bastasse, em nenhum momento vislumbra-se a liquidez.

Além, as notas explicativas são de índole genérica, similar a um portfólio. De notar as expressões "o Grupo formalmente documenta..." e "... avaliado em uma perspectiva mundial do Grupo Nestlé."

A interessada tributou seus ganhos com renda variável nos moldes do artigo 45 com alíquota do artigo 46, ambos da IN RFB nº 1.022, de 2010. Os contratos apresentados referem-se a mercado a termo que remete ao artigo 51. Subsumiu-se ao disposto no artigo 55, I, entretanto não comprovou subsunção ao §2º do artigo 55, todos dessa mesma norma infralegal, pois em fevereiro de 2013 usou

do imposto para abater da estimativa apurada. Evidentemente não usou do mesmo repertório entre março e junho de 2013 pois não foi necessário (estimativa menor valor).

Após duas intimações, uma tópica, outra minudente, a interessada não comprovou suas operações a termo como sendo hedge, tanto quanto à certeza como à liquidez.

Ampliando, nenhuma transação no mercado de renda variável trouxe à tona o intuito de hedge, por falta de comprovação. Não foram apresentados documentos que comprovem a finalidade de cobertura de riscos. De qualquer modo houve operações de SWAP/hedge que estão sujeitas ao §4º do artigo 56 IN RFB nº 1.022, de 2010. A interessada não demonstrou qual compunha swap/hedge e qual mercado-a- termo/hedge e sua segregação contábil e tributária. Houve um pedido de prorrogação de prazo de 20 dias para apresentação da documentação solicitado na intimação nº 40/2017 atendido por termo de 08 de agosto de 2017.

A interessada tributo seus ganhos com renda variável nos moldes do artigo 45 com alíquota do artigo 46, ambos da IN RFB nº 1.022, de 2010. Os contratos apresentados referem-se a mercado a termo que remete ao artigo 51. Subsumiu-se ao disposto no artigo 55, I, entretanto não comprovou subsunção ao §2º do artigo 55, todos dessa mesma norma infralegal, pois em fevereiro de 2013 usou do imposto para abater da estimativa apurada. Evidentemente não usou do mesmo repertório entre março e junho de 2013 pois não foi necessário (estimativa menor valor).

Após duas intimações, uma tópica, outra minudente, a interessada não comprovou suas operações a termo como sendo hedge, tanto quanto à certeza como à liquidez.

Ampliando, nenhuma transação no mercado de renda variável trouxe à tona o intuito de hedge, por falta de comprovação. Não foram apresentados documentos que comprovem a finalidade de cobertura de riscos. De qualquer modo houve operações de SWAP/hedge que estão sujeitas ao §4º do artigo 56 IN RFB nº 1.022, de 2010. A interessada não demonstrou qual compunha swap/hedge e qual mercado-a- termo/hedge e sua segregação contábil e tributária. Houve um pedido de prorrogação de prazo de 20 dias para apresentação da documentação solicitado na intimação nº 40/2017 atendido por termo de 08 de agosto de 2017.

Carta de 11 de agosto de 2017 contém:

5. Esclarecer as razões do equívoco da contribuinte em considerar inicialmente os ganhos em renda variável entre fevereiro e junho de 2013 e depois transformá-los em hedge. Declarar subsunção ao artigo 56 da IN RFB nº 1.585, de 2015, ou ao § 2º do artigo 70 c/c §5º do artigo 71 da mesma instrução normativa. Documentar as reais transações que foram contabilizadas como 'liquid, contrato hedge' conta 3028190, conforme exposto nos itens 1 a 3 acima, e esclarecer a destinação do IR da conta 1048100.

Como colocado na pergunta, trata-se de um equívoco cometido na época, As transações estão sendo esclarecidas vira contratos disponibilizados e a destinação do IRRF foi para compor o saldo negativo referente a 2013.

O equívoco não foi esclarecido. A informação da destinação do IRRF foi incompleta. Em fevereiro de 2013 foi empregada tanto para compor a estimativa quanto para o saldo negativo 2013, tema já pacificado; os demais meses, março a junho de 2013, foram empregadas em DCOMPS concomitantemente com fevereiro de 2013.

2. Por meio do instrumento às fls. 07/17, a Manifestante alega em síntese que:

Apresentou tempestivamente a manifestação de inconformidade e conseqüente invoca a suspensão da exigibilidade do crédito tributário consoante artigo 151, inciso III do CTN.

A Requerente pretendeu quitar débitos de Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI") e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico ("CIDE -Remessas ao Exterior") apurados em agosto de 2013 e setembro de 2013,

respectivamente, com créditos de Imposto sobre a Renda Variável das Pessoas Jurídicas ("IRPJ"), apurados em junho de 2013, através das DCOMP's: nº 09434.07383.240913.1.3.04-8650 (fls. 41/46) e n.º 16819.35052.151013.1.3.04-4043 (fls. 47/52).

É empresa que está sujeita a variações de oscilações nas taxas de câmbio e em junho de 2013 obteve ganhos no mercado de renda variável inicialmente tributados como operações puras de swap e de mercado a termo, tendo sujeitado estes ganhos à alíquota de 15% nos termos dos artigos 45 e 46 da IN/RFB n.º 1.022/10.

Após ter efetuado referido recolhimento do IRPJ, a Requerente verificou tratarem-se de operações típicas de hedge, também denominada de "ação de cobertura", ou seja, foram destinadas exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço e ou de taxas (artigo 51 da Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24.11.2014 - "IN/RFB 1.515/14").

Apresentou os seguintes documentos e informações: Planilha Excel "Controle Hedge" (doc. 6); Planilha Excel "Ganho e Perda"2 (doc. 7); Contratos celebrados com instituições financeiras (doc. 8); Balanço patrimonial da Requerente, relativo a dezembro de 2013 (doc. 9), balancete mensal do período (doc. 10) e Demonstrações financeiras do período, elaboradas pela KPMG Auditores Independentes ("KPMG" - doc. 13) onde demonstra que as operações praticadas são efetivamente de "hedge".

O próprio objeto social da Requerente, que inclui a fabricação, distribuição, importação e exportação de produtos alimentícios, confirma que a utilização de instrumentos financeiros para fins de hedge está de acordo com as suas atividades operacionais e com a constante necessidade de proteção de direitos e obrigações que lhes são inerentes, nos termos dos artigos 51 e 52 da IN/RFB 1.515/14.

Entende que os documentos apresentados são suficientes para comprovar as operações praticadas como sendo de hedge, devendo por ser conhecida sua manifestação de Inconformidade, com conseqüente suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, ao final reformado o r. despacho decisório e homologação integral das DCOMP's nº 09434.07383.240913.1.3.04-8650 e n.º 16819.35052.151013.1.3.04-4043, haja vista a comprovação da existência do crédito apurado pela Requerente, o qual decorre do pagamento indevido de IRPJ referente a junho de 2013.

Coloca-se desde já à disposição para fornecer novos documentos que se entendam necessários, em diligência.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por ausência de prova do alegado direito creditório.

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, com juntada de documentos adicionais, reiterando as razões de defesa apresentadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo. Porém, do exame dos autos, considero que o processo ainda não reúne condições de julgamento, pelos motivos que passo a expor.

Síntese dos Fatos

Da Origem do Crédito

No que diz respeito à origem do crédito, a Recorrente diz que realiza diversas transações com pessoas jurídicas sediadas no exterior, sujeitando-se a variações de preço decorrentes de oscilações nas taxas de câmbio, e, por isso, é bastante comum que mantenha instrumentos financeiros derivativos de *hedge* para proteger os riscos de variação de moeda estrangeira, taxas de juros e *commodities*.

Nesse contexto, informa que em junho de 2013, ela obteve ganhos no mercado de renda variável inicialmente tributados como operações puras de mercado a termo, sujeitando-se os ganhos líquidos auferidos à tributação do IRPJ, incidente à alíquota de 15% (quinze por cento), nos termos dos artigos 45 e 46 da IN/RFB nº 1.022/10, o que levou a recolher o valor de R\$ 856.054,67, conforme DARF juntado aos autos.

A interessada apresenta a memória de cálculos que sintetiza o valor recolhido:

Contratos	Cálculo			Fonte Pagadora
	base	valor	Data Liquidação	
1120580	71.036,00	10.655,40	20/06/2013	Banco Santander
1206735	90.073,80	13.511,07	20/06/2013	Banco Société Générale Brasil S.A.
1268283	646.780,20	97.017,03	20/06/2013	Banco Société Générale Brasil S.A.
1268325	391.250,00	58.687,50	20/06/2013	Banco Société Générale Brasil S.A.
1233100	196.355,00	29.453,25	20/06/2013	Banco Société Générale Brasil S.A.
1232089	236.837,00	35.525,55	20/06/2013	Banco Société Générale Brasil S.A.
1116866	574.902,02	86.235,30	20/06/2013	Banco Société Générale Brasil S.A.
1116868	454.000,00	68.100,00	20/06/2013	Banco Société Générale Brasil S.A.
1116867	1.228.160,80	184.224,12	20/06/2013	Banco Société Générale Brasil S.A.
1160729	498.262,50	74.739,38	20/06/2013	Banco Santander
1120592	295.243,41	44.286,51	27/06/2013	Banco Société Générale Brasil S.A.
1268318	84.194,70	12.629,21	27/06/2013	Banco Société Générale Brasil S.A.
1160730	677.250,00	101.587,50	20/06/2013	Banco Santander
1120590	262.685,67	39.402,85	20/06/2013	Banco Santander
	5.707.031,10	856.054,67	15%	

Aduz que, após ter efetuado o referido recolhimento do IRPJ, verificou tratar-se de operações típicas de hedge, também denominada de “ação de cobertura”, ou seja, foram destinadas exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço e/ou de taxas. Nesse sentido, revisitou a tributação dessas operações, tendo em vista que, uma vez identificadas como operações de hedge, estariam sujeitas a tratamento específico, conforme estabelece o §2º do art. 56, da IN/RFB nº 1.022/10, vigente à época dos fatos:

“Art. 56. Estão dispensados a retenção na fonte ou o pagamento em separado do imposto sobre a renda sobre os rendimentos ou ganhos líquidos auferidos:

§ 2º Os ganhos auferidos em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, serão tributados na forma prevista no § 5º, dispensado o pagamento do imposto de que trata o art. 45.”

Assim, uma vez consideradas como hedge, os ganhos nas operações praticadas pela Recorrente, apesar de gerarem impacto na apuração do lucro real, não se sujeitam à incidência do IRPJ mensal, calculado à alíquota de 15%, de modo que o valor recolhido a esse título, foi considerado como pago indevidamente.

Decorre deste recolhimento, portanto, o crédito de IRPJ registrado em favor da Recorrente, no valor de R\$ 873.321,64, resultado da tributação das operações de hedge praticada no ano de 2013 e que dispensam a incidência do imposto.

Foi esse pagamento indevido de IRPJ, decorrente da tributação das operações de *hedge*, que deu origem ao crédito dessa natureza apurado pela Recorrente, e que foi utilizado nas Dcomps objeto de análise destes autos.

Do Processo Administrativo Fiscal

O presente processo decorre do PER/DCOMP, por meio do qual a interessada declara a utilização de direito creditório, com origem em pagamento indevido ou a maior de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), efetuado por meio de DARF, no valor de R\$ 856.054,67, relativo ao período de junho de 2013, calculados sobre operações de *hedge*, para quitação com débitos próprios.

O Despacho Decisório não reconheceu o direito creditório alegado e, consequentemente, não homologou as compensações vinculadas, o que resultou na cobrança total de R\$ 1.468.039,08, sob o entendimento de que a Recorrente não teria apresentado a documentação comprobatória das operações de hedge.

Contra a decisão, foi apresentada a Manifestação de Inconformidade, a qual, não fora acolhida, concluindo-se por não reconhecer o direito creditório postulado e não homologar as compensações, e, mais uma vez, por ausência de prova do alegado direito creditório.

Em recurso, a recorrente reitera suas razões de defesa, junta novos documentos, e pugna pelo integral provimento do seu pleito.

Em relação à suposta não comprovação da finalidade de hedge das operações analisadas, a Recorrente alegou que é fato notório que sua atividade de industrialização e comércio de produtos alimentícios (em especial no que se refere às suas importações e exportações de insumos e produtos acabados) demanda a contratação de instrumentos financeiros que a resguardecam contra a flutuação da cotação de moedas estrangeira. Assim, o fato é que os contratos em análise se prestam, justamente, a resguardar as atividades da Recorrente contra a flutuação do dólar e do euro, enquadrando-se na exata definição legal de hedge.

Quanto à suposta ausência de força probatória dos documentos apresentados em Manifestação de Inconformidade, a Recorrente demonstrará que, na realidade, a farta documentação juntada aos autos é mais do que suficiente para comprovar o seu direito creditório. Afinal, dentre outros documentos, instruíram a Manifestação de Inconformidade: i) o comprovante de recolhimento do DARF pago indevidamente, ii) os contratos para fins de hedge firmados pela Recorrente, iii) planilhas de controle dos instrumentos financeiros para fins de hedge (inclusive com os valores de ganhos e de perdas auferidos nas operações), iv) o balanço patrimonial de 2013 e respectivo balancete do mês de junho de 2013 e, ainda, v) demonstrações financeiras do período elaboradas por renomada empresa de auditoria independente (inclusive com a metodologia que guiou a opção pela celebração de contratos de hedge) – documentos esses que foram sumariamente ignorados pelo r. acórdão recorrido, que bastou-se em exigir a apresentação dos livros contábeis e fiscais da Recorrente.

Com reforço de suas alegações, a Recorrente faz juntada em recurso de cópia na íntegra de sua Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“DIPJ”) do ano-calendário de 2013, bem como a cópia do seu balanço patrimonial auditado do ano de 2013.

Da Juntada de Novos Documentos

O contribuinte faz juntada de vários documentos quando da apresentação do seu recurso voluntário (300/1.576), são eles: cópia na íntegra da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“DIPJ”) do ano-calendário de 2013; cópia do balanço patrimonial.

Em relação a esse ponto, é importante destacar a disposição contida no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que trata da apresentação da prova documental na impugnação. Em que pese existir entendimento pela não admissão destes documentos com fulcro nesse dispositivo, penso que a rigidez na aceitação de provas apenas em um momento processual específico não se coaduna com a busca da verdade material, que é indiscutivelmente informador do processo administrativo fiscal pátrio.

Tal princípio, também denominado de “liberdade na prova”, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, de forma que ela pode, até o julgamento final da controvérsia, conhecer de novos documentos e evidências, ainda que produzidos em outro processo.

Nessa mesma esteira de raciocínio, os ilustres professores Celso Antônio Bandeira de Mello, Hely Lopes Mirelles, Odete Madauar, Sergio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, explicitam a importância de tal princípio para o processo administrativo, a ver:

Hely Lopes Mirelles¹: “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente.”

Odete Madauar²: “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las.”

Celso Antônio Bandeira de Mello³: “Consiste em que a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrarem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado...”

Sergio Ferraz e Adilson Abreu Dallari⁴: “Em oposição ao princípio da verdade formal, inerente aos processos judiciais, no processo administrativo se impõe o princípio da verdade material. O significado deste princípio pode ser compreendido por comparação: no processo judicial normalmente se tem entendido que aquilo que não consta nos autos não pode ser considerado pelo juiz, cuja decisão fica adstrita às provas produzidas nos autos; no processo administrativo o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados.”

Destaque-se, por oportuno, que esses princípios foram positivados nos arts. 29 e 38 da Lei nº 9.784/99, que tratam, respectivamente, do dever da Administração realizar, de ofício, atos necessários à instrução processual, bem como da possibilidade do interessado juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo, a qualquer momento no curso do processo.

Nesse mesmo sentido, são os seguintes precedentes do CARF:

PARECER TÉCNICO. JUNTADA APÓS APRESENTAÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO.

POSSIBILIDADE.

A juntada de parecer pelo contribuinte após a interposição de Recurso Voluntário é admissível. O disposto nos artigos 16, §4º e 17, ambos do Decreto nº 70.235/1972 não pode ser interpretado de forma literal, mas, ao contrário, deve ser lido de forma sistêmica e de modo a contextualizar tais disposições no universo do processo administrativo

¹ MEIRELLES, Hely Lopes, Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 16ª edição, 1991, Pág. 581.

² MEDAUAR, Odete, A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, Pág. 131.

³ MELLO, Celso Antonio Bandeira de, Curso de Direito Administrativo, São Paulo, Malheiros, 2003, 17ª edição, Pág. 463

⁴ FERRAZ, Sergio, e Adilson Abreu Dallari, Processo Administrativo, São Paulo, Malheiros, 2ª edição, Pág. 109.

tributário, onde vige a busca pela verdade material, a qual é aqui entendida como flexibilização Procedimental probatória.

Ademais, referida juntada está em perfeita sintonia com o princípio da cooperação, capitulado no art. 6º do CPC/2015, o qual se aplica subsidiariamente no processo administrativo tributário. (CARF – Processo 19515.720184/2012-06; Recurso voluntário; Data da sessão: 22 de março de 2018; Relator: Diego Diniz Ribeiro; acórdão nº: 3402005.033).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2004

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI 9.784/1999, ART. 38.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei nº 9.784/1999.

(CSRF – Processo nº 14098.000308/2009-74; Recurso Especial; Data da sessão: 06 de abril de 2017; Relator Gerson Macedo Guerra; nº do acórdão: 9101002.781 – 1ª turma).

PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação sistêmica da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, art. 5º, inciso LV da Lei Maior, art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, e arts. 15 e 16 do PAF, evidencia-se que não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida. (íntegra juntada aos autos). (CSRF – Processo nº 16327.001227/2005-42; Recurso Especial; Data da sessão: 8 de agosto de 2017; Relatora: Adriana Gomes Rêgo; nº acórdão: 9101003.003).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS APRESENTADAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. (...) tendo o contribuinte apresentado os documentos comprobatórios no voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame, pois seria por demais gravoso e contrário ao princípio da verdade material a manutenção da glosa de deduções sem a análise das provas constantes nos autos. Além disso, esta é a última instância administrativa para derradeiro reconhecimento, e não sendo atendido, o contribuinte não hesitará em buscar a tutela do seu direito no Poder Judiciário, o que exigiria do Fisco enfrentar a mesma situação, com as provas apresentadas em juízo. (CARF – Processo nº 11080.724714/2015-75; Recurso Voluntário; Data da Sessão: 22/09/2016; Relator: Daniel Melo Mendes Bezerra; Nº Acórdão: 2201-003.357)

DOCUMENTAÇÃO JUNTADA APÓS DILIGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE. POSSIBILIDADE. (...) em razão do Princípio da Verdade Material, deve-se analisar os documentos apresentados pelo Contribuinte após a impugnação, uma vez que tal documentação visa reforçar seu direito em face da argumentação apresentada pelo julgador a quo. (CARF – Processo nº 10850.001408/2003-01; Recurso Voluntário; Data da Sessão: 05/07/2016; Relator: João Carlos De Figueiredo Neto; Nº Acórdão: 1201-001.447)

JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS NA FASE RECURSAL. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. Devem ser apreciados os documentos juntados

aos autos depois da impugnação e antes da decisão de 2ª instância. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de buscar e descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador em sua real expressão econômica. (CARF – Processo nº 10530.002607/2007-74; Recurso Voluntário; Data da Sessão: 02/12/2014; Relator: Fabio Brun Goldschmidt; Nº Acórdão: 2202-002.884)

JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS NA FASE RECURSAL. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. Devem ser apreciados todos os documentos legitimamente juntados aos autos, mesmo depois da impugnação e antes do julgamento do recurso, em atenção ao princípio da verdade material que predomina no processo administrativo, no sentido de buscar e descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador do imposto em sua real expressão econômica. (CARF – Processo nº 13637.000346/2006-77; Recurso Voluntário; Data da Sessão: 02/12/2014; Relator: Eduardo De Souza Leão; Nº Acórdão: 2101-002.638)

Logo, existindo matéria controvertida, e o contribuinte traz novos elementos de provas relacionados a essa matéria, de modo a corroborar, materialmente, com o desfecho da lide, ainda que as apresente após sua Impugnação, não deve estas provas ser desconsideradas pelo julgador administrativo, em face do momento processual em que ocorre a juntada.

Por outro lado, as provas juntadas também podem ser admitidas por outro fundamento, qual seja, em razão da exceção prevista na alínea “c”, do §4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72. É que é inegável que a juntada destes documentos é resultado da dialética processual, e decorre das alegações tecidas pela Delegacia de Julgamento de ausência de prova do alegado direito creditório.

Logo, por ambos os fundamentos, os documentos juntados devem ser admitidos e apreciados.

Da Conversão do Julgamento em Diligência

Como relatado, os créditos utilizados pela Recorrente decorrem de uma suposta tributação indevida de operações de hedge praticadas no mês de junho de 2013.

De acordo com o acórdão recorrido e o próprio Despacho Decisório, a Recorrente não teria comprovado a natureza de hedge das operações por ela praticadas, o que impediria o exercício de seu direito creditório.

Inicialmente, vale transcrever a seguir observação consignada no corpo do Relatório que instruiu o Despacho Decisório (fls. 33):

“[...] As normas tributárias, neste campo, não estabelecem registro específico nem formulário próprio para a consideração de uma operação como de cobertura ou não”

Ou seja, se vê que a própria fiscalização admite que não há, na legislação pátria, um procedimento ou formulário específico para identificação de operações como sendo de hedge, o que, ao ver, justifica eventual subjetividade, seja da fiscalização, seja da parte do contribuinte, na eleição das provas para comprovar a natureza de hedge das operações praticadas pelo Contribuinte.

Entende o contribuinte que a extensa documentação apresentada pela Recorrente é mais do que suficiente para comprovar a natureza das operações realizadas. Fez juntada dos seguintes documentos:

- (i) Planilha Excel “Controle Hedge” (doc. 6 da Manifestação de Inconformidade), a qual indica o (a) número do contrato, (b) valor do contrato, (c) taxa de câmbio contratada e (d) instituição financeira;
- (ii) Planilha Excel “Ganho e Perda” (doc. 7 da Manifestação de Inconformidade), que contempla a indicação dos contratos existentes na relação “Controle Hedge” e o retorno de cada um deles (ganho ou perda);
- (iii) Contratos celebrados com instituições financeiras (doc. 8 da Manifestação de Inconformidade), que indicam os termos e dados relativos à contratação da operação pela Recorrente;
- (iv) Balanço patrimonial da Recorrente, relativo a dezembro de 2013 (doc. 9 da Manifestação de Inconformidade), com a indicação dos valores objeto das operações de hedge no passivo da Recorrente, o qual representa o seu resultado acumulado. O documento apresentado também é consistente com o balancete mensal do período (doc. 10 da Manifestação de Inconformidade); e
- (v) Demonstrações financeiras do período, elaboradas pela KPMG Auditores Independentes (“KPMG” – doc. 11 da Manifestação de Inconformidade) que, entre outras informações, indica a metodologia adotada pela Recorrente para optar por celebrar contratos de hedge.

Por outro lado, a decisão recorrida, considerando que a Recorrente não comprovou a liquidez e certeza do direito creditório postulado, assim se pronunciou:

[...] a fiscalização solicitou esclarecimentos sobre as razões do equívoco mencionado em considerar os ganhos como renda variável de fevereiro a junho de 2013 inicialmente e posteriormente transformá-los em “hedge”, bem como a demonstração de que realmente tratava-se de operações de “hedge”. Em resposta a empresa apresenta planilhas e contratos a termo de moedas com instituições financeiras, que por si só não comprovam que trata-se de operações de hedge, e mesmo a contabilização com tal nomenclatura se prestaria a esta incumbência.

[...]

Importante salientar que a empresa discorre sobre a necessidade de proteção através de “hedge”, mas não quantifica, qualifica ou demonstra tal necessidade, conforme especificado no Art. 52 da IN RFB n.º 1.515/2014 retro transcrito.

[...]

A retificação da DCTF deve estar fundamentada em erro comprovado. São os livros fiscais e contábeis mantidos pelo Contribuinte elementos capazes de fornecer à Fazenda Nacional conteúdo substancial válido juridicamente para a busca da verdade material dos fatos, e os mesmos não foram apresentados.

A alegação de equívoco e mesmo a apresentação de DCTF's retificadoras, tabelas, planilhas e cópias contratos, não fazem prova do direito creditório do contribuinte, que nesta fase do rito processual, deve, ao contrário, apresentar documentos efetivamente comprobatórios (escrituração contábil e/ou fiscal) de eventual equívoco cometido na elaboração da declaração original

[...]

No caso, não foi trazido aos autos cópia da escrituração contábil/fiscal e demonstrações financeiras, firmadas e regularmente levadas a registro no órgão competente, à época dos fatos, mantidas em boa ordem e conservadas sob a responsabilidade do sujeito passivo, a fim de serem colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal do Brasil, enquanto não ocorrida a prescrição dos créditos tributários vinculados aos fatos a que se refere a declaração de compensação, conforme determina o art. 195, parágrafo único do CTN:

[...]

Sendo assim, fica prejudicada a confirmação de indébitos quanto aos fatos geradores apontados, visto que não é possível fazer a confrontação de dados se o contribuinte não apresenta em sua defesa documento fiscal ou contábil que permita sua comprovação.

[...]

Em síntese, compete ao requerente trazer aos autos o acervo documental competente e associado à tributação específica concernente ao período de apuração, acompanhados das respectivas Demonstrações Financeiras, do Livro Razão e do Livro Diário, devidamente escriturados e registrados na forma da legislação de regência, evidenciando, assim, os fatos contábeis e fiscais atrelados ao montante da base imponible que entende pertinente, sua apuração e recolhimentos correspondentes, compulsando-se com a evolução do saldo da conta patrimonial de controle do indébito tributário.

Pois bem. A lide, de fato, resolve-se pelo exame e valoração das provas, e nesse passo, considero que as provas carreadas pela Recorrente demonstram, com certo grau de segurança, de que as operações por ela praticadas são, efetivamente, de hedge.

Compulsando esses documentos, verifico que eles, ao contrário do que sustentou o acórdão recorrido, quantificam e qualificam os contratos de hedge firmados e, ainda, demonstram os riscos aos quais encontra-se sujeita a Recorrente em suas atividades comerciais, ou seja, a necessidade desses contratos. A própria Recorrente, em razões de recurso, aponta exemplo, nos documentos colacionados:

36. A título de exemplo, veja-se abaixo o Contrato nº 1268325, celebrado entre a Recorrente com a instituição financeira “Banco Société Générale Brasil S/A”, e a sua identificação e descrição detalhada em todos os demonstrativos apresentados pela Recorrente:

(i) Planilha Excel "Controle Hedge"¹³:

Deal	Buy	Buy	Sell	Sell	Taxa Contratada	Taxa Spot	Data Abertura	Data Liquidação	Banco
1268325	USD	2.500.000,00	BRL	5.044.750,00	2,01790	2,00100	26/04/2013	20/06/2013	Societe Generale Brasil

(ii) Planilha Excel "Ganho e Perda"¹⁴:

Hedge 2013								
Número de contrato	Banco	Fecha de inicio	Moneda	Valor de contrato	Tasa contratada	Taxa Spot	Fecha de vencimiento	Ganho/Perda
1268325	Societe Generale Brasil	26/04/2013	USD	2.500.000,00	2,01790	2,00100	20/06/2013	391.250,00

(iii) Contrato nº 1268325 celebrado com a instituição financeira:

CONFIRMAÇÃO DE OPERAÇÃO DE TERMO DE MOEDA Nº 357.493	
I – CARACTERÍSTICAS:	
a) COMPRADOR DA MOEDA	NESTLÉ BRASIL LTDA. CNPJ: 60.409.075/0001-52
b) VENDEDOR DA MOEDA	BANCO SOCIÉTÉ GÉNÉRALE BRASIL S.A. CNPJ: 61.533.584/0001-55
c) TC – Taxa de Câmbio vigente utilizada para avaliação e liquidação	Fonte: (X) a cotação comercial de venda do Dólar norte-americano apurada pelo Banco Central do Brasil e divulgada através do SISBACEN, Código Ptax 800- Opção nº 5, Moeda 220 - (Duzentos e Vinte) na Data de Vencimento estipulada na letra "f" abaixo que toma como base o mercado do dia útil imediatamente anterior; ou () a cotação comercial de venda do Euro apurada pelo Banco Central do Brasil e divulgada através do SISBACEN, Código Ptax 800- Opção nº 5, Moeda 978 - (novecentos e setenta e oito) na Data de Vencimento estipulada na letra "f" abaixo que toma como base o mercado do dia útil imediatamente anterior. () a cotação comercial de venda do dólar norte-americano apurada pelo Banco Central do Brasil e divulgada através do SISBACEN, Código Ptax 800- Opção nº 5, Moeda 220 - (Duzentos e vinte), divulgada na Data de Comparação e Liquidação Financeira que toma como base o mercado do dia útil imediatamente anterior, multiplicada pelo fator de conversão/paridade do dólar norte-americano para Franco Suíço divulgado eletronicamente através da tela FXUT da Reuters para a cotação das 11:00 horas no horário de Nova Iorque do dia útil imediatamente anterior à Data de Comparação e Liquidação financeira.
d) FWD – Valor da Taxa de Câmbio a Termo	R\$ 2,0179
e) VB – Valor expresso em quantidades da Moeda de Referência	USD 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil dólares norte-americanos)
f) Data do Vencimento	20 de junho de 2013

37. Da análise do exemplo acima (contrato nº 1268325 – Recorrente x Banco Société Générale Brasil S/A), verifica-se que a Recorrente apresentou à Fiscalização não só os contratos celebrados com instituições financeiras, mas, também, a quantificação e a qualificação dos ganhos e perdas deles decorrentes, com os valores expressos em moeda estrangeira que estão envolvidos nas transações, além da taxa de câmbio contratada para evitar os riscos decorrentes de possíveis oscilações cambiais.

38. Não bastassem as planilhas mencionadas acima, a Recorrente ainda apresentou relatório preparado pela KPMG analisando detalhadamente as suas demonstrações financeiras do ano de 2013. Por meio desse documento, a própria KPMG (i) identifica e quantifica todos os riscos aos quais está exposta a Recorrente em suas atividades por conta da flutuação da cotação de moedas estrangeiras; e, mais do que isso (ii) correlaciona esses riscos com os resultados obtidos por meio dos respectivos contratos de hedge. Veja-se:

Consolidado 2013	USD	EUR	JPY	CHF	GBP
Caixa e equivalentes de caixa	410	-	-	-	-
Contas a receber	108.246	-	-	-	-
Outros créditos	2.326	-	-	-	-
Fornecedores	(23.218)	(8.310)	(1.839)	(7.582)	(1.431)
Empréstimos	(436.244)	(220.243)	-	(200.178)	-
Total	(348.480)	(228.553)	(1.839)	(207.760)	(1.431)
Notional de instrumentos financeiros derivativos	177.709	5.300	-	854	-
Exposição líquida	(170.771)	(223.253)	(1.839)	(206.906)	(1.431)
Consolidado 2012	USD	EUR	JPY	CHF	GBP
Caixa e equivalentes de caixa	771	-	-	-	-
Contas a receber	95.506	-	-	-	-
Outros créditos	12.026	-	-	-	-
Fornecedores	(31.431)	(10.576)	(23.966)	(3.748)	(987)
Empréstimos	(722.842)	(220.173)	-	(480.502)	-
Total Contábil	(645.970)	(230.749)	(23.966)	(484.250)	(987)
Notional de instrumentos financeiros derivativos	268.816	4.111	-	1.671	-
Exposição líquida	(377.154)	(226.638)	(23.966)	(482.579)	(987)

39. Assim, de forma diversa do que foi alegado pelo v. acórdão recorrido, não há dúvidas de que a recorrente apresentou documentação comprobatória suficiente para quantificar e qualificar tanto os riscos aos quais está exposta em suas atividade, como, também, as operações financeiras para fins de hedge contratadas para minimizar os mencionados riscos.

40. Ademais, além de comprovadamente ter qualificado e quantificado os seus riscos e as respectivas operações de cobertura, a Recorrente também demonstrou, inequivocamente, a necessidade da contratação de instrumentos financeiros para fins de hedge.

E fato, é intuitivo que em suas atividades regulares, a Recorrente transaciona com diversas pessoas jurídicas estabelecidas no exterior, operações essas que, evidentemente, são negociadas em moedas estrangeiras, sujeitando-se ao risco de flutuação das moedas estrangeiras. E, por isso, justamente para minimizar esse risco de variação do câmbio que exsurge a necessidade da Recorrente de contratar operações de hedge.

Em que pese os documentos colacionados, o acórdão recorrido fundamentou sua decisão na suposta ausência de força probatória dos documentos apresentados pela Recorrente, vez que entendeu que nos autos não se encontravam as cópias das escriturações contábil e fiscal da Recorrente e nem suas demonstrações financeiras registradas em órgão competente.

Apesar de entender que os elementos de provas até então carreados comprovam ou, no mínimo, apontam para a existência do direito creditório em questão, é possível utilizar-se de outras provas, que somadas ao acervo documental existente nos autos, corroborariam para demonstrar a natureza das operações realizadas pela Recorrente.

Desta forma, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem adote os seguintes procedimentos:

- i) Analise se os valores informados como operações de hedge nas planilhas e contratos apresentados estão compatíveis com os valores dessas operações constantes nas Demonstrações Financeiras auditadas pela KPMG Auditores Independentes.

- ii) Informar se o direito creditório postulado foi usado ou como redutor do IR anual ou como aumentativo de eventual saldo negativo do IRPJ do período.
- iii) Após, deverá a autoridade fiscal elaborar relatório conclusivo das verificações efetuadas, cientificando o Contribuinte para se manifestar nos autos sobre suas conclusões, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011.

Na sequência, o processo deverá retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento, sendo distribuído a este Conselheiro independentemente de sorteio.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza