



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

Processo nº 11610.011972/2006-61
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1302-000.691 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 18 de outubro de 2018
Assunto PROPOSTA DE DILIGÊNCIA - INSTRUÇÃO PROBATÓRIA
Recorrente ALCATEL-LUCENT BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Trata o feito de pedido de restituição (em formulário - e-fls 1), seguido de pedidos de compensação (via PERDCOMPs - e-fls. 292/314) propostos pelo recorrente, objetivando a restituição (e compensação) de valores depositados em juízo a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, apurado no ano-calendário de 1999, decorrente de receitas auferidas em operações de *swap*.

Neste pedido, diga-se, o contribuinte já faz uma explicação completa para justificar a pretensão creditória, esclarecendo que:

a) o valor cuja restituição se postula decorre de IRRF objeto de depósito judicial;

b) foi proferida ordem judicial para que a fonte pagadora deixasse de providenciar a retenção do tributo devido por antecipação;

c) com o fim da demanda, os referidos depósitos foram convertidos em renda em favor da União, d) o valor integral das receitas concernentes às operações de *swap* (objetos da antecipação acima tratada), teriam sido integralmente ofertadas à tributação.

Juntou, ao seu pedido, documentos diversos, dentre eles, a inicial do mandado de segurança em que teria se proposto a discutir a incidência do IRRF sobre as operações de *swap*, a cópia das suas DIPJs, a cópia dos livros contábeis em que descreve as receitas em questão (diário geral e plano de contas), a cópia do comprovante do depósito e do respectivo ofício para conversão do depósito em renda em favor da União e as DIRFs emitidas pela instituição financeira.

Através do despacho de e-fls. 315/319, a Diort/São Paulo propôs o indeferimento do pedido de restituição e, ato contínuo, a não homologação das compensações pretendidas, justificando-o tal posição com base nos seguintes argumentos:

a) inexistente previsão legal para se autorizar a restituição do IRRF; caberia, neste passo, ao contribuinte, retificar a sua DIPJ a fim de incluir as parcelas do IRFonte no cômputo do imposto a fim de conformar o saldo negativo do imposto;

b) especificamente quanto ao PER/DCOMP de nº 22491.70852.120204.1.3.02-3829 (não localizei este pedido no feito, diga-se, mas apenas o respectivo despacho decisório), o contribuinte não teria, pretensamente, incluído as receitas de *swap* na composição do crédito (saldo negativo) ali descrito, complementando que o pedido, ora analisado (e que já compreenderia tais receitas) teria sido protocolado apenas em 2006 "*quando o presente processo foi protocolado, o pleito já estava intempestivo*".

As conclusões acima foram encampadas pela DERAT que, por meio da decisão de e-fls. 319/320, decidiu, definitivamente, por indeferir os pleitos deduzidos pelo contribuinte.

Cientificado do conteúdo do despacho retro e da decisão proferida pela DERAT, o contribuinte manejou a sua manifestação de inconformidade que foi, ao fim e ao cabo, julgada improcedente pela DRJ de Florianópolis que, num primeiro momento afastou um possível ocorrência de "decadência" (em verdade, estaríamos tratando de prescrição) do direito creditório postulado.

Num segundo momento, adotou as mesmas considerações da DIORT caberia ao contribuinte retificar a sua DIPJ para incluir, ali, os valores do IRRF objeto de depósito e posterior conversão em renda para, aí sim, postular o crédito afeito ao saldo negativo porventura apurado. Sustenta, contudo, que como os pedidos de restituição e de compensação não declinavam o crédito como sendo originário de saldo negativo, seria impossível, agora, analisar a demanda sobre tal enfoque.

Consoante se extrai do documento de e-fls. 394, a empresa teve ciência da decisão supra em 28/10/2016, tendo interposto o seu competente recurso voluntário em

25/11/2009 (tal qual se deduz do Termo de Solicitação de Juntada de e-fls. 395), por meio de qual, em apertadíssima síntese, sustentou:

a) o crédito postulado teria natureza de indébito de IRPJ e não de IRRF, já que não teria suportado a retenção destes valores (comprovando tal alegação por meio das DIRFs juntadas ao feito) e, nesta esteira, não encontraria vedações legais à sua restituição e, passo seguinte, a respectiva compensação;

b) e mesmo que a empresa tivesse promovido a inclusão deste valor na apuração do imposto, seja no ano-calendário 1999, seja no ano-calendário de 2003 (ano em que ocorrera a conversão do depósito em renda a favor da União), a consequência prática seria, tão só, o aumento dos saldos negativos (cuja existência não teria sido questionada nem pela DERAT, nem pela própria DRJ) verificados nos preditos períodos;

c) com base no princípio da verdade material, refuta o argumento constante da parte final do voto condutor do acórdão recorrido (que, em tese, afastaria a possibilidade de convalidação do pedido em testilha em pedido de restituição/compensação de saldo negativo), sustentando que, ainda que reconhecido erro material no preenchimento dos pedidos, a existência do crédito seria inquestionável;

d) finalmente, quanto a liquidez do crédito, mormente ao considerá-lo como oriundo de saldo negativo, acaso se entenda ser impossível verificá-la, seria imperioso o retorno dos autos à Unidade de Origem para efetiva, e concretamente, apurar os fatos necessários à sua comprovação (oferecimento dos valores das receitas de *swap* à tributação).

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

O recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, pelo que, dele, conheço.

I - Chamamento do feito à ordem. Discussão estranha à lide.

De antemão, impende destacar que o despacho decisório se manifesta sobre um pedido de Compensação que não tem relação de pertinência com o objeto desta demanda. De fato, ao sustentar que o PER/DCOMP 22491.70852.120204.1.3.02-3829, cujo crédito teria origem no saldo negativo apurado em 1999, não teria declinado, na composição do respectivo crédito, as receitas oriundas das operações de *hedge/swap*, e que a retificação deste "erro" seria impossível, agora, por força de uma "preclusão temporal", a DERAT aborda questão absolutamente estranha aos autos; como dito no relatório, a citada DCOMP, além de não decorrer do pedido de restituição aqui tratado, sequer foi juntada ao feito.

Quisesse, outrossim, a D. Autoridade Administrativa apenas fazer complemento de argumentação, para sustentar que mesmo o saldo negativo de 1999 não seria líquido, deveria, desta feita, assim se pronunciar de forma explícita... e, nada obstante, o fato é que aquele pedido teria sido indeferido por falta de descrição completa da composição do crédito e não, propriamente, por falta de demonstração do oferecimento das receitas de *swap* à tributação

(para o fim específico de se pleitear a recomposição do predito saldo por valores concernentes ao IRFonte).

Por isso, também, as considerações da DRJ sobre "decadência" (termo, repita-se, empregado de forma tecnicamente equivocada), não teria, igualmente, qualquer relevância para discussão, não obstante, efetiva e concretamente, não se observar no caso a ocorrência de prescrição quanto ao direito de se postular o crédito objeto desta demanda.

II - Das premissas do caso.

II.1 - Da natureza do crédito pretendido.

A teor do art. 756, § 5º, do RIR, o imposto incidente sobre rendimentos oriundos de operações de *swap* será retido e recolhido pela respectiva fonte... sobre isso, não há maiores controvérsias.

O problema posto, todavia, centra-se, aqui, em um, e apenas um, questionamento: se instituição pagadora dos rendimentos deixa de reter o imposto, fazendo-o, contudo, o contribuinte (ainda que por meio de depósito judicial), haveria, nesta hipótese uma transformação da receita arrecada de IRFonte para IR Antecipação?

O Código da Receita indicado no DARF por meio do qual o contribuinte promoveu o depósito judicial, vejam bem, é o 7431 (IRRF - Depósito Judicial)... ainda assim, haveria a possibilidade de se considerá-lo como sendo de outra natureza?

Neste ponto, chamo a atenção deste colegiado para as conclusões contidas no Parecer Normativo Cosit de nº 1, de 24 de setembro de 2002, em especial aquelas exaradas em seu item 19, abaixo reproduzido:

19. Caso a decisão final confirme como devido o imposto em litígio, este deverá ser recolhido, retroagindo os efeitos da última decisão, como se não tivesse ocorrido a concessão da medida liminar. Nesse caso, não há como retornar a responsabilidade de retenção à fonte pagadora. O pagamento do imposto, com os acréscimos legais cabíveis, deve ser efetuado pelo próprio contribuinte, da seguinte forma:

a)tratando-se de rendimento sujeito à antecipação, considera-se vencido o imposto na data prevista para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica;

b)tratando-se de rendimento sujeito à tributação exclusiva, considera-se vencido o imposto no prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido.

O que se pode concluir a partir das ponderações contidas no aludido Parecer Normativo é que se imposto cuja retenção ocorrido, seja por força de decisão judicial, seja por outro motivo qualquer (vide item 14 do predito parecer¹), a responsabilidade da fonte

1

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou

pagadora, quanto ao imposto, tão só, se exaure com o fim do período de apuração; mais importante, todavia, é que o contribuinte será cobrado pelo imposto devido, se e somente se, não tiver ofertado os rendimentos sujeitos à retenção, à tributação, **considerando-se devida a obrigação apenas com o advento do decurso do aludido período de apuração.**

Objetivamente, não efetuada a retenção do imposto, a obrigação supletiva (art. 128 do CTN), imposta ao contribuinte não se refere, mais, ao IRFonte, **mas ao IR propriamente dito** (ou, de outra sorte, não faria sentido exigir-se o oferecimento das receitas à tributação e, ainda, se lhe impor o recolhimento do IR devido por antecipação).

Assim, respondendo-se ao questionamento lançado no início deste tópico, de fato, não ocorrida a retenção, a obrigação suplementar imposta ao contribuinte assume natureza de imposto efetivamente devido, e não de obrigação concernente ao IR devido por retenção... o crédito, cuja restituição postula-se neste feito, potencialmente, refere-se, de fato, à indébito de IRPJ e não ao IRFonte, como sustentado pela DERAT/SP e pelo acórdão recorrido.

O que nos leva a um segundo problema, qual seja, este indébito, efetiva e concretamente, existiu?

II.2 Da liquidez do direito creditório

II.2.1 - O ônus probatório nos processos/procedimentos² de compensação.

A priori, os pedidos de compensação encerram a inversão do *onus probandi*, até porque, aqui, não estamos tratando, objetivamente, do lançamento tributário e, portanto, a regra aplicável à espécie não é aquela preconizada pelo art. 142 do CTN. O mister, pois, de comprovar a existência, a liquidez e a certeza do crédito cuja repetição se postula é do contribuinte, até mesmo por força dos preceitos do art. 373, I, do CPC, aplicável, de forma suplementar, ao processo tributário administrativo.

Esta, outrossim, é, diga-se, é a *mens legis* do art. 170, *caput*, do CTN, quando franqueia aos entes federados a realização compensação, senão vejamos:

A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Os pressupostos, pois, do direito creditório a ser utilizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária é a sua liquidez e certeza, pressupostos estes que **antecedem o próprio**

anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;

b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.

² Haverá procedimento apenas enquanto não instaurado o contencioso; isto é, transmitida a DCOMP, estar-se-á, até aí, apenas diante de um procedimento, dada a inexistência de uma relação jurídica processual, caracterizada, a luz da teoria geral do processo, por uma pretensão resistida.

pedido de compensação. Por isso, e não por outra razão, compete ao contribuinte demonstrar tais liquidez e certeza; é ônus do sujeito passivo e não da Administração Tributária.

Isto, todavia, não afasta por completo a aplicação, ao processo/procedimento de compensação, do princípio da verdade material. A instrução do processo/procedimento deverá se nortear pela verdade material, mesmo que, neste caso, semelhante princípio se aplique tão só para garantir ao contribuinte a *oportunidade* para corretamente demonstrar o seu direito.

II.2.2 - Princípio da verdade material

Como dito anteriormente, ainda que o ônus probatório quanto a existência, liquidez e certeza do crédito seja de quem o postula, a Administração Pública está, ainda, obrigada a embasar o seu ato quando menos num lastro fático inerente à justificação dos mesmos motivos porventura declinados para a sua prática.

A verdade material é um princípio, dado que, ainda que implícito, porquanto não positivado textualmente na CF/88 ou, mesmo, na legislação ordinária ou infralegal (salvo algumas exceções), contém em seu núcleo semântico-normativo premissas que revelam a sua decorrência lógica do próprio sistema jurídico, calcado num Estado Republicano, Democrático e de Direito. Vale, aqui, trazer o escólio de Márcio Luiz de Oliveira que, ao discorrer sobre a natureza dos princípios jurídicos, assim pontua:

Como normas jurídicas nocionais em sua composição e expressão normativas, os princípios podem ser constituídos pro premissas e/ou diretrizes de lógica jurídica mais precisa ou de lógica jurídica mais genérica. Por essa razão, princípios jurídicos mais específicos (ex.: princípio da presunção de inocência) são constituído de menos premissas e diretrizes, se comparados a princípios mais genéricos (ex.: princípio do devido processo legal). Mas, independentemente da generalidade ou da especialidade de um princípio jurídico, o seu núcleo semântico-normativo será sempre dedutível da lógica fenomênico-sistêmica do Direito³.

Vale destacar que a Administração Pública está compelida aos primados da publicidade, eficiência e legalidade (art. 37 da CF/88) e, nesta esteira, está jungida ao dever de motivar os seus atos. Consentaneamente, os motivos declinados devem, obrigatoriamente, ter lastro fático apreensível (até para se demonstrar a efetiva existência destes motivos) e, ainda, descrito na lei como suficiente à justificação de sua prática.

Num Estado Republicano, pois, todos os atos da administração devem ser publicizados, corretamente justificados e calcados nas autorizações legais, pena de nulidade, justamente por lhes retirar a necessária eficiência (pois, a míngua destes requisitos, não operarão seus efeitos). E, a eficiência, a publicidade e a legalidade são, em essência, decorrências lógicas de uma superpremissa do sistema jurídico - a segurança jurídica:

Paralelamente, percebemos, ainda, que, ao longo de todo o processo civilizatório, o Direito sempre se construiu, desconstruiu-se e se reconstruiu sob três importantes paradigmas: a segurança das relações humanas, o ideal de justiça e o senso de alteridade.

³ OLIVEIRA, Márcio Luiz. Constituição Juridicamente Adequada. Ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2016, p. 331.

Esses três paradigmas, aliados ao objetivo de minimização dos conflitos humanos e ao da viabilização do bem comum, constituem a essência do fenômeno e do sistema jurídicos. Consequentemente, a premissa ou conjunto de premissas lógicas que, fundamentalmente, decorrem dessa essência do Direito poderão vir a ser classificados como princípio jurídico (princípio como indicio/elemento primordial de manifestação ou de pressuposição do fenômeno, ainda que em algumas especificidades)⁴ Considerando-se, outrossim, que a correta motivação dos atos encontra na garantia da ampla defesa a sua própria razão de ser, também esta última conforma uma premissa da verdade material, já que motivar, sem lastrear a motivação em fatos concretos a demonstrar a sua própria existência, significa não motivar.

O princípio da verdade material, portanto, não encerra a sua significância semântico-normativa no dever de perscrutar os fatos inerentes aos motivos determinantes do ato, mas, considerando-se as suas premissas (publicidade, eficiência, legalidade e garantia da ampla defesa - como decorrências da segurança jurídica), na necessidade de se garantir o efetivo lastro fático justificante da prática do ato de sorte a garantir a inteligência de seus motivos, a sua adequação à lei e a possibilidade de, a eles, se contrapor o administrado por meio de provas e argumentos suficientes à defesa de seus interesses, afetados pelo próprio ato administrativo.

Por esta razão, insista-se, ainda que em procedimentos/processos tributários administrativos em que, inicialmente, o ônus *probandi* seja da parte querelante (contribuinte), um início de prova a ser produzida pela fiscalização é, verdadeiramente, premente - até para que se possa identificar a situação normativo-jurídica que imponha a predita inversão do ônus da prova. *V.g.*, cabe à administração tributária demonstrar e provar as situações de fato que permitam assumir a ocorrência de omissão de receitas; igualmente, impõe-se à autoridade fiscal demonstrar, provar, que o crédito pleiteado não encontra, *de início*, lastro documental suficiente a lhe emprestar liquidez e certeza e, apenas então, *invertendo o ônus probandi, instar o contribuinte a provar o contrário.*

II.2.3 - O caso concreto.

Como já destacado alhures, os motivos para o indeferimento dos pedidos de restituição e os subsequentes pedidos de compensação, centraram-se, tão só, na impossibilidade de se autorizar a repetição de valores concernentes ao IRFonte (questão superada a partir das colocações constantes do tópico anterior).

Em momento algum a DERAT, ou a própria DRJ, questionam a formação do saldo negativo ou, outrossim, o oferecimento pelo contribuinte dos valores concernentes às operações de *swap* à tributação. Aliás, o próprio acórdão recorrida assim afirma, textualmente, quando justifica a impossibilidade de convalidação dos pedidos do recorrente em pedidos de restituição de saldo negativo:

Ao desistir da ação judicial em 2003, a Interessada deveria recompor a apuração do IRPJ referente ao ano-calendário 1999, aceitando a existência legal da retenção, como antecipação do imposto devido ao final do período de apuração. Se deste procedimento resultasse a apuração de saldo negativo de IRPJ, ai sim haveria crédito passível de restituição/compensação. Todavia, quanto ao valor desse novo saldo

⁴ Op. cit. p. 282.

negativo, trata-se de matéria que não foi objeto do pedido original, nem do Despacho Decisório.

Vale destacar que a empresa, como já descrito no relatório que antecede este voto, trouxe provas de que, a seu ver, as receitas de *swap* teriam sido integralmente tributadas; tais provas, contudo, não foram objeto de análise nem pela DERAT, nem tampouco pela DRJ...

Tais documentos, é verdade, não permitem, com a certeza que o art. 170 demanda, afirmar que as receitas ora tratadas foram real e efetivamente oferecidas à tributação o que, todavia, por tudo o que foi exposto anteriormente (o contribuinte, insistiu-se, nunca teve questionada a predita insuficiência), não impede que se tomem medidas adicionais de instrução ao feito (afastando-se, pois, aqui, a limitações constantes do art. 16).

No caso, vejam bem, as proposições normativas concernentes à tributação de operações de *hedge* na modalidade *swap* encontram-se descritas no Capítulo IV do Subtítulo II, do RIR, que tratam dos rendimentos produzidos no *mercado de renda variável*. O lançamento, portanto, destes rendimentos, na DIPJ, para verificar-se a sua efetiva tributação devem ser realizados na Linha 21 da Ficha 7A da predita declaração. De acordo com o documento juntado à e-fls. 122, a empresa ofereceu à tributação a importância total de R\$ 104.814.700,51.

Como se deduz tanto do pedido de restituição, como da DIRF juntada à e-fls. 201, o valor do IRFonte depositado em juízo decorreria do resgate antecipado de um contrato de *swap* no importe de R\$ 32.490.089,77 que, para demonstrar o indébito ora pretendido, devem estar compreendidos dentro do valor descrito na DIPJ, já citado anteriormente.

Do livro diário apresentado, especialmente dos lançamentos descritos à e-fls. 61 (R\$ 27.619.329,19 e 64 (R\$ 4.870.760,59), ambos registrados na conta-contábil de nº 1180991A0, os quais perfazem o exato montante de R\$ 32.490.089,77 ao que, aplicando-se a alíquota de 20% preconizada pelo art. 756, *caput*, do RIR, chegar-se-ia ao valor de R\$ 6.498.017,95 (coincidente, nos centavos, com o valor descrito no DARF de e-fls. 46).

O problema é que, ainda que todos números batam e, por outro lado, ainda que o contribuinte tenha, realmente, registrado no diário o valor concernente às receitas provenientes do predito contrato de *swap* e, por fim, mesmo que este valor possa estar compreendido dentro montante total lançado pela empresa na DIPJ, a título de ganhos no mercado de renda variável, a empresa trouxe apenas partes do Livro Diário, e não a sua totalidade... Nesta senda, não é possível, aqui, inferir a composição do valor descrito na Linha 21 da Ficha 7A da DIPJ e, por isso mesmo, não permite afirmar que o valor de R\$ 32.000.000,00 (aproximadamente) está, realmente, compreendido naquele registro.

Por esta razão, entendo pertinente o pedido deduzido pelo contribuinte em seu recurso voluntário a fim de que a Unidade de Origem fosse instada a se pronunciar sobre tal fato, ainda que, neste caso, por meio de diligência a ser proposta por este Colegiado, valendo lembrar que a verificação da efetiva tributação da receita de *swap* se prestará não só para demonstrar o crédito a luz da premissa adotada neste voto (trata-se de pedido de restituição de indébito de IRPJ e não de IRRF), como, também, à luz da tese sustentada sucessivamente pelo contribuinte, no sentido de se convolar os pedidos de restituição e compensação, em pedido de restituição de saldo negativo.

III - Conclusão.

A luz de todo o exposto, voto por converter este julgamento em diligência a fim de solicitar a Unidade de Origem que:

a) intime o contribuinte para, em prazo razoável, trazer o razão das contas de receitas de *swap* e a DRE;

b) intime, igualmente, o contribuinte a decompor os valores registrados na Linha 21 da Ficha 7A da DIPJ/00, juntada à e-fls. 122, descrevendo, minudentemente, cada uma das receitas que compuseram os citados montantes, apontando-se, no Diário, o seu respectivo lançamento;

c) que certifique se o crédito objeto deste processo não tenha sido pleiteado em qualquer outro pedido compensação que não os tratados neste feito, atestando, conseguinte, a efetiva disponibilidade de saldo a ser, aqui, reconhecido.

Atendidas as intimações acima, pedimos, ainda, à Unidade de Origem, que, lançando mão de quaisquer meios de auditagem julgados satisfatórios, ateste a acuidade das informações eventualmente prestadas, inclusive para concluir, ou não, pelo oferecimento das receitas de *swap* ora tratadas à tributação, tecendo as considerações que julgar pertinentes, lavrando-se, em seguida, o competente relatório de diligência.

Após, dê-se ciência ao contribuinte, para, no prazo de 30 dias, assim o querendo, se manifestar.

Havendo ou não manifestação do contribuinte, devolvam-se os autos à este Colegiado para apreciação e julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca