



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13161.900525/2013-79</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1101-001.609 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 24 de junho de 2025                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | ADECOAGRO VALE DO IVINHEMA S.A.                      |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2008

DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA. APRESENTAÇÃO. REANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO. RETENÇÃO NA FONTE.

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. Neste caso, o processo deve retornar à Receita Federal para reanálise do direito creditório vindicado e emissão de despacho decisório complementar.

A prova do tributo retido na fonte pode ser feita por documentos diversos do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora e a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), tais como notas fiscais, faturas, documentos contábeis acompanhados de extratos bancários que demonstrem o valor recebido líquido do tributo retido, dentre outros. Em razão de a Dirf ser uma obrigação acessória da fonte pagadora, pautar-se somente em informações dessa declaração pode prejudicar o beneficiário do pagamento (rendimento), porquanto tal obrigação acessória pode ser descumprida ou cumprida de forma equivocada/parcial.

DCOMP. SALDO NEGATIVO. IR-FONTE. RECEITA NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

O crédito informado em Dcomp pode não ser líquido e certo – condição *sine qua non* para homologação da compensação. Daí o legislador ter concedido ao Fisco prazo de cinco anos para homologar, ou não, a compensação, a contar da data de entrega da declaração de compensação. Esse prazo é conferido ao Fisco para se manifestar quanto à liquidez e

certeza do crédito fiscal do contribuinte, conforme preconiza o art. 170 do CTN. Decorrido tal prazo sem que haja manifestação do Fisco ter-se-á homologação tácita da compensação declarada.

Situação diversa ocorre se durante a análise da liquidez e certeza do crédito o Fisco apurar infração sujeita a lançamento de ofício, não oferecimento de receita à tributação, por exemplo. Nessa hipótese aplica-se o prazo decadencial do art. 150, §4º ou 173, I, do CTN, e o termo inicial será a data da ocorrência do fato gerador ou o primeiro dia do exercício do seguinte, a depender da situação fática (pagamento, dolo, fraude ou simulação). Nesta hipótese diversa, em razão de tratar-se de possível lançamento aplica-se a decadência.

Correto o Fisco ao glosar o IR-Fonte que compõe o saldo negativo do ano-calendário 2008 em razão de o contribuinte não ter oferecido à tributação a receita correspondente, tal como determina a Lei nº 8.981/1995, art. 34 e Lei nº 9.430/996, art. 2º.

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.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de decadência e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para retornar o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pelo contribuinte, nos termos elencados no voto, levando em consideração os documentos juntados aos autos em relação ao IR-Fonte, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual.

Assinado Digitalmente

**Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente**

Participaram do presente julgamento os conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, 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 Declaração de compensação (Dcomp) em que o contribuinte compensou débitos próprios com crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ, referente ao ano-calendário 2008, no valor original de R\$ 1.363.782,49.

2. Despacho decisório homologou parcialmente as compensações declaradas em razão da não confirmação de parcelas de IR-Fonte (R\$ 1.329.624,50) (e-fls. 78 e ss.).

3. Em manifestação de inconformidade, o contribuinte alegou, em síntese, duplicidade de débitos, requereu o cancelamento de Per/Dcomp; decadência; reconhecimento de que ofereceu à tributação as receitas financeiras; por fim, requereu o direito de corrigir sua escrituração com oferecimento das perdas não liquidadas. Veja-se:

Primeiramente, em razão da **duplicidade de débitos** existente, bem como pelo risco iminente de problemas em relação ao débito constante da declaração de compensação indevidamente retificada, requer seja autorizado o cancelamento de ofício da PER/DCOMP nº 00191.92574.230414.1.7.02-7009.

Em sede de preliminar, requer que se reconheça a **preliminar de decadência**, haja vista que tanto os recolhimentos de IRRF, como a base de apuração do Lucro Real, foram realizados há mais de cinco anos da notificação do despacho decisório ora impugnado.

Na hipótese de não reconhecimento da decadência, requer seja **reconhecido o devido oferecimento à tributação das receitas financeiras** acima identificadas e comprovadas (Doc. 03 e Doc. 04), com a respectiva consideração do crédito no valor de R\$ 1.350.124,23 (um milhão trezentos e cinquenta cento e vinte e quatro reais e vinte e três centavos).

Caso se mantenha os argumentos do despacho decisório combatido, o que se admite apenas por amor ao debate, requer seja atribuído à Contribuinte o direito de aplicar a regra tributária, ou seja, **efetuar a correção da escrituração com oferecimento (Adição ao LALUR) das perdas não liquidadas**, pois essa seria a forma mais adequada de correção (de acordo com as instruções da Receita Federal). Na impossibilidade, requer seja corrigido o débito apresentado para o montante de principal no valor de R\$ 1.688.608,92, em razão da duplicidade de débitos apontada.

Requer-se, ainda, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151. III, da CTN.

4. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

a) reconhecer o crédito adicional no valor original de R\$ 5.017,21 e homologar a(s) compensação(ões) declarada(s) até o limite do crédito reconhecido;

b) cancelar a exigência dos débitos constantes da DCOMP nº 00191.92574.230414.1.7.02-7009.

A presente decisão não impede que a Unidade de jurisdição da interessada proceda ao cancelamento de ofício da DCOMP nº 00191.92574.230414.1.7.02-7009, se entender ser o caso.

