



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.968916/2022-78
ACÓRDÃO	1101-002.090 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HYPERA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017

CERCEAMENTO DE DIREITO DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA.

A alegação de cerceamento do direito de defesa não prospera quando a autoridade julgadora examina os argumentos e elementos apresentados na manifestação de inconformidade e indefere o pleito pela ausência de provas que sustentem as alegações.

Ademais, no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a “declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte”.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. INOVAÇÃO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO OCORRÊNCIA.

No caso de o Despacho Decisório indeferir o direito creditório pleiteado e a decisão de primeira instância também indeferir o referido crédito em razão da ausência de documentação comprobatória não configura alteração de critério jurídico porquanto, ao contrário do que ocorre no lançamento de ofício - exceto no caso de presunção legal - em que o Fisco deve provar a infração apurada, no caso de repetição do indébito (compensação/restituição) é ônus do contribuinte provar a liquidez e certeza do crédito pleiteado e dever do Fisco verificar tais requisitos.

O art. 170 do CTN estabelece que a lei pode, nas condições e garantias que especifica, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Verifica-se, pois, que a exigência de prova pela decisão recorrida para comprovar o direito creditório pleiteado está em consonância com o art. 170 do CTN e não configura mudança de critério jurídico.

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. DEDUÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IR-FONTE). INDEFERIMENTO DE CRÉDITO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE RECEITA.

A pessoa jurídica pode deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprove a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto, conforme o art. 2º, § 4º, inciso III, da Lei nº 9.430/1996, e a Súmula CARF nº 80. O fato de o Fisco não apurar omissões de receita não impede o indeferimento do crédito de imposto de renda retido na fonte. A falta de comprovação do oferecimento da receita à tributação obsta o aproveitamento do efeito reflexo da potencial omissão, conforme determina o art. 228 do Regulamento do Imposto de Renda.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA.

O contribuinte deve provar a liquidez e certeza do direito creditório postulado, exceto nos casos de erro evidente, de fácil constatação. Uma vez colacionados aos autos elementos probatórios suficientes e hábeis, eventual equívoco, o qual deve ser analisado caso a caso, não pode figurar como óbice ao direito creditório. Por outro lado, a não apresentação de elementos probatórios prejudica a liquidez e certeza do crédito vindicado, o que inviabiliza a repetição do indébito, tal qual no caso em análise, em que o contribuinte não apresentou documentação comprobatória suficiente de que ofereceu à tributação a receita correspondente ao IR-Fonte pleiteado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Declarações de compensação (Dcomp's) em que o contribuinte compensou débitos próprios com crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ, referente ao ano-calendário 2017, no valor original de R\$ 85.156.596,16.

2. Despacho Decisório não homologou parte das compensações declaradas, no valor de R\$ 64.229.285,01, sob a justificativa de que não houve oferecimento à tributação da receita correspondente ao IR-Fonte (e-fls. 02-24).

3. Em manifestação de inconformidade, o contribuinte alegou, em síntese, nulidade do Despacho Decisório por vício de motivação e cerceamento de defesa; assentou não existir fundamento para presumir omissão de receitas. Sustentou que os rendimentos das operações de SWAP foram adicionados na Parte A do LALUR e oferecidos à tributação no IRPJ/CSLL, conforme registros da ECF, após atender integralmente às intimações e apresentar documentação comprobatória. Argumentou que o ônus da prova recai sobre o Fisco, que não realizou diligências para infirmar as informações apresentadas. Ressaltou que a forma de contabilização não altera o lucro real e que preencheu os requisitos para compensação do IRRF, conforme Súmula 80 do CARF (e-fls. 434-437).

02. A Manifestante, **atendeu tempestiva e integralmente à intimação** tendo informado (a) que o cruzamento pretendido pelo Auditor Fiscal entre os Registros Y570 e L300 era tecnicamente inviável, em razão dos diferentes regimes de reconhecimento (caixa vs. competência); (b) que as receitas referentes ao código 5273 (operação de SWAP) são lançadas em contas de despesas, tendo em vista seu caráter de proteção (hedge); (c) quais as contas contábeis de despesas os Swaps foram lançados; e (d) que o ano calendário de 2017 já havia sido objeto de fiscalização e lançamento, através do PA nº 0819000.2021.00054.

03. O direito à dedução do IR retido sob o código 5273 foi negado em função de **presumida omissão das receitas correspondentes**.

04. O **despacho decisório deve ser considerado nulo por vício de motivação**, uma vez que não é possível presumir a omissão de receitas, atraindo os efeitos reflexos do art. 228 do RIR/2018. Quanto a esse aspecto, o fiscal deixou de observar o art. 142 do Código Tributário Nacional, não se desincumbindo do seu ônus de demonstrar a omissão de receita.

05. **Há vício de motivação, uma vez que foi demonstrada a adição dos rendimentos para fins de apuração do IRPJ/CSLL**, transferindo-se, assim, o ônus da prova de infirmar essa demonstração para a fiscalização.

06. **Na Parte A do LALUR relativo ao ano-calendário de 2017, consta claramente a adição do valor de R\$ 339.373.341,99, relacionado aos rendimentos auferidos nos instrumentos**

de hedge, ou do ECF, e é possível ver claramente à tributação. Apesar disso, o Auditor Fiscal se limitou a alegar que a Manifestante não teria cumprido o pretense ônus de provar que aqueles rendimentos teriam sido oferecidos à tributação, sem realizar qualquer diligência complementar.

07. **Basta a análise do LALUR para se verificar que os rendimentos que sofreram as retenções na fonte**, ainda que contabilizados como redutores de despesas, foram devidamente considerados para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL. Se o Auditor Fiscal tivesse analisado a ECF da Manifestante de forma global, incluindo outros Registros além do L300, teria facilmente identificado o lançamento da quantia de R\$ 339.373.341,99 na linha 92 da Parte A do LALUR (“Outras Adições”), relacionada às operações de SWAP em discussão, o que comprova o seu cômputo na determinação do Lucro Real do ano calendário de 2017.

08. Considerando a **presunção de veracidade da contabilidade e dos livros fiscais da Manifestante, assim como a evidência (irrefutável) de que os rendimentos foram adicionados na Parte A do LALUR**, refletindo assim na apuração do Lucro Real (e da base de cálculo da CSLL), é certo que foram preenchidos todos os requisitos para compensar o valor do IRPJ retido na fonte, **conforme previsto na Súmula 80 do CARF**.

09. Caso pretendesse descaracterizar as informações contidas nas demonstrações financeiras e documentos fiscais da Manifestante, **caberia ao Auditor Fiscal o ônus de provar que os referidos rendimentos não teriam sido oferecidos à tributação, ou seja, que teria havido omissão de receitas (!)**, não podendo o Fiscal se restringir a negar as compensações mediante simples atribuição de um ônus probatório inexistente e absurdo à Manifestante, que já provou o que lhe cabia provar.

10. A conjugação de uma visão moderna cooperativista acerca do ônus da prova e a adoção da teoria dinâmica da distribuição do ônus probatório levariam à conclusão de que a prova deve ser produzida por quem têm chances de fazê-lo. Agregando-se esses conceitos ao fato relativo às informações e documentos fornecidos pela manifestante, restaria claro que **cabe exclusivamente ao fisco o ônus de infirmar a prova apresentada, demonstrando que os rendimentos não foram computados na apuração do IRPJ/CSLL**.

11. **O simples fato de os rendimentos financeiros derivados das operações de SWAP com fins de hedge terem sido registrados como créditos em contas de despesas, e não como receitas como entende correto o Auditor Fiscal, em nada influencia as conclusões acima apresentadas**. Qualquer que seja a posição contábil adotada, seja um aumento de receita, seja uma diminuição de despesa, não se verificaria qualquer alteração do lucro real e, conseqüentemente, da apuração do IRPJ.

12. **O despacho decisório é nulo por cerceamento do direito de defesa, uma vez que o auditor fiscal não apresentou qualquer elemento de convicção apto a sustentar suas convicções**.

13. A determinação do lucro real empreendida pela interessada goza de presunção de veracidade.

14. **Os resultados das operações de SWAP no ano 2017 (ano de liquidação) foram devidamente registrados em contas patrimoniais de derivativos e em contas de resultado como redutores de despesas das operações protegidas pelo hedge**, sendo posteriormente adicionados na linha 92 da Parte A do LALUR (“Outras Adições”), sendo computados na apuração do lucro real do exercício.

15. **Não houve a falta de apresentação de documentos que lastreiam a contabilização da Manifestante**, nem a recusa de apresentação de qualquer informação requerida pelo Auditor Fiscal, mas sim mera dificuldade subjetiva ou recusa de trabalhar com as obrigações fiscais acessórias impostas pela própria Receita Federal.

16. No mérito, **o fato de que todos os ganhos de Swap foram oferecidos à tributação** é demonstrado com um exemplo prático de uma operação realizada com o Bank of America Merrill Lynch (CNPJ nº 62.073.200/0001-21). Essa operação foi contabilmente lançada a crédito na conta 1130311, com o número de lançamento 0100088012, em 06.02.2017, conforme demonstra cópia do razão colada à petição. Essa movimentação contábil foi adicionada á apuração do Lucro Real, como é possível verificar pelo Registro M300 da ECF – Lançamentos da Parte A – Linha 92 – Outras Adições. Com isso, evidencia-se que todo o valor lançado na conta contábil 1130311 a crédito foi computado no Lucro Real, sendo, portanto, oferecido a tributação.

17. **Todas as contas de SWAP seguiram exatamente o mesmo procedimento – lançamento a crédito na conta contábil 1130311 do ECD e adição da movimentação de tal conta no Registro M300 – linha 92 do ECF.**

18. **Os documentos anexados comprovam, com base nas obrigações acessórias entregues ao fisco de maneira tempestiva, que foram computadas no lucro real**, por meio de adições efetuadas no Registro M300 – linha 92 do ECF, rendimentos de SWAP no valor total de R\$ 359.094.973,24, permitindo-se, conseqüentemente, a dedução do IRRF incidente em tais operações, no valor total de R\$ 64.229.285,01.

19. A adição do saldo das movimentações do período nas contas patrimoniais relativas a derivativos é justamente o que se espera por ocasião da liquidação dos instrumentos financeiros, visto que o trâmite no resultado do exercício ocorre em momento anterior e, neste momento, há apenas a baixa dos ativos e passivos relativos aos instrumentos contra outras rubricas patrimoniais.

4. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, rejeitou o pedido de realização de diligência e a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, julgou improcedente a manifestação de inconformidade em razão da não apresentação de documentação comprobatória, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017

PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO DO IRPJ. REQUISITOS.

A certeza e a liquidez dos créditos são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei. Quando se trata de crédito decorrente de IRRF, para cujo reconhecimento se faz necessária a demonstração de que os rendimentos respectivos foram oferecidos à tributação, é incompatível com essa exigência a apresentação de um único registro a título exemplificativo, especialmente quando é realizada de forma parcial, sem evidência efetiva de que o resultado foi afetado no ano em questão ou nos períodos anteriores.

SALDO NEGATIVO. CRÉDITO. RECONHECIMENTO. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO.

Cabe ao contribuinte o ônus da prova da existência do crédito solicitado, não estando a autoridade administrativa obrigada a realizar diligência ou perícia para comprovar a sua certeza e liquidez.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

5. Em recurso voluntário, a recorrente alega, em síntese, o que segue.

Preliminares

i) **nulidade do acórdão recorrido** por inovação das razões colocadas em Despacho Decisório/inovação de critério jurídico;

i.a) falta de enfrentamento de todos os argumentos da defesa;

i.b) falta de motivação (ou fundamentação) adequada;

i.c) inobservância ao princípio da verdade material;

ii) **nulidade do Despacho Decisório** por impossibilidade de presunção de omissão de receita para atrair os efeitos reflexos do art. 228 do RIR/2018;

ii.a) demonstrada a adição dos rendimentos para fins de apuração do IRPJ/CSLL, o ônus da prova de infirmar essa demonstração cabe à fiscalização;

ii.b) o Auditor Fiscal cerceou o direito de defesa da Recorrente, tornando o Despacho Decisório nulo, nos termos do art. 3º, III, da Lei nº 9.784/9912, tendo em vista que não apresentou qualquer elemento de convicção apto a sustentar as suas conclusões;

ii.c) diante da presunção de veracidade das explicações e documentos contábeis e fiscais, utilizados na composição do Lucro Real, do qual deriva o saldo negativo do IRPJ, é necessária a anulação parcial do Despacho Decisório, pela falta de fundamentação que permita contornar a presunção iuris tantum de veracidade da apuração do Lucro Real apresentada pela Manifestante, nos que se refere às operações de SWAP;

Mérito

iii) apresenta explicações sobre os lançamentos e procedimentos efetuados em relação às contas de Swap, conforme será analisado em detalhe no voto;

iii.a) aduz que demonstrou, em sua Manifestação de Inconformidade, a adição do resultado do contrato de forma individualizada por operação que gerou a retenção utilizada;

iii.b) defende ser descabida “a análise, DECLARADAMENTE ESPECULATIVA, dos saldos da conta, uma vez que a limitação legal para a apropriação do IRRF é individual por operação”;

iii.c) responde aos pontos aduzidos pela decisão recorrida;

iii.d) sustenta que ofereceu à tributação todos os rendimentos financeiros sujeitos à retenção em 2017, inclusive operações de SWAP, fato comprovado por laudo da PWC que confirma a inclusão das receitas na ECF e a dedução do IRRF correspondente;

iii.e) por fim, requer o provimento do recurso voluntário, e, de forma subsidiária, a produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, com destaque para prova documental suplementar e diligência fiscal, caso considerada necessária para a formação de convencimento sobre a matéria versada nestes autos.

6. É o relatório.

VOTO

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

7. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.

8. Cinge-se a controvérsia à parcela residual não confirmada de IR-Fonte.

Preliminares de nulidade.

Nulidade do acórdão recorrido.

9. A recorrente alega, em síntese, inovação de critério jurídico; falta de enfrentamento de todos os argumentos da defesa; falta de motivação (ou fundamentação) adequada e inobservância ao princípio da verdade material, nos seguintes termos:

[...] Turma Julgadora, no esforço de não reconhecer os créditos aproveitados pela Recorrente, **readequou os fundamentos do Despacho Decisório na tentativa de, mesmo sem desqualificar ou questionar a veracidade da escrituração contábil e fiscal**, especulando, sem qualquer embasamento, que seria possível o contribuinte não ter oferecido a tributação a receita de SWAP, já que não conhece o conteúdo das contas contábeis, sendo possível que o contribuinte tenha neutralizado tais lançamentos.

Fica patente, portanto, que invés de avaliar a documentação acostada na Manifestação de Inconformidade a DRJ **preferiu incluir novas razões de lançar, todas de caráter especulativos**, que, no seu ponto de vista, não trazem certeza acerca do “conteúdo” da contabilidade e dos registros fiscais do Contribuinte, muito embora não se questione a veracidade e correção dos mesmos.

Não é dado à DRJ inovar na argumentação no afã de manter o lançamento fiscal. Em respeito ao amplo contraditório, a DRJ deve se manter no estrito limite do contencioso trazido pelo Agente Lançador, devendo manter a exigência fiscal apenas se os fundamentos trazidos no Despacho Decisório forem suficientes para sustentar a conclusão defendida originalmente.

[...]

Em que pese a **regra contida no art. 146 do CTN** ser suficiente para que este c. CARF reconheça a **nulidade do acórdão recorrido por inovação do critério jurídico**, cabe ainda destacar que a introdução de um novo critério jurídico também gera cerceamento do direito de defesa da Recorrente, tornando a decisão nula nos termos dos arts. 31 e 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 e art. 489, §1º, inciso III, do CPC.

Isso porque, **ao atribuir fundamento inovador ao ato fiscal (Despacho Decisório), a Turma Julgadora impediu que a Recorrente pudesse ter seus argumentos de defesa analisados em duas instâncias na esfera administrativa.**

[...]

[...] apesar das provas apresentadas pela Recorrente, **o Fisco simplesmente presumiu** – com base em uma divergência acerca da correta forma de contabilização dos rendimentos

do hedge, que é, de mais a mais, totalmente irrelevante para os fins da prova de que esses valores foram incluídos na base de cálculo do IRPJ – **de que as receitas de SWAP não teriam sido levadas a tributação pelo IRPJ, o que é inadmissível na seara tributária.** Afinal, **não se pode conceber que um agente fiscal proceda à fiscalização e, na falta de elementos concretos e técnicos, passe a presumir determinados fatos, sem base legal, muito menos omissões de receitas, deixando para o contribuinte o oneroso encargo de produzir provas complementares não especificadas, ainda quando a sua contabilidade e os livros fiscais apresentados já demonstrem o seu direito.**

[...]

Nota-se que a **decisão recorrida se vale de termos genéricos e vagos, não rebatendo ou refutando especificamente qualquer dos argumentos apresentados** pela Recorrente.

[...]

De todo exposto, deve se reconhecer a nulidade do Acórdão recorrido, por **vício de motivação**, nos termos dos arts. 31 e 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 2º, 3º, III e 50, I, §1º da Lei nº 9.784/99, assim como do art. 489, §.1º, do CPC, com o retorno dos autos à DRJ competente para que seja proferida nova decisão devidamente fundamentada abordando todos os argumentos trazidos pela Recorrente e que deixaram de ser apreciados.

[...]

Com base no princípio da **Verdade Material**, infere-se que a Administração Tributária, quando da aplicação de um juízo de valor em fase contenciosa da regular constituição do crédito tributário, assim como no processo homologatório das compensações efetuadas pelo contribuinte, deve valer-se da **realização de novos exames, agindo sempre em busca da verdade dos fatos.**

Mais uma vez, não se trata aqui acerca sobre quem recai o ônus da prova, mas sim da obrigação de Fisco e Contribuinte trabalharem em cooperação para delimitar a situação fática. **O Recorrente**, ao longo do processo fiscalizatório e na Manifestação de Inconformidade, **prestou as declarações e juntou os documentos que considera suficiente para elucidar a adição do resultado dos contratos de SWAP à formação do Lucro Real.** A DRJ, por sua vez, apenas obstou o trabalho do Contribuinte, sem buscar qualquer esclarecimento fático ou indicar falhas no procedimento do contribuinte, mesmo afirmando que não foi possível chegar a qualquer conclusão.

10. Não assiste razão à recorrente.

11. Em sede de nulidade, a jurisprudência do Carf, alinhada ao posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, já sob a vigência do CPC/2015, estabelece que o julgador não tem obrigação de responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já encontrou motivo suficiente para proferir a decisão. Cabe ao julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente *mandamus* e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquirir tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDMS - Embargos de Declaração no Mandado de Segurança - 21315 2014.02.57056-9, Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª Região), STJ - Primeira seção, DJE:15/06/2016) (Grifo nosso)

12. Nesse sentido já se pronunciou este Carf:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APECIAÇÃO

Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a se manifestar sobre todas as alegações do Recorrente, nem quanto a todos os fundamentos indicados por ele, ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006). (Acórdão 101-96.917, de 18/09/2008, Relatora Sandra Maria Faroni)

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE ANÁLISE RASA DAS PROVAS NA INSTÂNCIA ANTERIOR. DESCABIMENTO.

O julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato ou de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa. (Acórdão Carf 9101-004.250, de 09/07/2019, Relatora Viviane Vidal Wagner)

NULIDADE. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE TODAS AS ALEGAÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Conforme jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. (Acórdão Carf 1201-003.996, de 15/09/2020, Relator Efigênio de Freitas Júnior)

13. É o caso dos autos.

14. Em relação ao mérito – *comprovação ou não de que os rendimentos sujeitos à tributação na fonte foram oferecidos à tributação* – o julgador proferiu decisão motivada e explicitou as razões pertinentes à formação de sua livre convicção, conforme trecho a seguir (e-fls. 438):

Em relação à discussão de mérito, a questão litigiosa, que determina o reconhecimento ou não do direito creditório invocado, reside na comprovação ou não de que os rendimentos sujeitos à tributação na fonte foram oferecidos à tributação.

[...]

No caso em questão, **foi dada oportunidade para a empresa apresentar essa comprovação, e qual foi o resultado?** De forma surpreendente, **na resposta à intimação, a empresa se limitou a ensinar a autoridade fiscal sobre o descasamento entre o regime de reconhecimento de receitas e o de retenção na fonte, como se esse fato, comezinho para quem atua com o imposto de renda, fosse razão para que não comprovasse a sua forma de tributação e identificasse de forma individualizada os registros realizados em relação a cada uma das operações financeiras.** Alega nessa resposta à intimação que “todas as operações financeiras integraram devidamente seu lucro real, observando-se sempre a natureza complexiva, que leva a agregação de ganhos e perdas, desta base de tributação, bem como o regime de reconhecimento por competência. Ressalta, ainda que as operações de SWAP, muito embora não tenham sido registradas na conta de receita financeira devido a sua natureza, também impactaram a formação do lucro real ao reduzirem despesas que compõe a formação do lucro real” e que “os valores denominados como “Rendimentos” no Registro Y570, não correspondem receitas financeiras tributadas no ano calendário de 2017, mas sim aos rendimentos auferidos nas aplicações financeiras RESGATADAS nesse ano”.

[...]

Na própria manifestação de inconformidade, a manifestante alega ter atendido “tempestiva e integralmente à intimação tendo informado (a) que o cruzamento pretendido pelo Auditor Fiscal entre os Registros Y570 e L300 era tecnicamente inviável, em razão dos diferentes regimes de reconhecimento (caixa vs. competência)”. Ou seja, **quando lhe foi oferecida oportunidade para demonstrar que ofereceu os rendimentos à tributação, a empresa alegou a impossibilidade dessa comprovação e não trouxe um único registro contábil relativo a esse fato.** Pelo teor da sua informação, **não mantém qualquer forma de controle sobre os registros realizados, como se desconhecesse o ônus que recai sobre ela, caso queira se utilizar do IRRF.**

Logo, **não se desincumbiu de seu ônus de demonstrar a existência de um direito líquido e certo ao crédito pretendido.**

15. Neste tópico, não analiso o mérito da decisão recorrida, limito-me a afirmar que a decisão recorrida explicitou e fundamentou o motivo que indeferiu o direito creditório pleiteado em razão da ausência de prova.

16. Quanto à verdade material, como corolário do princípio da legalidade dos atos administrativos, impõe-se que prevaleça a verdade acerca dos fatos alegados no processo, tanto em relação ao contribuinte quanto ao Fisco. O que nos leva a analisar, ainda que sucintamente, o ônus probatório. Trata-se de questão de mérito a ser analisada mais adiante.

17. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa. Portanto, sem razão a recorrente.

18. Ademais, no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao

contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a *“declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte”*.¹

19. Nestes termos, em razão de não restar caracterizada nenhuma ofensa aos direitos da recorrente não há falar-se em nulidade.

20. No caso de o Despacho Decisório indeferir o direito creditório pleiteado e a decisão de primeira instância, por motivo diverso, também indeferir o referido crédito em razão da ausência de documentação comprobatória não configura alteração de critério jurídico porquanto, ao contrário do que ocorre no lançamento de ofício - exceto no caso de presunção legal - em que o Fisco deve provar a infração apurada, no caso de repetição do indébito (compensação/restituição) é ônus do contribuinte provar a liquidez e certeza do crédito pleiteado e dever do Fisco verificar tais requisitos.

21. Nos termos do art. 170 do CTN, a lei pode, nas condições e garantias que especifica, autorizar a compensação de créditos tributários com ***créditos líquidos e certos***, vencidos ou vincendos, ***do sujeito passivo contra a Fazenda Pública***. Verifica-se, pois, que a exigência de prova pela decisão recorrida para comprovar o direito creditório pleiteado está em consonância com o art. 170 do CTN e não configura mudança de critério jurídico.

22. Enfim, no caso de repetição de indébito, alegar que a análise da liquidez e certeza do direito creditório em primeira instância configura alteração de critério jurídico é valer-se, indevidamente, do manto protetivo da segurança jurídica e fazer letra morta o art. 170 do CTN o qual impõe como requisito fundamental para a repetição do indébito a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo. Afinal, não se trata de lançamento de ofício.

23. Nessa linha, afasto a preliminar de mudança de critério jurídico.

24. Ante os fundamentos acima, afasto as preliminares de nulidade do acórdão recorrido.

Nulidade do Despacho Decisório

25. A recorrente alega **nulidade do Despacho Decisório, em síntese**, por impossibilidade de presunção de omissão de receita para atrair os efeitos reflexos do art. 228 do RIR/2018; cerceamento de direito de defesa em razão da não apresentação de elemento de convicção apto a sustentar as suas conclusões e vício de motivação. Veja-se:

Como se verifica do dispositivo invocado pelo próprio Auditor Fiscal, **a questão decisiva para o presente caso é se a Recorrente computou, ou não, na determinação do seu lucro real, o rendimento que gerou a retenção do IRRF pela entidade financeira.**

[...]

Ademais, **não há qualquer questionamento quanto aos valores retidos na fonte pelas entidades financeiras, os quais foram expressamente reconhecidos como existentes e válidos pela Autoridade Fiscal.** Portanto, não existindo questionamento por parte do

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

Fisco quanto ao valor retido na fonte, o caso em questão se resume à formação do lucro real pela empresa.

O disposto no art. 228 do RIR/2018 somente seria aplicável para um contribuinte sujeito ao lucro real em fase operacional na hipótese de ele não ter computado no lucro real o resultado das operações de SWAP, como já deveria ter feito – o que configuraria omissão de receita!

[...]

Ora, **não estando comprovada a omissão de receita, não é possível invocar o seu efeito reflexo, qual seja, a impossibilidade de se abater o imposto de renda retido na fonte do tributo devido, como determina expressamente o art. 228 do RIR**, devendo o presente Despacho Decisório ser anulado por falta de liquidez e de fundamentação, em homenagem ao disposto no artigo 142 do CTN.

[...]

o Auditor Fiscal **cerceou o direito de defesa da Recorrente**, tornando o Despacho Decisório nulo, nos termos do art. 3º, III, da Lei nº 9.784/9912, tendo em vista que **não apresentou qualquer elemento de convicção apto a sustentar as suas conclusões**.

[...]

Ante o exposto, tendo em vista que o Despacho Decisório, convalidado pela DRJ, limitou o direito à compensação da Recorrente na **alegação da falta de provas e sem se furtrar de também analisar a escrita fiscal da empresa (ônus que lhe cabia)**, como também requerer novos esclarecimentos, presumindo que não teria ocorrido o envio à tributação das operações de SWAP que ensejaram a retenção do IR na fonte, **deve se reconhecer a nulidade Despacho Decisório**, por vício de motivação, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, dos arts. 2º, 3º, III e 50, I, §1º da Lei nº 9.784/99 e do art. 142 do CTN.

[...]

Portanto, **diante da presunção de veracidade das explicações e documentos contábeis e fiscais, utilizados na composição do Lucro Real**, do qual deriva o saldo negativo do IRPJ, se faz necessário **anular parcialmente o combatido Despacho Decisório**, pela **falta de fundamentação que permita contornar a presunção *iusuris tantum* de veracidade da apuração do Lucro Real** apresentada pela Manifestante, nos que se refere às operações de SWAP.

26. Novamente não assiste razão à recorrente.

27. Para fins de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado (saldo negativo) a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto pago ou retido na fonte, desde que **comprove a retenção na fonte e o cômputo das receitas correspondentes na determinação do lucro real**, conforme dispõe o art. 2º, §4º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996 (base legal do art. 228/RIR/2018):

Art. 2º **A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real** poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e

2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

[...]

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

[...]

III - **do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real**;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Nesse sentido, consolidou-se a jurisprudência do Carf, nos termos da Súmula Carf nº 80:

Súmula CARF nº 80: Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, **desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.**

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 1202-00.459, de 25/01/2011 Acórdão nº 1103-00.268, de 03/08/2010 Acórdão nº 1802-00.495, de 05/07/2010 Acórdão nº 1103-00.194, de 18/05/2010 Acórdão nº 105-17.403, de 04/02/2009 Acórdão nº 101-96.819, de 28/06/2008

28. Verifica-se, pois, que, para fins de repetição de indébito, o Fisco não tem obrigação de comprovar omissão de receita para indeferir o direito creditório. Se não houver comprovação do oferecimento da receita à tributação, o respectivo IR-Fonte não poderá compor o saldo negativo de IR.

29. O fato de o Fisco não apurar omissão de receita não impede o indeferimento do crédito. Conforme os §§ 2º e 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, a compensação declarada à Receita Federal extingue o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação, cujo prazo é de cinco anos. Decorrido esse prazo, ocorre a homologação tácita, e o crédito tributário compensado está extinto. Assim, a homologação da compensação – expressa ou tácita, sem distinção legal – extingue o crédito tributário compensado, conforme determina o art. 156, II, do CTN.

30. Por outro lado, a potencial omissão de receita está sujeita ao prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, e/ou art. 173 do CTN.

31. Como se vê, não assiste razão à recorrente ao alegar que, por não estar comprovada a omissão de receita, não se pode invocar seu efeito reflexo, qual seja, a impossibilidade de abater o imposto de renda retido na fonte do tributo devido, conforme determina expressamente o art. 228 do RIR. Não procede tal argumento.

32. Quanto à alegação de cerceamento de direito de defesa em razão da não apresentação de elemento de convicção apto a sustentar as suas conclusões e vício de motivação, utilizo como razões de decidir os fundamentos elencados no tópico anterior e acrescento o que segue.

33. Vejamos os seguintes trechos do Despacho Decisório (e-fls. 2-24):

42. Contudo, diante do pequeno valor mapeado nessas contas de natureza credora e da **falta de um maior detalhamento de como se deu o registro dessas operações, o quadro² nada esclarece ou comprova a respeito do oferecimento à tributação das receitas de Swap**, que segundo Registro Y570 e as DIRF das fontes pagadoras, atinge o montante de R\$ 359.094.973,24.

43. Como dito, **nenhum outro detalhamento ou documento foi anexado à resposta fornecida pela empresa**. Lembra-se que nos processos de restituição/compensação, o ônus probatório é dos contribuintes. Desse modo, apenas a afirmação de que os resultados de Swap estariam registrados nessas contas não comprova coisa alguma.

44. Ademais, para que as perdas incorridas em operações de Swap possam ser compensadas há regras a serem observadas, como preveem os §§ 5º e 6º do art. 854 do RIR/2018 e os §§ 3º e 4º do art. 50 da IN RFB nº 1.585/2015, anteriormente transcritos. Como não houve sequer o detalhamento de como se deu o registro das receitas de Swap, o atendimento dos quesitos da legislação, com relação à aparente compensação havida, também restou prejudicado.

45. Esclarece-se que **não foi possível realizar a verificação de eventual diluição do oferecimento à tributação das receitas de Swap, nos períodos anteriores, uma vez que, como explicitado, nenhuma receita foi identificada**.

46. Diante do exposto, **por falta de comprovação do oferecimento à tributação das receitas oriundas de operações de SWAP, glosam-se as retenções demonstradas no PER/DCOMP no código 5273, no total de R\$ 64.229.285,01**.

34. A autoridade fiscal indeferiu o direito creditório – IR-Fonte – porque a recorrente não comprovou o oferecimento à tributação das receitas das operações de Swap, o que demonstra insuficiência probatória. Assim, não há cerceamento do direito de defesa nem vício de motivação por ausência de elemento de convicção.

35. Ante os fundamentos acima, afasto as preliminares de nulidade do Despacho Decisório

Mérito

36. Vejamos a legislação sobre a matéria.

37. O art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN estabelece que a lei pode, nas condições e garantias que especifica, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

38. Em consonância com o art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN, o art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e respectivas alterações, dispõe que a compensação deve ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração em que constem informações relativas aos créditos utilizados e aos débitos compensados. O mencionado dispositivo estabelece, ainda, que a compensação declarada à Receita Federal do Brasil extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

² Nota de rodapé n. 2 do Despacho Decisório (e-fls. 22): Assenta-se que o quadro foi montado por esta auditoria a partir das informações da ECF. A contribuinte relacionou apenas o nº e nome das contas contábeis em que as operações estariam supostamente registradas (Figura 8), sem a discriminação de qualquer valor/saldo envolvido ou detalhamento de como se deu tal registro.

39. Faz-se necessário, portanto, que o crédito fiscal do sujeito passivo seja líquido e certo para que possa ser compensado (art. 170 CTN c/c art. 74, §1º da Lei 9.430/96).

40. Por outro lado, a verdade material, como corolário do princípio da legalidade dos atos administrativos, impõe que prevaleça a verdade acerca dos fatos alegados no processo, tanto em relação ao contribuinte quanto ao Fisco. O que nos leva a analisar, ainda que sucintamente, o ônus probatório.

41. Nos termos do art. 373 da Lei 13.105, de 2015 - CPC/2015, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. O que significa dizer, regra geral, que cabe a quem pleiteia, provar os fatos alegados, garantindo-se à outra parte infirmar tal pretensão com outros elementos probatórios.

42. Nessa esteira, cabe ao contribuinte provar a liquidez e certeza do direito creditório postulado, exceto nos casos de erro evidente, de fácil constatação. Assim, anexados aos autos elementos probatórios suficientes e hábeis, eventual equívoco, o qual deve ser analisado caso a caso, não pode figurar como óbice ao direito creditório. Por outro lado, a não apresentação de elementos probatórios prejudica a liquidez e certeza do crédito vindicado, o que inviabiliza a repetição do indébito. Vejamos.

Mérito

43. Como se vê, trata-se de matéria eminentemente probatória. Conforme se verifica do Despacho Decisório, a autoridade fiscal intimou o contribuinte a esclarecer o oferecimento da parcela controvertida à tributação; na sequência fez uma análise detalhada da matéria. Veja-se (e-fls. 13 e ss.).

3. A **existência das retenções foi confirmada** mediante informações oriundas das DIRF(Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte) transmitidas pelas respectivas fontes pagadoras.

4. Contudo, para que o beneficiário possa aproveitar da retenção como dedução na apuração do IRPJ não basta que a retenção esteja confirmada, **deve ficar comprovado, também, que os respectivos rendimentos foram oferecidos à tributação**, como dispõe o art. 228 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018 (Decreto nº 9.580/2018): [...]
[...]

8. Assim sendo, a **interessada foi intimada** por meio do Termo de Intimação Fiscal EQAUD IRPJCSLL 8RF nº 26.034/2022, de 01/08/2022, nos autos do e-dossiê nº 13032.593820/2022-21, **a esclarecer como se deu a tributação dessas receitas**.

9. Para tanto, foram reproduzidos os dados constantes do Registro Y570 (Demonstrativo do IRRF) da ECF (Escrituração Contábil Fiscal) transmitida¹ pela contribuinte:

Fonte Pagadora	Código de Receita	Rendimento	IRRF
00.000.000/0001-91	3426	9.097.891,05	2.046.390,58
00.360.305/0001-04	3426	6.075.019,61	1.366.879,27
02.801.938/0001-36	3426	2.000.737,50	450.165,88
33.479.023/0001-80	3426	2,31	0,52
33.479.023/0001-80	5273	121.583.556,11	19.381.604,16
58.160.789/0001-28	3426	2.902.157,41	652.985,29
58.160.789/0001-28	6800	269.603,71	40.440,55
59.588.111/0001-03	3426	5.881.763,58	1.323.396,77
60.498.557/0001-26	3426	4.225.095,58	950.646,49
60.701.190/0001-04	5273	52.719.789,77	7.907.968,47
60.701.190/0001-04	3426	4.479.656,31	1.003.728,42
60.746.948/0001-12	5273	68.420.675,73	13.684.135,14
60.746.948/0001-12	3426	56.491.482,03	9.954.483,65
62.073.200/0001-21	5273	115.998.690,11	23.199.738,02
90.400.888/0001-42	3426	15.182.571,83	3.136.718,95
90.400.888/0001-42	5273	372.261,52	55.839,22
TOTAL		465.700.954,16	85.155.121,38

Figura 1 - Rendimentos/Retenções - Receitas Financeiras - Registro Y570 da ECF.

10. Informou-se também, à empresa, que no Registro L300 (Demonstração do Resultado do Exercício – DRE), da ECF, **foi identificada apenas a seguinte conta contábil relativa a receitas financeiras**, mapeada para a conta referencial 3.01.01.05.01.05 (Outras Receitas Financeiras), **no valor de R\$ 118.626.791,66**.

3160103	APLICACOES FINANCEIRAS	R\$ 118.626.791,66
---------	------------------------	--------------------

Figura 2 - Conta contábil mapeada para a conta referencial 3.01.01.05.01.05.

11. As retenções no Y570 coincidem com aquelas discriminadas no PER/DCOMP. Contudo, **como se vê, as receitas desse mesmo registro (R\$ 465.700.954,16) são muito superiores àquelas identificadas como tributadas.**

12. Como dito, **solicitou-se à interessada que esclarecesse como havia sido oferecida à tributação essas receitas financeiras e que apresentasse Tabela na qual constasse em quais registros, contas referenciais e contas contábeis elas estariam declaradas, conforme modelo também disponibilizado, no qual se pedia informar, ainda, o valor mapeado, ou seja, o saldo da conta para aquele conjunto de dados** (conta contábil, conta referencial e registro, da ECF).

[...]

14. Em resposta, juntada em 05/09/2022, a intimada faz uma explanação inicial a respeito da divergência que pode existir entre o momento em que as receitas financeiras são levadas à tributação (**Regime de Competência**) e aquele em que ocorre a incidência do IRRF (**Regime de Caixa**).

15. Assenta que *“a paridade pretendida entre as receitas financeiras registradas no período de competência e a receita financeira que gerou a retenção do IRRF, discriminada no Registro Y570, somente ocorreria caso a totalidade dos investimentos da Contribuinte tivessem sido investidos e resgatados no mesmo ano calendário, o que certamente não ocorre com nenhum Contribuinte”*.

16. Em outro parágrafo de sua explanação, **a contribuinte menciona que agrega as despesas financeiras às receitas financeiras**, conforme trecho reproduzido:

Ainda, é preciso destacar que as operações financeiras levado a cabo pela Contribuinte, podem gerar resultados financeiros negativos (despesas), que são contabilizados de forma agregada na rubrica de receitas financeiras com base no critério de competência. Contudo, na hipótese de operação financeira que gerou

prejuízo, não teríamos retenção no momento do resgate, acentuando as distorções na análise pretendida pelo senhor Agente Fiscal.

[...]

19. Ainda de acordo com a resposta apresentada, **entende a contribuinte de que nem todas as operações teriam uma natureza cujo resultado seria classificado como uma receita financeira**. Afirma que um desses casos são as operações que envolvem o código de receita 5273 (Operações de SWAP).

20. Em seguida, a empresa informa que o Lucro Real do ano-calendário 2017 já teria sido analisado em Procedimento Fiscal (PAF nº 15746.721546/2021-94) que resultou na lavratura de Auto de Infração, atualmente suspenso por decisão judicial. E que no curso desse procedimento fiscal **“nenhum questionamento foi levantado na formação do lucro real quanto a tempestividade da tributação de receitas financeiras ou composição do SWAP”**.

21. Por fim, **a interessada assenta que todas suas operações financeiras integraram o Lucro Real apurado e que os rendimentos constantes do Registro Y570 não correspondem às receitas tributadas em 2017, mas sim àquelas resgatadas nesse ano.**

22. Sobre as operações de SWAP, informa que *“muito embora não tenham sido registradas na conta de receita financeira devido a sua natureza, também impactaram a formação do lucro real ao reduzirem despesas que compõe a formação do lucro real”*.

[...]

28. No caso em tela, **intimou-se a empresa a esclarecer como ofereceu à tributação as receitas financeiras**, visto que restou inconclusiva essa análise preliminar, **especialmente em razão da prática adotada pela empresa de aglutinar receitas e despesas financeiras**.

[...]

32. A empresa informou em sua resposta que as receitas relativas ao **código 5273 (Operações de SWAP) não foram registradas na conta de receita financeira**. Isso posto, entende-se que o valor levado à tributação na conta contábil 3160103 (Aplicações Financeiras), mapeada para a conta referencial 3.01.01.05.01.05 (Outras Receitas Financeiras) do Registro L300 da ECF, no valor de R\$ 118.626.791,66, registraria as receitas financeiras **cujos códigos de retenção são o 3426 e o 6800**.

33. Desse modo, **dado que as receitas financeiras decorrentes desses códigos atingem R\$ 106.605.980,92, conforme Figura 6, não se mostra necessário sequer retroagir para anos anteriores para se confirmar o oferecimento à tributação**. Isso posto, **pode-se validar integralmente as retenções dos códigos 3426 e 6800**.

34. Todavia, **o mesmo não pode ser dito a respeito das retenções do código 5273 (Operações de SWAP)**. Como resume a Figura 6, as receitas relativas a esse código atingem **R\$ 359.094.973,24 e a interessada não logrou êxito em confirmar o oferecimento à tributação desse valor**, conforme se explicará.

[...]

37. Do exposto, verifica-se que **a retenção se dá sobre o resultado positivo auferido na liquidação do contrato de swap e que os rendimentos integrarão o lucro real**.

38. Em sua manifestação, **a interessada afirma que nem todas as operações que geram retenção seriam registradas como receita financeira**. Não se pode concordar com essa colocação, especialmente pelo disposto no caput e parágrafo segundo do art. 854 do

RIR/2018, acima reproduzido, que deixam claro serem **as operações de swap uma espécie de receita financeira. E que, sendo assim, integram o lucro real.**

39. Ademais, há diversas contas referenciais do Registro L300 que dispõe sobre os diferentes tipos de receitas financeiras, que deveriam ter sido utilizadas pela interessada para classificar corretamente as receitas auferidas. **Porém, além de dizer que agrega receitas e despesas em um só registro, a empresa informa que os resultados das operações de SWAP seriam registrados nas seguintes contas contábeis:**

<u>Conta</u>	<u>Descrição</u>
6160106	Juros Sobre Empréstimos
6160189	Outras despesas financeiras - Day one
6160203	Variação Cambiais Passivas - Hedge
6160204	Variação Cambiais Passivas - Swap

Figura 8 - Segundo a empresa, contas contábeis em que estariam registradas as operações de Swap.

40. Como se percebe, **tais contas registram (ou deveriam registrar) apenas despesas.** A figura abaixo apresenta dados mais detalhados, extraídos do mapeamento constante do Registro J050 da ECF e dos saldos das contas do Registro L300:

Conta Referencial J051 - Plano de Contas Referencial	Nome Conta Referencial	Código da Conta J050 - Plano de Contas do Contribuinte	Nome da Conta J050 - Plano de Contas do Contribuinte	Situação Saldo (D/C)	Valor Mapeado (Saldo)
3.01.01.09.01.08	OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS	6160106	JUROS S/ EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS	D	48.145.175,93
3.01.01.09.01.08	OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS	6160189	OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS	D	21.041.321,05
3.01.01.09.01.01	VARIACOES CAMBIAIS PASSIVAS	6160203	VARIACAO CAMBIAL DE FORNECEDORES	C	104.588,20
3.01.01.09.01.01	VARIACOES CAMBIAIS PASSIVAS	6160204	VARIACAO CAMBIAL DE EMPREST. / FINANCIAMENTOS	C	163.993,70

Figura 9 - Detalhamento das contas, informadas pela empresa, na ECF.

41. **Esse quadro evidencia, de forma não esperada, que há contas de despesa com saldos de natureza credora, indicando, como já afirmou a empresa, que haveria registro de operações de receitas misturadas às de despesas, numa aparente compensação entre elas.**

42. Contudo, diante do pequeno valor mapeado nessas contas de natureza credora e da falta de um maior detalhamento de como se deu o registro dessas operações, **o quadro nada esclarece ou comprova a respeito do oferecimento à tributação das receitas de Swap**, que segundo Registro Y570 e as DIRF das fontes pagadoras, atinge o montante de **R\$ 359.094.973,24.**

43. Como dito, **nenhum outro detalhamento ou documento foi anexado à resposta fornecida pela empresa. Lembra-se que nos processos de restituição/compensação, o ônus probatório é dos contribuintes. Desse modo, apenas a afirmação de que os resultados de Swap estariam registrados nessas contas não comprova coisa alguma.**

44. Ademais, para que as perdas incorridas em operações de Swap possam ser compensadas há regras a serem observadas, como preveem os §§ 5º e 6º do art. 854 do RIR/2018 e os §§ 3º e 4º do art. 50 da IN RFB nº 1.585/2015, anteriormente transcritos. **Como não houve sequer o detalhamento de como se deu o registro das receitas de Swap, o atendimento dos quesitos da legislação, com relação à aparente compensação havida, também restou prejudicado.**

45. **Esclarece-se que não foi possível realizar a verificação de eventual diluição do oferecimento à tributação das receitas de Swap, nos períodos anteriores, uma vez que, como explicitado, nenhuma receita foi identificada.**

46. **Diante do exposto, por falta de comprovação do oferecimento à tributação das receitas oriundas de operações de SWAP, glosam-se as retenções demonstradas no PER/DCOMP no código 5273, no total de R\$ 64.229.285,01.**

47. Por fim, cabível tecer alguns comentários sobre a alegação da interessada de que o período de 2017 já foi objeto de **autuação fiscal**, nos autos do processo administrativo nº 15746.721546/2021-94, suspensa por medida judicial, e que nenhum questionamento foi levantado à época a respeito da tributação das receitas financeiras.

48. A presente análise é motivada diante da transmissão, pela empresa, de Declarações de Compensação que utilizam pretensão crédito de Saldo Negativo de IRPJ apurado no ano de 2017. Nesse contexto, a atividade da administração tributária deve buscar garantir a liquidez e certeza do crédito, exigidos pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966).

49. Ademais, um procedimento de fiscalização, como o que resultou na lavratura de Auto de Infração, não tem por finalidade auditar e confirmar cada um dos eventos ocorridos na apuração das empresas. E ainda mais, **a matéria auditada não guarda relação alguma com o tema tratado neste Parecer, uma vez que o que se apurou naquela oportunidade foi um valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, em razão de destinação diversa, nos termos daquela análise, da reserva de subvenções para investimentos.**

50. **Um fato que poderia ter interferência no exame deste PER/DCOMP é a utilização, de ofício, de parcelas de composição do crédito em questão para abater o montante lançado. Registra-se que tal situação não foi identificada.**

44. Mesmo ciente dos fundamentos que levaram a autoridade fiscal a indeferir o crédito pleiteado, o contribuinte não apresentou, na manifestação de inconformidade, qualquer documentação destinada a comprovar suas alegações.

45. A decisão recorrida registrou que a interessada não trouxe aos autos documentação suficiente para demonstrar o direito creditório pretendido. Acrescentou, ainda, que a recorrente sustenta — de forma equivocada — ser ônus do Fisco comprovar o não oferecimento dos rendimentos à tributação. Transcrevo, a seguir, trechos da decisão recorrida (e-fls. 438 e ss.).

Em relação à discussão de mérito, a questão litigiosa, que determina o reconhecimento ou não do direito creditório invocado, reside na **comprovação ou não de que os rendimentos sujeitos à tributação na fonte foram oferecidos à tributação**.

Subjacente a essa análise, está a questão da distribuição do ônus probatório. **Segundo entende a interessada, caberia ao auditor fiscal demonstrar que ela não ofereceu os rendimentos à tributação, equivalendo sua negativa a realizar prova dessa ordem a uma presunção de omissão de receita que não teria previsão legal.**

[...]

No caso em questão, **foi dada oportunidade para a empresa apresentar essa comprovação, e qual foi o resultado?** De forma surpreendente, na resposta à intimação, a empresa se limitou a ensinar a autoridade fiscal sobre o **descasamento entre o regime de reconhecimento de receitas e o de retenção na fonte**, como se esse fato, comezinho para quem atua com o imposto de renda, fosse razão para que não comprovasse a sua forma de tributação e identificasse de forma individualizada os registros realizados em relação a cada uma das operações financeiras. Alega nessa resposta à intimação que *“todas as operações financeiras integraram devidamente seu lucro real, observando-se sempre a natureza complexiva, que leva a agregação de ganhos e perdas, desta base de tributação, bem como o regime de reconhecimento por competência. Ressalta, ainda que as operações de SWAP, muito embora não tenham sido registradas na conta de receita*

financeira devido a sua natureza, também impactaram a formação do lucro real ao reduzirem despesas que compõe a formação do lucro real” e que “os valores denominados como “Rendimentos” no Registro Y570, não correspondem receitas financeiras tributadas no ano calendário de 2017, mas sim aos rendimentos auferidos nas aplicações financeiras RESGATADAS nesse ano”.

Como se vê, na resposta apresentada para a autoridade fiscal, a interessada apresentou informações genéricas, limitou-se a afirmar que os rendimentos foram tributados, embora de forma descasada, **sem juntar qualquer prova desse fato. Além disso, afirma que resultados positivos de aplicações financeiras são registrados em contas de despesa, uma prática de todo inusitada.**

[...]

Na própria manifestação de inconformidade, **a manifestante alega ter atendido “tempestiva e integralmente à intimação** tendo informado (a) que o cruzamento pretendido pelo Auditor Fiscal entre os Registros Y570 e L300 era tecnicamente inviável, em razão dos diferentes regimes de reconhecimento (caixa vs. competência)”. Ou seja, **quando lhe foi oferecida oportunidade para demonstrar que ofereceu os rendimentos à tributação, a empresa alegou a impossibilidade dessa comprovação e não trouxe um único registro contábil relativo a esse fato.** Pelo teor da sua informação, não mantém qualquer forma de controle sobre os registros realizados, como se desconhecesse o ônus que recai sobre ela, caso queira se utilizar do IRRF.

Logo, não se desincumbiu de seu ônus de demonstrar a existência de um direito líquido e certo ao crédito pretendido.

[...]

Ao combater o despacho decisório proferido, **a interessada alega que na Parte A do LALUR relativo ao ano-calendário de 2017, consta claramente a adição do valor de R\$ 339.373.341,99, relacionado aos rendimentos auferidos nos instrumentos de hedge, o que tornaria possível ver claramente que os rendimentos foram oferecidos à tributação. O fato de que todos os ganhos de Swap teriam sido oferecidos à tributação seria demonstrado com um exemplo prático de uma operação** realizada com o Bank of America Merrill Lynch (CNPJ nº 62.073.200/0001-21). Essa operação, afirma, foi contabilmente lançada a crédito na conta 1130311, com o número de lançamento 0100088012, em 06.02.2017. Argumenta que essa movimentação contábil foi adicionada à apuração do Lucro Real, como seria possível verificar pelo Registro M300 da ECF – Lançamentos da Parte A – Linha 92 – Outras Adições. Com isso, entende que teria evidenciado que todo o valor lançado na conta contábil 1130311 a crédito foi computado no Lucro Real, sendo, portanto, oferecido a tributação.

Como se vê por esse relato, **a empresa traz um exemplo de contabilização e com esse exemplo pretende demonstrar que “todo” o valor foi oferecido à tributação. Certamente, a demonstração da liquidez e certeza de um crédito não se fez pela apresentação de um “exemplo”.**

[...]

Oportuno lembrar que **não há uma forma única de contabilização das operações realizadas com fim de proteção.** De fato, segundo a **Orientação Técnica OCPC 03**, de 2009, existem circunstâncias em que o ganho ou perda do instrumento de hedge é reconhecida na conta de ajuste de avaliação patrimonial, o que significa que não afeta o resultado do período. É isso o que afirma o item 74, *in verbis*: [...]

[...]

Como se vê pela leitura dessa orientação, **a valorização ou desvalorização do instrumento destinado a hedge pode ser reconhecida no patrimônio líquido ou no resultado, conforme a sua natureza.** Quando forem registradas no resultado, devem ser reconhecidas na “adequada conta de receita ou despesa” e **não misturadas em uma conta única, como afirma fazer a empresa interessada. Outra advertência que deve ser feita, é que se desconhece a base legal para os ajustes que a empresa está fazendo no Livro de Apuração do Lucro Real e que, ao que tudo indica, estão neutralizando os ganhos/perdas eventualmente reconhecidos.**

Portanto, **longe de provar que ofereceu os rendimentos à tributação, com o desvelamento de apenas parte da realidade, a interessada só conseguiu suscitar dúvida sobre a sua conduta.** Essa prática é incompatível com a exigência legal de que seja demonstrado o direito líquido e certo ao crédito pleiteado, razão pela qual deve-se concordar com a conclusão da autoridade fiscal quando prolatou o despacho decisório ora combatido.

Por fim, **a alegação de que seus demonstrativos gozam de presunção de veracidade em nada lhe socorre. Isso porque a empresa está sonhando parte das informações constantes desses demonstrativos, quando não apresenta os lançamentos que foram realizados em sua integralidade.** Logo, não se questiona a veracidade dos demonstrativos, mas qual o seu conteúdo. **Esse conteúdo continua a ser desconhecido por obra da própria empresa.**

Em conclusão, **não se questiona a veracidade dos registros efetuados na contabilidade e nos livros fiscais. O que se desconhece é o que eles contêm. Para que o crédito fosse reconhecido nesse processo, seria necessário ter acesso a essas informações e que elas demonstrassem de forma definitiva que os rendimentos foram de fato oferecidos à tributação. Essa conclusão não é possível nesse processo e o próprio comportamento da interessada, de omitir os dados enquanto tenta transferir de forma indevida o ônus para a autoridade fiscal, reforça a convicção de que essa tributação não ocorreu.**

46. A recorrente em seu recurso voluntário limita-se a apresentar laudo elaborado pela PWC que corrobora suas alegações, mas não se pronuncia sobre pontos relevantes da decisão recorrida.

47. Do laudo extrai-se os seguintes trechos (e-fls. 589 e ss.):

2. Das Limitações de Escopo

Conforme mencionado, nossos trabalhos consistiram na elaboração de laudo de constatação para ser apresentado na defesa à parcela do IRPJ negativo (indébito) do ano de 2017, objeto de solicitação de restituição PER nº 42805.66668.270619.1.6.028601, que se refere às operações de Swap liquidadas, uma vez que as compensações realizadas com base nesta parte do referido crédito não foram aceitas pelas autoridades fiscais, conforme Despacho Decisório nº 3432698.

Nossas análises foram baseadas na Escrituração Contábil Digital (“ECD”) e na Escrituração Contábil Fiscal (“ECF”) **exclusivamente do ano calendário de 2017, bem como nos contratos e comprovantes de liquidação das operações de Swap e razões contábeis extraídos da ECD com base no registro I200 -“Lançamentos Contábeis”.**

Esses documentos e obrigações acessórias estiveram sujeitos, exclusivamente, aos testes e confirmações descritos neste laudo.

Nossos trabalhos **não constituíram um exame de auditoria ou revisão limitada efetuado de acordo com as normas de auditoria, nem uma revisão completa das obrigações acessórias e/ou de base de cálculo do IRPJ.**

[...]

Os nossos trabalhos **não contemplaram a prestação de serviços de natureza jurídica, tampouco fizemos qualquer representação em questões que envolvam a interpretação de textos legais.**

48. Como se vê, o laudo não se baseou em uma auditoria, tampouco em revisão da base de cálculo ou análise jurídica, nem em interpretação da legislação de regência da matéria. Ou seja, limitou-se a analisar o que a contribuinte lhe apresentou. Natural, portanto, que chegasse à mesma conclusão da recorrente.

49. Os trechos a seguir – respostas aos quesitos - demonstram que o laudo não se pronunciou sobre pontos relevantes que levaram ao indeferimento do crédito.

2. É possível identificar **quais as operações que geraram a retenção do Imposto de Renda na Fonte** cuja apropriação foi glosada pelo fisco em razão da pretensa falta de comprovação de tributação? Se sim, por favor enumerar as operações, mencionando instituição, data de liquidação, resultado financeiro da operação, IRRF e qualquer outro dado que considere relevante para o entendimento da operação.

Sim, os resultados dos contratos liquidados em 2107, no montante de R\$359.094.973,24, estão registrados na Conta Contábil '1130311 – GANHOS NÃO REALIZADOS SOBRE DERIVATIVOS' e os valores estão em conformidade com os comprovantes de liquidação apresentados pela Hypera (Anexo 2), que apresentam todos os detalhes da operação, inclusive o valor de rendimento e o valor do IRRF.

3. No ano de competência da liquidação das operações financeiras, **é possível verificar nas obrigações acessórias se o resultado das operações mencionadas no quesito 2 foram adicionadas ao lucro real da Contribuinte?** Se sim, onde pode ser localizada essa informação?

Sim. Os resultados positivos auferidos pela Hypera no ano calendário de 2017, relativamente à liquidação das operações de Swap, compõem o montante adicionado na apuração do IRPJ na 'Linha 92 – Outras Adições – Indicador de relacionamento 1, 2 ou 3' do registro M300 da ECF, sendo que tais saldos estão conciliados com os demonstrativos de liquidação emitidos pelas instituições financeiras e com os lançamentos credores que tiveram contrapartida em caixa, conforme razão contábil da conta patrimonial 1130311 – GANHOS NÃO REALIZADOS SOBRE DERIVATIVOS'.

[...]

5. Conclusão

Nesta linha, **os resultados positivos auferidos pela Hypera no ano calendário de 2017 estão contidos na adição efetuada no cálculo do IRPJ na 'Linha 92 – Outras Adições – Indicador de relacionamento 1, 2 ou 3' do registro M300 e os ganhos na liquidação estão conciliados com os demonstrativos de liquidação emitidos pelas instituições financeiras e com os lançamentos do razão contábil da conta patrimonial 1130311 – GANHOS NÃO REALIZADOS SOBRE DERIVATIVOS'.**

50. Ocorre que a decisão recorrida analisou tal ponto específico e assentou que os registros de adições e exclusões feitos pela empresa no livro fiscal neutralizaram os efeitos da contabilidade, o que impede concluir, de forma isolada, que determinada adição configura oferecer à tributação. Pontou ainda que tal interpretação é apenas especulativa, pois a empresa não forneceu dados suficientes para esclarecer seus lançamentos.

[...] a empresa traz um exemplo de contabilização e com esse exemplo pretende demonstrar que “todo” o valor foi oferecido à tributação. Certamente, a demonstração da liquidez e certeza de um crédito não se fez pela apresentação de um “exemplo”.

Além disso, **os registros apresentadas pela empresa, longe de comprovarem que algo foi oferecido à tributação, levantam uma série de dúvidas sobre o seu procedimento.** Necessário destacar que mesmo em relação a esse “exemplo”, a empresa sonegou informações. **Os registros que apresenta são parciais, mostram apenas uma fração dos fatos deixando encobertos os demais** o que impede que se tenha compreensão de como esses registros afetaram o lucro tributável e mesmo se de fato o afetaram.

Com efeito, **a partir dessas fotos parciais dos fatos, não é possível chegar a nenhuma conclusão, mas apenas “especular” sobre o que a interessada possa ter feito.** Nesse sentido, **veja-se que a conta [1130311] apresentada parece ser de ativo e que o lançamento contábil feito nela é de natureza credora:**

LIVRO RAZÃO								
Entidade:	HYPERA S/A			CNPJ:	02.932.074/0001-91		Número de Ordem do Livro:	1016
Período da Escrituração:	01/01/2017 a 28/02/2017			Período Selecionado:		01 de Janeiro de 2017 a 28 de Fevereiro de 2017		
Conta Selecionada:	1130311 GANHOS NÃO REALIZADOS SOBRE DERIVATIVOS							
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C		
				Saldo Inicial -->	356113025.09	D		
04/01/2017	LIQUIDACAO DE HEDGE - BANCO SAFRA	0100046239	R\$ 8.947,40					
04/01/2017	TRANSF. LIQUIDACAO DE HEDGE - BANCO SAFRA	0100070636		R\$ 8.947,40	R\$ 356.113.025,09	D		
05/01/2017	SWAP BRADESCO	0100048860		R\$ 98.420.675,73				
05/01/2017	SWAP CITI	0100051143		R\$ 22.881.414,98				
05/01/2017	SWAP BRADESCO	0100051184		R\$ 36.397.887,91				
01/01/2017	SWAP BRADESCO	0100051180		R\$ 13.321.901,86	R\$ 212.091.144,63	D		
30/01/2017	SWAP MERRILL LYNCH	0100055037	R\$ 4.706.127,56					
30/01/2017	JUROS - PROVISAO - SWAP MERRILL LYNCH	0100070637		R\$ 4.706.127,56	R\$ 212.091.144,63	D		
31/01/2017	AVJ HEDGE SWAP ITAU VENC.: 05/01/17 EMPRESTIMOS H	0100070611		R\$ 1.954.083,18				
31/01/2017	AVJ HEDGE SWAP ITAU VENC.: 05/01/17 EMPRESTIMOS H	0100070612		R\$ 653.012,55				
31/01/2017	AVJ HEDGE SWAP CITI VENC.: 05/02/17 EMPRESTIMOS H	0100070613		R\$ 13.660.420,86				
31/01/2017	AVJ HEDGE SWAP BOFA VENC.: 05/01/17 EMPRESTIMOS H	0100070616	R\$ 15.906.419,29					
31/01/2017	AVJ HEDGE SWAP BRADESCO VENC.: 05/01/17 EMPRESTI	0100070617		R\$ 44.336.300,72				
31/01/2017	AVJ HEDGE SWAP CITI VENC.: 06/02/17 EMPRESTIMOS	0100070618		R\$ 14.991.129,73				
31/01/2017	AVJ HEDGE SWAP BRADESCO VENC.: 05/01/17 EMPRESTI	0100072484	R\$ 44.336.300,72					
31/01/2017	AVJ HEDGE SWAP CITI VENC.: 06/02/17 EMPRESTIMOS	0100072485	R\$ 14.991.129,73					
31/01/2017	AVJ HEDGE SWAP BRADESCO VENC.: 05/01/17 EMPRESTI	0100072488	R\$ 2.004.323,53					
31/01/2017	AVJ HEDGE SWAP CITI VENC.: 06/02/17 EMPRESTIMOS	0100072489	R\$ 496.520,53		R\$ 214.233.891,39	D		
06/02/2017	SWAP - MERRILL LYNCH	0100088012		R\$ 115.998.960,11				

O lançamento trazido ao processo é de redução de um ativo. Se aqui ela lançou o crédito, a contrapartida só pode ser um débito. Onde foi lançado esse débito? Em conta patrimonial ou de resultado? Se foi conta patrimonial, não há qualquer efeito sobre o resultado. Nesse caso, a adição mencionada ao Lucro Real significaria que os rendimentos foram oferecidos à tributação? Não necessariamente. **A empresa cita o “lançamento de adição 92 – outras adições – indicador de relacionamento 1, 2 ou 3” como prova de que teria adicionado o valor, mas deixou de mencionar que utiliza a conta 167 para fazer exclusão de mesma natureza, referenciando a mesma conta do ativo:**

Lançamento de Exclusão: 167 - (-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3 X

LANÇAMENTO DE EXCLUSÃO: 167 - (-) OUTRAS EXCLUSÕES - COM INDICADOR DE RELACIONAMENTO 1, 2 OU 3

Histórico e relacionamentos com contas contábeis e/ou da Parte B

Valor do Lançamento na Parte A: 10.362.852,44

Histórico: Lançamento de Ajuste da Parte A

Valor do Lançamento na Parte B:

Total de Lançamentos Contábeis: 10.362.852,44

Parte B	Contas Contábeis	Processos								
+	1130311	GANHOS NA...	7933497,59	D	348179527,50	C	356113025,09	D	0,00	D
-	1130312	GANHOS NA...	549782,41	D	1254817,94	C	1804600,35	D	0,00	D
-	1130313	DERIVATIVO...	84979,83	C	924252,17	C	839272,34	D	0,00	D
-	Centro de Ca...	Descrição	Saldo Final	D/C	Saldo Utilizado	D/C	Saldo Dispon...	D/C	Saldo Relaci...	D/C
-			7933497,59	D	348179527,50	C	356113025,09	D	0,00	D

Número do lançamento contábil: +

Número de Lançamentos:

Fechar

Realizando um esforço para entender o procedimento da empresa, **esta julgadora analisou a ECF de outros períodos e pode constatar que em anos anteriores a empresa já havia realizado adições e exclusões sob a mesma rubrica.** Veja-se, a título de exemplo, o que ocorreu em relação ao ano-calendário 2015, quando a empresa adicionou cerca de R\$ 55 milhões e excluiu cerca de R\$ 529 milhões:

Note-se que no registro da exclusão há referência expressa à conta 1130311. Aparentemente, através de adições e exclusões, a empresa anula no livro fiscal o efeitos dos registros realizados na contabilidade. Por outro lado, se os valores são excluídos em um ano e adicionados em outro, a longo prazo os efeitos se anulam, o que significa que não é possível analisar isoladamente uma adição, para daí inferir que o valor em questão foi oferecido à tributação. **Essas afirmações são, conforme se afirmou anteriormente, mera especulação, porque a empresa não trouxe ao processo informações suficientes para compreender os lançamento feitos.** Uma foto instantânea de parte do cenário não basta para compreender a realidade, é necessário que todo o filme seja apresentado, com início, meio e fim. Não se sabe, por exemplo, se ao contabilizar os ativos que agora estão sendo reduzidos, a empresa fez esses registros contra contas de resultado ou diretamente no patrimônio líquido. Sendo em conta de resultado, esses valores foram excluídos no Lalur no registro 167?

51. Note-se que a decisão recorrida analisou especificamente a matéria sobre a adição da receita à tributação e posterior exclusão, mas a recorrente nem o laudo lograram êxito em apresentar elementos comprobatórios para provar o contrário; e mais, o laudo sequer tocou neste assunto em suas conclusões. O que comprova que o laudo foi elaborado simplesmente com base na documentação apresentada pelo contribuinte e não com o intuito de descobrir a verdade dos fatos; fato inclusive registrado no escopo do laudo.

52. A recorrente alega ainda que a DRJ fundamenta suas conclusões em meras especulações sobre possível falta de tributação das receitas de hedge, apesar da possibilidade de esclarecer os fatos por meio de diligência requerida, em afronta ao Princípio da Verdade Material.

No mais, as conclusões da DRJ estão reconhecidamente fundadas em **meras especulações** de que a Recorrente “poderia” não ter tributado as receitas de hedge, pois existe a “possibilidade” de ter efetuado exclusões dessas mesmas receitas em anos anteriores, o que supostamente anularia os efeitos fiscais da incidência IRPJ. **Ocorre que especular quando se está diante de fatos que podem ser comprovados por meio de diligência**, a qual se requereu, fere o **Princípio da Verdade Material**, que rege o processo administrativo tributário.

53. Note-se que a decisão recorrido utilizou o termo especulação na tentativa de “desvendar” o procedimento contábil adotado pela recorrente. E baseada em fatos contábeis assentou que a recorrente não logrou demonstrar o oferecimento da receita à tributação.

54. A recorrente, ao contrário, em vez de fazer prova a seu favor procurar apoiar-se em argumentos frágeis e insustentáveis quando sequer apresentou um lado que enfrentou as questões controvertidas na decisão recorrida.

55. No mesmo sentido da manifestação de inconformidade a recorrente, sem apresentar provas requereu, em homenagem à verdade material, a conversão do feito em diligência para comprovar o que não logrou provar quando foi intimada, em manifestação de inconformidade e em recurso voluntário.

56. Quanto ao pedido de conversão do feito em diligência, em homenagem ao princípio da verdade material, cumpre esclarecer que, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, o contribuinte deve, ao impugnar a exigência fiscal, apresentar os motivos de fato e de direito que em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e os elementos probatórios de que disponha. A autoridade julgadora, ao apreciar as provas juntadas aos autos, forma livremente sua convicção e somente determinará diligências ou perícias quando as considerar necessárias, e indeferirá de forma fundamentada aquelas que julgar prescindíveis³.

57. Portanto, não cabe ao julgador determinar diligência ou perícia para juntar aos autos provas que a recorrente deveria ter apresentado; é dizer, “*a busca pela verdade material não autoriza o julgador substituir os interessados na produção de provas*”⁴, é ônus do contribuinte. Principalmente quando o contribuinte não logrou provar o direito vindicado ao ser intimada, intimada, em manifestação de inconformidade e em recurso voluntário.

2. Ademais, a busca pela verdade material não constitui instrumento para a parte que se nega a cumprir seu ônus probatório e se vale de argumentos carentes de fundamentação jurídica, tal qual no caso em análise. A recorrente invoca o princípio de forma distorcida e pretende transferir à administração a responsabilidade de comprovar fatos que lhe incumbem demonstrar, o

³ Cf. Decreto nº 70.235, de 1972. Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993). [...] Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

⁴ LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; NEDER, Marcos Vinícius. Processo administrativo fiscal federal comentado. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 426

que contraria inclusive súmulas deste Carf (Súmula 80).Assim, indefiro o pedido de diligência.

58. Como dito acima, uma vez colacionados aos autos elementos probatórios suficientes e hábeis, eventual equívoco, seja da recorrente ou da fonte pagadora, não pode figurar como óbice ao direito creditório. Por outro lado, a não apresentação de elementos probatórios prejudica a liquidez e certeza do crédito vindicado, o que inviabiliza a repetição do indébito, tal qual no caso em análise, em que o contribuinte não apresentou documentação comprobatória suficiente de que ofereceu à tributação a receita correspondente ao IR-Fonte pleiteado.

Conclusão

59. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário em razão de insuficiência probatória.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior - Relator