A exigência dos débitos remanescentes deve permanecer suspensa no curso do presente processo, nos termos do § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

5. Em recurso voluntário, a o contribuinte reitera as alegações de primeira instância, as quais serão analisadas em detalhe no voto e requer:

i) reconhecimento da decadência;

ii) subsidiariamente, reconhecimento integral do direito creditório pretendido e a homologação integral do PER/DCOMP nº 02495.64837.100811.1.7.02-5579;

iii) subsidiariamente, conversão do julgamento em diligência para apuração do saldo de R\$ 3.227 mil, a título de saldo negativo passível de utilização.

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.

### Preliminar de decadência

9. A compensação em análise se refere a crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ, ano-calendário 2008. A recorrente transmitiu a Dcomp em 10/08/2011 e o despacho decisório, com ciência em 26/10/2014, homologou parcialmente a compensação declarada em razão da não confirmação de parcelas de IR-Fonte cujas receitas correspondentes não teriam sido oferecidas à tributação,

10. Uma vez que o não oferecimento à tributação das receitas decorrentes de operações de swap envolve recolhimentos de IR-Fonte (2008) realizados há mais de cinco anos da ciência do despacho decisório (2014), a recorrente alega decadência, seja com base no art. 150, §4º ou 173, ambos do CTN.

11. A decisão recorrida assentou que o prazo decadencial não seria contado nos termos do CTN, mas, sim, do §5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, o que possibilitaria a análise da composição do IRRF superior a 5 (cinco) anos da notificação do despacho decisório combatido.

12. Em recurso voluntário, a recorrente alega que se admitido o fundamento da decisão

recorrida, “estar-se-á admitindo a análise de períodos além dos 5 anos previstos na legislação tributária, especialmente porque o IRRF que a D. Autoridade Fiscal pretendeu analisar se refere ao ano-calendário de 2008, atingido pela decadência, considerando a prolação do r. despacho decisório em 2014”.

13. Registra ainda ter ciência de que não se trata de glosa direta dos valores de IRRF, e que o Fisco pode fiscalizar a formação do saldo negativo no prazo de 5 anos do seu aproveitamento; ressalva, todavia, que o “despacho decisório teve como fundamento a apuração do Lucro Real da Recorrente com recolhimentos de IRRF, cuja decadência é regida pelo CTN, especialmente os artigos 150, § 4º ou 173, inciso, e não pela Lei nº 9.430/96”.

14. Não assiste razão à recorrente. Explico.

15. De acordo com o art. 146, II, b, da CF/88, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência e prescrição. Veja-se:

Art. 146. Cabe à **lei complementar**:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência** tributários;

16. O Código Tributário Nacional<sup>1</sup> (CTN), norma com status de lei complementar, dispõe sobre decadência nos artigos 156, V e 173; e em ambas as situações relaciona a decadência como forma de extinção do crédito tributário.

Art. 156. **Extinguem o crédito tributário**:

II - a compensação;

III - a transação;

[...]

V - a prescrição e a **decadência**;

[...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

<sup>1</sup> O CTN, promulgado como lei ordinária - Lei nº 5.172/1966 - foi recepçãoado como recebido como lei complementar tanto pela Constituição de 1967/69 quanto pela Constituição Federal de 1988.

Parágrafo único. **O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nêle previsto**, contado da data em que tenha sido iniciada a **constituição do crédito tributário** pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

17. Como se vê, a **decadência** versa sobre **extinção do crédito tributário** e deve ser regulada por lei complementar.

18. Tanto na decadência quanto na prescrição, modalidades de **extinção do crédito tributário**, o termo inicial começa a fluir a partir do momento em que a parte detentora de determinado direito possa exercê-lo. Afinal, se o direito não pode ser exercido a parte não pode ser penalizada com a perda desse direito, não há inércia.

19. Assim, na decadência, uma vez ocorrido o fato gerador, não confessado o débito, tem o Fisco o prazo decadencial de 5 anos para efetuar o lançamento, a contar da ocorrência do fato gerador, regra geral, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação; salvo na ausência de pagamento ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese em que o termo inicial se desloca para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 150, §4º c/c art. 173, I do CTN).

20. Na prescrição, efetuado o lançamento, e uma vez exigível o débito, o Fisco tem o prazo prescricional de 5 anos para efetuar a cobrança, cujo termo inicial é data em que o débito se torna exigível (art. 174, do CTN).

21. Na repetição do indébito, o contribuinte também tem o prazo de 5 anos para exercer seu direito à repetição nos termos dos arts. 165 c/c 168 do CTN.

22. Pois bem. O art. 170 do CTN autorizou **lei ordinária** a regulamentar a compensação do crédito tributário, da mesma forma que autorizou os arts. 171 e 172 a tratarem sobre transação e remissão, respectivamente. Veja-se:

Art. 170. 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**. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

[...]

Art. 171. A **lei**<sup>2</sup> pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar **transação** que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente **extinção de crédito tributário**.

<sup>2</sup> A Lei nº 13.988, DE 14 DE ABRIL DE 2020, versa sobre transação de crédito tributário no âmbito federal.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Art. 172. A lei<sup>3</sup> pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

23. Note-se que o CTN remeteu a matéria da compensação à lei ordinária. Logo, no campo da compensação não há falar-se em decadência, vez que a matéria deve ser tratada por lei compensação.

24. Pois bem. Em consonância com o art. 170 do CTN, a Lei nº 9.430/1996<sup>4</sup> e alterações, art. 74, autoriza a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos (crédito fiscal), vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, sob as seguintes condições e garantias, dentre outras:

i) a compensação deve ser efetuada mediante **entrega de declaração** na qual conste informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados (art. 74, §1º)

ii) a compensação declarada **extingue o crédito tributário**, sob condição **resolutória** de sua ulterior homologação (art. 74, §2º);

iii) o prazo para **homologação** da compensação declarada pelo sujeito é de **5 anos**, contado da data de **entrega da declaração** de compensação (art. 74, §5º);

iv) a declaração de compensação **constitui confissão de dívida** e instrumento hábil e suficiente para exigência dos débitos indevidamente compensados (art. 74, §6º).

25. Como se vê, dentre as condições e garantias estabelecidas, a compensação declarada extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Tem-se na hipótese presunção de boa-fé do contribuinte em relação ao crédito fiscal declarado. Assim, declarada a compensação, o débito está extinto, porém, sob condição resolutória até ulterior homologação.

26. O crédito informado em Dcomp, entretanto, pode não ser líquido e certo –

<sup>3</sup> Lei nº 11.941/2009, art. 14, versa sobre a remissão de “débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há 5 (cinco) anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)”.

<sup>4</sup> Lei 9.430/96. Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) § 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002) § 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002) [...] § 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003) § 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.



condição *sine qua non* para homologação da compensação. Daí o legislador ter concedido ao Fisco prazo de cinco anos para homologar, ou não, a compensação, a contar da data de entrega da declaração de compensação. Esse prazo é conferido ao Fisco para se manifestar quanto à liquidez e certeza do crédito fiscal do contribuinte, conforme preconiza o art. 170 do CTN. Decorrido tal prazo sem que haja manifestação do Fisco ter-se-á homologação tácita da compensação declarada.

27. No caso de o contribuinte apurar indébito tributário, tal direito do contribuinte não impõe ao Fisco a obrigação de verificar a liquidez e certeza do crédito fiscal para fins de compensação. Tal obrigação surge a partir da entrega da Dcomp. Afinal, se o contribuinte não exercer o seu direito de repetição do indébito não há falar-se em verificação de liquidez e certeza por parte do Fisco.

28. Na hipótese de o Fisco verificar que o crédito declarado pelo contribuinte não é líquido e certo, ocorre a não homologação da compensação e o débito, até então extinto sob condição resolutória, é cobrado, uma vez tratar-se de débito confessado em Dcomp. Essa não homologação implica glosa do crédito exatamente por ele não ser líquido e certo.

29. Situação diversa ocorre se durante a análise da liquidez e certeza do crédito o Fisco apurar infração sujeita a lançamento de ofício, não oferecimento de receita à tributação, por exemplo. Nessa hipótese aplica-se o prazo decadencial do art. 150, §4º ou 173, I, do CTN, e o termo inicial será a data da ocorrência do fato gerador ou o primeiro dia do exercício do seguinte, a depender da situação fática (pagamento, dolo, fraude ou simulação). Nesta hipótese diversa, em razão de tratar-se de possível lançamento aplica-se a decadência.

30. Temos, portanto, dois prazos de 5 anos, com finalidade e termo inicial distintos. O primeiro, para fins de lançamento de ofício, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, cujo termo inicial é a data da ocorrência do fato gerador ou o primeiro dia do exercício seguinte (art. 150, §4º ou 173, I, do CTN); o segundo, para que o Fisco verifique a liquidez e certeza do crédito pleiteado pelo contribuinte e homologue, ou não, a compensação declarada, cujo termo inicial é a data de entrega da declaração de compensação (art. 74, §5 da Lei 9.430/96).

31. Considerar que o prazo de homologação de declaração de compensação tem como marco inicial a data da ocorrência do fato gerador seria conferir ao sujeito passivo a faculdade de definir o prazo de que dispõe o Fisco para homologar, ou não, a compensação declarada. Bastaria o contribuinte transmitir uma declaração de compensação no último mês do quinto ano a contar da data da ocorrência do fato gerador. Nessa hipótese teria o Fisco apenas um mês para verificar a liquidez e certeza do crédito e homologar, ou não, a declaração. Certamente, esse não é o objetivo da norma. Tal situação foi bem descrita pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, veja-se:

Em verdade, a interpretação veiculada pela recorrente confere ao sujeito passivo a faculdade de definir o prazo do qual o Fisco dispõe para homologar, ou não, a compensação declarada. Optando o sujeito passivo por utilizar seu crédito depois de transcorridos quatro anos e 11 meses do fato gerador, o Fisco teria apenas um mês para avaliar a liquidez e certeza do crédito. Se utilizasse mais rapidamente



seu crédito, maior prazo teria o Fisco para esta confirmação. (Acórdão CARF 1101-001.084, de 08 de abril de 2014)

32. Por fim, desconsiderar a data de entrega da declaração de compensação como termo inicial para contagem do prazo de homologação tácita seria negar vigência ao §5º do art. 74 da Lei 9.430, de 1996 e alterações; o que significa, por via indireta, considerá-lo inconstitucional, o que vai de encontro à Súmula Carf nº 2 ("O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária").

33. No mesmo sentido já se pronunciou este Carf, veja-se:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO LEGAL PARA A VERIFICAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DOS CRÉDITOS ENVOLVIDOS. DECADÊNCIA CONTRA O FISCO. INOCORRÊNCIA.

**O §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 confere o prazo de "5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação" para a Receita Federal verificar a certeza e a liquidez do direito creditório utilizado pelo contribuinte para quitar débitos próprios, mediante compensação. O entendimento que pretende aplicar os prazos previstos no art. 150, §4º, ou no art. 173, ambos do CTN, para fins de reconhecer direito creditório e homologar compensação tributária, torna absolutamente inútil a regra estabelecida no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, fazendo letra morta do referido prazo legal. A verificação da certeza e liquidez do direito creditório reivindicado pela contribuinte, e a negativa da compensação em razão do não reconhecimento desse direito são plenamente possíveis dentro do referido prazo legal.**

[...]

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) em relação à preclusão do direito do Fisco em reapurar as bases de cálculo de IRPJ de 2004, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra; (ii) em relação à glosa de estimativas compensadas em outra PER/DCOMP, pelo voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. (Acórdão CARF 9101-003.708, 1ª Turma, de 09 de agosto de 2018; grifo nosso).

34. No caso dos autos, agiu corretamente o Fisco ao glosar o IR-Fonte que compõe o saldo negativo do ano-calendário 2008 em razão de o contribuinte não ter oferecido à tributação a receita correspondente, tal como determina a Lei nº 8.981/1995, art. 34 e Lei nº 9.430/996, art. 2º. Veja-se:

**LEI Nº 8.981, DE 20 DE JANEIRO DE 1995.**

Art. 34. Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto apurado no mês, o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a

**base de cálculo correspondente** (arts. 28 ou 29), bem como os incentivos de dedução do imposto, relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador, Vale-Transporte, Doações aos Fundos da Criança e do Adolescente, Atividades Culturais ou Artísticas e Atividade Audiovisual, observados os limites e prazos previstos na legislação vigente. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

**LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.**

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**;

35. Neste mesmo sentido, determina a 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.

36. Portanto, não há falar-se em decadência na espécie, uma vez que não se trata de lançamento. Adotar tal raciocínio seria desconsiderar o art. 74, §5º da Lei 9.430/96, que versa sobre homologação tácita, bem como impedir o Fisco de analisar a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, nos termos do art. 170, do CTN.

37. Ante o exposto, afasto a preliminar de decadência.

**Mérito**

38. Trata-se de glosa de parcela de IRRF referente ao ano-calendário 2008 sob o fundamento de que o contribuinte não tributou ou tributou parcialmente a respectiva receita e retenção não comprovada.

39. Vejamos a legislação sobre a matéria.

40. 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.

41. 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.

42. 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).

43. 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.

44. 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.

45. 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.

46. No caso em análise, conforme consta do Relatório de Intervenção do Usuário, juntado ao processo nº 13161.720297/2013-55, a autoridade fiscal detalhou as retenções na fonte não confirmadas em três itens (e-fls. 71):

- i) não comprovação do oferecimento à tributação das receitas das Operações de **Swap** (código de receita **5273**);
- ii) comprovação parcial do oferecimento à tributação das receitas das receitas de aplicações financeiras, código de receita 3426, e receitas de aplicações financeiras em fundo de investimento – **renda fixa**, código de receita 6800;
- iii) inexistência da retenção do Imposto de Renda na fonte referente à prestação de serviços (código de receita **1708**).

47. Em manifestação de inconformidade, conforme a decisão recorrida, “a interessada reconheceu que *“correta é a glosa de IRRF de no valor de R\$ 1.275,35”*, código de receita nº **1708**”. Analisemos, portanto, as demais rubricas.

#### **Resultados apurados em renda fixa**

48. Despacho decisório glosou o montante de R\$17.400, códigos 3426 e 6800, em razão do não oferecimento total ou parcial da receita correspondente à tributação. Em recurso voluntário o contribuinte alegou, mediante documentação contábil, que autoridade fiscal deixou de observar a receita de R\$ 28.391,11.

35. A D. Autoridade Fiscal determinou que a Recorrente teria comprovado somente parte das receitas financeiras decorrentes de aplicações de renda fixa (= R\$ 126.448,34), sem, contudo, considerar os registros realizados na conta de resultado 810012, que recebia os lançamentos decorrentes de rendimentos de renda fixa, cujo saldo era de R\$ 154.839,45. **Pela documentação contábil apresentada, verifica-se que a D. Autoridade Fiscal deixou de observar o registro contábil e o Razão apresentados através do SPED Contábil, já acostado aos autos, desconsiderando receita no valor de R\$ 28.391,11.**

36. Nesse sentido, se mantida a glosa do IRRF (R\$ 17.400,12), essa deverá ser reduzida na proporção do excedente de rendimento tributado comprovado, qual seja, **R\$ 28.391,11**, o que acarreta a apuração de R\$ 12.382,90, para fins de cálculo.

49. A decisão recorrida acolheu o pleito da recorrente, considerou o montante de R\$ 28.391,11 como oferecido à tributação e recalculou o IR-fonte correspondente. Veja-se:

Quanto às retenções sob os códigos 3426 e 6800, no Despacho Decisório foi glosado um valor de R\$ 17.400,12, de um total de R\$ 51.558,11, tendo em vista que, após intimação, a interessada teria comprovado o oferecimento à tributação de apenas R\$ 126.448,34, de um valor total de receita financeira de R\$ 203.782,71, declarado em DIRF.

Por sua vez, a **interessada argumentou** que *“a Ilma. Auditora Fiscal esqueceu-se de analisar os registros realizados na conta de resultado 810012 — que recebe os lançamentos decorrentes de rendimentos de renda fixa - cujo saldo é de R\$ 154.839,45.”* Nessa linha, concluiu que *“na improvável manutenção da glosa do IRRF no valor de R\$ 17.400,12, deve-se reduzi-la na proporção do excedente de rendimento tributado comprovado (R\$ 28.391,11), ou seja, para R\$ 12.382,9.”* Com efeito, pelo Razão, da conta 203.810012.00.000.21201.0000.000000.0 - Rendimentos s/aplicações financeiras, foi levado ao resultado no encerramento do ano o valor de R\$ 154.839,45 (460.347,97 - 305.508,52), ou seja, o valor de R\$ 126.448,34, considerado no Despacho Decisório como rendimento oferecido à tributação, **mais o saldo inicial de R\$ 28.391,11.**

**Logo, a receita financeira de R\$ 154.839,45 deve ser considerada oferecida à tributação**, sendo de R\$ 39.175,20 ( $51.558,11 \times 154.839,45 / 203.782,71$ ) o IRRF proporcional a ser deduzido na apuração do saldo negativo.

Dessarte, deve ser confirmada a parcela adicional de IRRF no valor R\$ 5.017,21 ( $39.175,20 - 34.157,99$ ), consoante pedido subsidiariamente pela interessada.

50. Como visto, em recurso voluntário a recorrente limitou-se a reiterar a alegação apresentada em primeira instância, sem inovar ou apresentar novas provas. Assim, nego provimento ao recurso voluntário por insuficiência probatória.

#### **Resultados apurados em operações de swap**

51. Despacho decisório glosou IR-Fonte, código **5273**, no valor de R\$ 1.310.949,03, em

razão da não comprovação do oferecimento à tributação das receitas auferidas em operações de swap, no valor de R\$ 5.826.440,24. Pontuou que a recorrente, ao oferecer saldos contábeis de perdas ou ganhos líquidos à tributação, agiu em desacordo com a legislação, pois deduziu perdas apuradas em contrato de swap ainda não liquidados, as quais não poderiam ser reconhecidas em 2008. Veja-se:

A contribuinte esclarece ainda que, à época, procedia à **contabilização dos ganhos e perdas financeiras na mesma conta contábil** e, assim, ao preencher a DIPJ seguiu a mesma sistemática, posto que ao trazer a composição das linhas, **o valor da conta trazido já representa a perda financeira líquida** anteriormente demonstrada.

Em consulta aos sistemas informatizados da SRFB, consta na ficha 06A, da DIPJ/2009, ano-calendário 2008, que a interessada declarou na linha 22, "Outras Receitas Financeiras", a importância de R\$ 198.521,12.

Na Linha 19, "Ganhos Aufer. Mercado Renda Variável, exceto Day-Trade", ela **não informa os rendimentos relativos às operações de SWAP**, contrariando as normas estabelecidas na legislação tributária, inclusive as relativas às instruções de preenchimento do manual da DIPJ/2009. Da mesma forma, na linha 37, "Perdas incorridas no Mercado de Renda Variável, exceto Day-Trade", o campo destinado a registrar as perdas incorridas referentes às operações de SWAP também não foi preenchido.

**A argumentação de que ofereceu à tributação os rendimentos auferidos em operações de SWAP na mesma conta das perdas em operações financeiras, não pode ser aceita, pois a lei não autoriza o oferecimento de saldos contábeis de perdas ou ganhos líquidos à tributação** e sim exige o oferecimento de todos os rendimentos auferidos pelo seu valor total, para que a contribuinte possa utilizar o IR, retido sobre esses rendimentos, para abater o total de imposto devido na apuração anual da DIPJ.

[...]

Conforme complemento à resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 613/2012 apresentada pela contribuinte (documentos de fls. 447 a 467), verifica-se que todos os valores registrados na conta Juros Instrumentos Derivativos Financeiros se referem a operações de SWAP. E conforme documento 02 (fls. 460 a 467), verificou-se que a requerente efetuou lançamentos a débito nessa conta obtidos com base em perdas apuradas em contratos de SWAP ainda não liquidados em 2008. Consequentemente, esses lançamentos a débito reduziram o saldo líquido credor registrado na conta Juros Instrumentos Derivativos Financeiros.

[...]

Dessa forma, conforme análise da legislação acima transcrita, **os resultados positivos ou negativos dos contratos de SWAP** deverão ser considerados, para efeitos fiscais, **por ocasião da liquidação do contrato**. Portanto, **as perdas apuradas em contratos de SWAP ainda não liquidados não poderiam ser reconhecidas em 2008.**

Diante da **não comprovação do oferecimento à tributação das receitas auferidas em operações de SWAP no valor de R\$ 5.826.440,24**, é necessária a glosa do valor de RS 1.310.949,03, utilizado para compor o saldo negativo de IRPJ referente ao período de apuração 01/01/2008 a 31/12/2008.

52. A decisão recorrida, na mesma linha do despacho decisório manteve a glosa. Veja-se:

Ora, a legislação tributária é clara e congruente ao determinar que **os resultados positivos ou negativos incorridos nas operações de swap serão reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato, quando também deverá ser retido o imposto de renda na fonte**.

[...]

Naturalmente, eventuais disposições da **legislação contábil de modo contrário à legislação tributária, não autoriza o sujeito passivo a descumprir esta última**, devendo proceder aos ajustes necessários na contabilidade para cumprir as obrigações tributárias.

No presente caso, a interessada **reconheceu no ano de 2008 resultados negativos de operações de swap de contratos ainda não liquidados**. Dessa forma, contrariou disposições expressas da legislação tributária. Não se trata de mero descompasso entre eventuais retenções pelo regime de caixa e de reconhecimento de receita pelo regime de competência.

**Não fosse o reconhecimento extemporâneo da perda de mais de R\$ 9 milhões, a interessada teria um resultado positivo de mais de R\$ 3 milhões no ano de 2008**, conforme comprova o seguinte quadro trazido na própria manifestação de inconformidade:

[...]

Dessarte, **não restou comprovado o oferecimento à tributação das receitas provenientes das operações de swap**, requisito indispensável para a dedução do respectivo imposto retido na apuração do IRPJ.

53. Em recurso voluntário, a recorrente invoca a legislação sobre o tema (art. 74 e 76 da Lei nº 8.981/1995 e assenta não haver “previsão legal sobre a forma de contabilização dos resultados auferidos nas operações financeiras de swap e aplicações em renda fixa, mas somente a disposição no sentido de que somente são dedutíveis nos limites dos ganhos auferidos nas citadas operações”.

54. Aduz que “nos termos das normas contábeis, os resultados auferidos em operações de swap devem ser contabilizados pelo regime de competência, como realizado no ano-calendário de 2008, mediante a contabilização de todo o resultado financeiro obtido em derivativos (*swap*) na mesma conta contábil, conta 830003, pelo saldo líquido (ganhos menos perdas), sem a segregação entre posições liquidadas e não liquidadas. Na sequência faz o detalhamento da referida conta:

43. O saldo contábil da conta 830003 consiste no resultado da apuração de ganhos em operações liquidadas, perdas em operações liquidadas e perdas em operações



não liquidadas. A Recorrente reconheceu ganho líquido em sua contabilidade (R\$ 3.227.214,88), decorrente de operações liquidadas pelo registro contábil, nos termos do princípio contábil do regime de competência. Os valores lançados na conta 830003 assim se apresentaram:

Resumo Contabilização Resultados Financeiros (Rabobank)

| Período | Débito/Perda   | Crédito/Ganho       |
|---------|----------------|---------------------|
| set/08  | -              | -                   |
| out/08  | - 1.856.836,69 | 2.166.394,32        |
| nov/08  | - 7.786.203,39 | 1.090.832,92        |
| dez/08  | - 180.906,21   | 75.498,16           |
|         | -              | <u>6.491.220,89</u> |

[...]

44. **No registro desses valores, a Recorrente já o fez considerando o resultado líquido.** Ou seja, não havia desconformidade com a legislação tributária, uma vez que de **acordo com regras contábeis vigentes naquele momento.** Ainda que as regras contábeis não possam ser previstas em regulamentações administrativas, a Receita Federal do Brasil já se posicionou no sentido de que as operações de swap devem ser contabilizadas pelo regime de competência (= método de marcação do mercado). Se demonstrado que todo o resultado financeiro auferido pela Recorrente foi contabilizado e oferecido à tributação considerando o regime de competência, não pode ser mantido o entendimento de que tais receitas não teriam sido oferecidas à tributação, somente tendo como base a regra de que seria pelo regime de caixa. É o que se verifica da ementa a seguir colacionada: (CARF, Acórdão nº 1402-001.679, julgado em 07/05/2014).

55. Pois bem. De acordo com os arts. 74 e 75 da Lei nº 8.981/1995), os rendimentos auferidos em operações de swap devem compor a base de cálculo do imposto de renda na liquidação do contrato de swap. De igual forma, o imposto deve ser retido pela pessoa jurídica que efetuar o pagamento do rendimento, na data da liquidação do respectivo contrato<sup>5</sup>. Veja-se:

**LEI Nº 8.981, DE 20 DE JANEIRO DE 1995.**

Art. 74. Ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de dez por cento, os rendimentos auferidos em **operações de swap.**

§ 1º **A base de cálculo do imposto das operações de que trata este artigo será o resultado positivo auferido na liquidação do contrato de swap.**

§ 2º **O imposto será retido pela pessoa jurídica que efetuar o pagamento do rendimento, na data da liquidação do respectivo contrato.**

§ 3º Somente será admitido o reconhecimento de perdas em operações de swap registradas no termos da legislação vigente.

<sup>5</sup> No mesmo sentido, o art. 756 do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99) e os art. 32 da Instrução Normativa nº 25/2001, a qual foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1022/2010, mas manteve o teor.



Art. 75. Ressalvado o disposto no § 3º do art. 74, **fica o Poder Executivo autorizado a permitir a compensação dos resultados apurados nas operações de tratam os arts. 73 e 74, definindo as condições para a sua realização.**

56. No mesmo sentido, a Lei nº 11.051/2004 também determina que para fins da base de cálculo do imposto de renda, o resultado das operações realizadas em mercados de liquidação futura – operações de swap – devem ser reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato, cessão ou encerramento da posição.

**LEI Nº 11.051, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2004.**

Art. 32. Para efeito de **determinação da base de cálculo do imposto de renda** das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, **os resultados positivos ou negativos incorridos nas operações realizadas em mercados de liquidação futura**, inclusive os sujeitos a ajustes de posições, serão **reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato, cessão ou encerramento da posição.**

§ 1º O resultado positivo ou negativo de que trata este artigo será constituído pela soma algébrica dos ajustes, no caso das operações a futuro sujeitas a essa especificação, e pelo rendimento, ganho ou perda, apurado na operação, nos demais casos.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se:

I – no caso de operações realizadas no mercado de balcão, somente àquelas registradas nos termos da legislação vigente;

II – em relação à pessoa física, aos ganhos líquidos auferidos em mercados de liquidação futura sujeitos a ajustes de posições, ficando mantidas para os demais mercados as regras previstas na legislação vigente.

**Art. 33. A Secretaria da Receita Federal - SRF expedirá, no âmbito da sua competência, as normas necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei.**

57. Ana Cláudia Utumi<sup>6</sup>, ao analisar a matéria, pontua que evento tributável se considera consumado quando da liquidação do contrato de swap e “a base de cálculo do tributo será o resultado positivo auferido na liquidação do contrato de swap”.

O resultado positivo em operações de swap deve ser reconhecido não só quando da liquidação da operação propriamente dita, mas também no caso de cessão do contrato de swap<sup>10</sup>.

Dispõe a IN nº 25/2001, em seu artigo 32 e parágrafos, que a base de cálculo IRF incidente sobre os rendimentos auferidos em operações de swap “será o resultado positivo auferido na liquidação do contrato de swap, inclusive quando da cessão do mesmo contrato”, assim como que “o imposto será retido pela pessoa jurídica que efetuar o pagamento do rendimento, na data da liquidação ou cessão do respectivo contrato”.

<sup>6</sup> UTUMI, Ana Cláudia Akie. Hedge via operações de swap: tributação pelo imposto de renda. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 91, abr. 2003, p. 24.

Dos preceitos acima mencionados infere-se que **a incidência do IRF só se verificará, na hipótese, quando no momento da liquidação do contrato de swap for apurado ganho em favor de uma das partes contratantes, a ser pago pela outra.**

No mesmo sentido, Roberto Quiroga Mosquera afirma que, na espécie, **“o evento tributável considera-se consumado quando da liquidação do contrato de swap” e “a base de cálculo do tributo será o resultado positivo auferido na liquidação do contrato de swap”.**

Por liquidação, entende-se “a satisfação da prestação ou do que se deve, fundado na obrigação, em virtude do que essa se extingue. (...) Dessa forma, quando se liquida a obrigação ou a prestação que por ela se deve, evidencia-se que foi cumprida e extinta.”<sup>13</sup> O IR-Fonte eventualmente incidente sobre os resultados positivos das operações de swap será considerado como antecipação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) devido pela empresa, ao final do exercício fiscal<sup>14</sup>. Desta forma, havendo IRPJ devido ao final do exercício fiscal, este poderá ser compensado com o IR-Fonte eventualmente pago.

58. Paulo Eduardo Coelho da Rocha<sup>7</sup> acrescenta que mesmo na hipótese em que as partes subdividem o período de atualização das posições financeiras em intervalos regulares – mensal, bimestral etc. – o imposto deve ser retido no último pagamento, pois, nos termos do art. 74, § 1º, da Lei nº 8.981/95, que define a base de cálculo do imposto de renda, o resultado positivo de um contrato de swap só pode ser conhecido ao final do seu período de atualização.

À luz destas considerações, podemos analisar a incidência do imposto de renda na fonte incidente sobre os swaps, levando em consideração duas modalidades de execução contratual.

**A primeira modalidade** - mais comum no Brasil - é aquela pela qual as partes compensam os valores de suas posições financeiras e liquidam o diferencial porventura existente por meio de um pagamento único ao final do período de atualização.

Nesta modalidade, a determinação da base de cálculo do imposto na fonte não oferece maiores dificuldades, bastando para tanto aplicar o § 1º do art. 74. Assim, num swap com período de atualização de seis meses, o imposto incidirá sobre o rendimento pago ao final do sexto mês, por ocasião da liquidação do contrato. No interregno entre o início e o fim do período de atualização não há imposto a pagar, porquanto o “resultado positivo” ainda não se configurou.

**Na segunda modalidade** de execução, **as partes subdividem o período de atualização em intervalos regulares - mensais, bimestrais, etc. - e acertam pagar, ao final de cada intervalo, o diferencial que houver entre as posições financeiras.** Neste caso, coloca-se a questão de saber se o **imposto** deve ser retido por ocasião desses **pagamentos periódicos** ou se deve sê-lo **apenas no último pagamento.**

<sup>7</sup> ROCHA, Paulo Eduardo Coelho da. Swaps e o imposto de renda. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 91, abr. 2003, p. 83-84.

A segunda alternativa se nos afigura como única hipótese admissível, levando-se em consideração que o art. 74, § 1º, da Lei nº 8.981/95 define em termos precisos a base de cálculo em que o imposto de renda na fonte deve incidir. Pela letra do dispositivo, o imposto grava “o resultado positivo auferido na liquidação do contrato de swap”. Ora, o resultado positivo de um contrato de swap só pode ser conhecido ao final do seu período de atualização; antes desse momento, conhecem-se apenas resultados parciais, que podem beneficiar ora uma ora outra das contrapartes, sendo que o resultado positivo parcial para uma delas poderá tornar-se negativo no momento seguinte.

Na realidade, parece que o Legislador não levou em conta a possibilidade de executar um swap por meio de ajustes periódicos. Esta impressão se reforça pela leitura do § 2º do multicitado art. 74, que determina seja retido o imposto pela pessoa jurídica que efetuar “o pagamento” do rendimento, na data de liquidação, como se só pudesse haver uma movimentação financeira em todo o contrato.

De qualquer modo, o fator relevante é que mesmo nas operações com ajustes periódicos o “resultado positivo” só pode ser aferido ao final do período de atualização, e por isso entendemos que só neste momento poder-se-ia tributá-lo. De outro modo, a tributação dos ajustes parciais poderia levar a um bis in idem, na medida em que ambas as contrapartes obtivessem resultados parciais positivos ao longo do swap.

59. Na mesma linha, já decidiu este Carf. Veja-se:

**PERDAS EM OPERAÇÕES DE SWAP. RECONHECIMENTO. LIQUIDAÇÃO DO CONTRATO**

Nos termos do art. 32, da Lei nº 11.051/2004, os resultados positivos ou negativos incorridos em operações de swap com fins específicos de hedge devem ser **reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato**. (Acórdão nº 1402-002.724, de 15/08/2017)

60. Verifica-se, pois, conforme pontuou a decisão recorrida, que ao reconhecer no ano-calendário 2008 resultados negativos de operações de swap de contratos ainda não liquidados, a recorrente, em desacordo com a legislação, contabilizou uma perda de mais de R\$ 9 milhões, quando o correto seria um resultado positivo de mais de R\$ 3 milhões no ano de 2008, conforme comprova quadro trazido na manifestação de inconformidade e no recurso voluntário:

**Resultado financeiro em R\$ mil**

| <b>Realizados</b> |              | <b>Não realizados</b> |              | <b>NET</b>   |
|-------------------|--------------|-----------------------|--------------|--------------|
| <i>Perda</i>      | <i>Ganho</i> | <i>Perda</i>          | <i>Ganho</i> | <i>Perda</i> |
| (3.366)           | 6.593        | (9.719)               | -            | (6.492)      |

61. Em relação à jurisprudência citada pela recorrente no recurso voluntário (Acórdão Carf nº 1402-001.679, de 07/05/2014), não lhe assiste razão, pois o referido recurso trata de IR-Fonte incidente sobre receitas oriundas de contratos de mútuo, e não decorrentes de operação de swap, caso destes autos.

62. A recorrente alega ainda, com base no quadro acima, que “se adicionados os R\$ 9.719 mil, [...] considerando apenas as **operações liquidadas (realizados)**, houve comprovação do valor da perda liquidada de R\$ 3.366 mil. Ou seja, considerando a diferença entre operações realizadas e não realizadas, ainda assim, há um saldo de prejuízo fiscal de R\$ 3.227 mil.”

63. De fato, de acordo com os documentos juntados aos autos (docs. 4 e 5, e-fls. 89 – 143; planilhas, notas de operações liquidadas e não liquidadas, extratos bancários, Lalur original e retificado, DIPJ retificadora) verifica-se que a recorrente teve ganhos em operações liquidadas em 2008 e a respectiva retenção na fonte. Verifica-se ainda, em uma análise preliminar, de acordo com a documentação juntada, que mesmo no caso de adição ao lucro real das parcelas não liquidadas ainda assim permaneceria o prejuízo fiscal, o que permitiria o aproveitamento do IR-fonte referente aos contratos liquidados em 2008.

64. Ao enfrentar tal ponto, a decisão recorrida pontuou que a recorrente deveria ter efetuado os ajustes antes do procedimento fiscal e analisou a possibilidade de repercussão em exercícios posteriores. Veja-se:

Ademais, as **retificações** do Lalur e da DIPJ/2009, a fim de confirmar o crédito declarado em PER/DCOMP, **deveriam ter sido feitas espontaneamente antes de iniciado o procedimento fiscal**, considerando todas as repercussões nos exercícios posteriores. Provavelmente, a interessada assim não procedeu em razão da interpretação que dá à legislação de regência, conforme demonstrou na manifestação de inconformidade.

Ainda que a adição da perda não liquidada no valor de R\$ 9.718.435,79 não altere o resultado do ano-calendário de 2008 de prejuízo fiscal para lucro real, é fato que a falta dessa adição proporciona à interessada a possibilidade de reduzir indevidamente o imposto em exercícios posteriores.

65. Entendo de forma diversa. No caso de repetição de indébito impera a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, nos termos do art. 170, do CTN, como dito acima. Assim, eventual equívoco do contribuinte, caso provado, não pode figurar como óbice

66. É verdade que a adição da perda não liquidada no valor de R\$ 9.718.435,79, mesmo que não altere o resultado do ano-calendário de 2008 de prejuízo fiscal para lucro real **pode** influenciar na redução de imposto indevidamente em exercícios posteriores. Poder não significa que influenciará. Daí a necessidade de autoridade fiscal reanalisar o direito creditório considerando somente as parcelas liquidadas e o respectivo IR-Fonte.

67. Tal hipótese, a meu ver, é a que melhor se amolda aos fatos. Em se verificando que a recorrente tem direito, ou não, à parcela do IR-Fonte referente aos contratos liquidados em 2008, mediante análise dos documentos citados acima - sem prejuízo da possibilidade e intimar a apresentar novos documentos – emite-se um despacho decisório complementar; o que permitirá ao contribuinte questionar a matéria caso discorde. Dessa forma, garante-se o contraditório e a análise das provas ofertadas pelo contribuinte. Por tais motivos entendo não haver necessidade de diligência.

68. Por fim, a recorrente aponta que no detalhamento do despacho decisório

considerou-se em duplicidade os débitos constantes das PER/DCOMPs nºs 34256.79740.100811.1.3.02-8900 e 00191.92574.230414.1.7.02-7009. Salaria que a DCOMP nº 00191.92574.230414.1.7.02-7009 deveria ser a retificadora da DCOMP nº 34256.79740.100811.1.3.02-8900, entretanto, errou ao identificar o número da PER/DCOMP que se pretendia retificar. Em razão de tal matéria não constar do pedido do recurso voluntário e já ter sido deferido pela decisão recorrida, deixo de analisar a matéria.

69. A meu ver, os elementos probatorios anexados aos autos, se por um lado não são suficientes para homologação do direito creditório em análise, por outro têm força probante suficiente para demandar uma nova análise pela Receita Federal, ocasião em que poderá haver um aprofundamento probatório, bem como apresentação de novas provas.

### Conclusão

70. Ante o exposto, afasto a preliminar de decadência, e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário para retorno do processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pelo contribuinte, nos termos elencados neste voto, levando em consideração os documentos juntados aos autos em relação ao IR-Fonte, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator