



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13811.001343/2003-40
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.686 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 17 de janeiro de 2020
Recorrente MANGELS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2001

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

DEDUÇÃO DE RETENÇÕES NA FONTE VINCULADAS A RECEITAS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO. COMPENSAÇÃO COM EXCEDENTES DE RECEITAS DE OUTRA NATUREZA. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência não aprecia pretensão de dedução de retenções na fonte em face do reconhecimento expresso de que as receitas correspondentes deixaram de ser oferecidas à tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Lívia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por MANGELS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA ("Contribuinte", e-fls. 729/789) em face da decisão proferida no Acórdão nº

1402-001.752 (e-fls. 710/716), na sessão de 30 de julho de 2014, no qual o Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

COMPENSAÇÃO. IRRF. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

Não cabe aproveitamento de retenção na fonte em relação a valores não oferecidos à tributação. Assim, não se acolhe a pretensão da recorrente, que em operações de swap ofereceu à tributação valores a menos, objetivando compensar com valores que diz ter oferecido a maior nas demais operações financeiras.

Recurso negado.

O litígio decorreu do reconhecimento parcial de direito creditório correspondente a saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2001, no valor de R\$ 751.416,07 e destinado a compensações declaradas em 13/05/2003 (e-fls. 3/21). A autoridade fiscal constatou que não foi oferecida à tributação parte dos rendimentos referentes às retenções deduzidas na apuração anual, bem como que parcela do saldo negativo já havia sido destinada a compensações sem processo, conforme indicado no despacho decisório cientificado à Contribuinte em 13/05/2008 (e-fls. 537/544). A autoridade julgadora de 1ª instância considerou procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo retenções relativas aos rendimentos que a Contribuinte provou ter incluído no lucro real anual (e-fls. 654/659). O Colegiado *a quo*, por sua vez, não admitiu que a falta de oferecimento à tributação de rendimentos que motivaram as retenções não admitidas fosse compensada com tributação a maior de outros rendimentos no período (e-fls. 710/716).

Cientificada em 22/10/2015 (e-fls. 727), a Contribuinte interpôs recurso especial em 03/11/2015 (e-fls. 729/789) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 792/796, do qual se extrai:

Foi apresentado como paradigma a essa decisão o Acórdão nº 105-16.286, de 28 de fevereiro de 2007, que traz em sua ementa:

Acórdão nº 105-16.286

IRPJ - PREJUÍZO FISCAL - IRRF - RESTITUIÇÃO DE SALDO NEGATIVO - ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DA DIPJ - PREVALÊNCIA DA VERDADE MATERIAL - Não procede o não reconhecimento de direito creditório relativo a IRRF que compõe saldo negativo de IRPJ, quando comprovado que a receita correspondente foi oferecida à tributação, ainda que em campo inadequado da declaração.

Os pontos divergentes do voto condutor do paradigma foram apontados pela recorrente:

(...)

Pelo princípio da verdade material, a autoridade administrativa deve atentar para a realidade dos fatos. Se a contribuinte logrou provar que a receita, ainda que em parte, foi computada na apuração do lucro real, não é possível negar o direito ao aproveitamento do correspondentes imposto retido na fonte na composição do saldo negativo.

(...)

As considerações acima também justificam o provimento do apelo voluntário quanto à parcela remanescente, porquanto incontroverso o reconhecimento da receita respectiva, parecendo-me insuficiente, para a negativa do direito creditório (...)

A contribuinte, nos presentes autos, argumenta no recurso especial:

[...]

Assim, embora os fatos específicos em debate nos julgados em confronto sejam diversos, a questão de direito posta pela recorrente e julgada em ambas as decisões é semelhante: - ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DA DIPJ - PREVALÊNCIA DA VERDADE MATERIAL.

Tendo-se obtido resultados díspares ao julgar o tema, restou configurada a divergência de interpretação jurisprudencial arguida no recurso.

Ante o exposto, DOU SEGUIMENTO À MATÉRIA.

Em seu recurso especial, a Contribuinte discorre genericamente sobre a formação de direito creditório decorrente de saldo negativo, afirma a possibilidade de liquidação de estimativas mediante compensação, e menciona que *efetivar as glosas para aumentar o lucro ou reduzir o montante do saldo negativo, sem adentrar nos demais aspectos da apuração que repercutirão no total de fato devido, fere as lições mais comezinhas de Direito Tributário, princípios constitucionais e, ainda, propicia o aumento do contingente de processos administrativos*. Reporta-se ao Parecer CAT/PGFN nº 1658/2011 para defender ser totalmente indevida a apuração do IRPJ considerando antecipações de maneira isolada e destaca o art. 221 do RIR/99 que, evidenciando ser o fato gerador do IRPJ complexo e contínuo, impõe a análise de todos os aspectos na formação do saldo negativo. Neste contexto, defende que:

20. Contudo, ainda que a primeira vista a ementa transmita a ideia de que não teria sido comprovada a tributação de receitas financeiras oriundos de outras aplicações diversas do *swap*; fato é que a própria Administração reconheceu o montante de R\$ 2.397.949,06 como receitas decorrentes dessas aplicações, sem exigir desta Recorrente qualquer retenção na fonte. Ora, se nada exigiu, é porque a Administração sabia que houve a tributação dessas receitas.

21. O que a Recorrente pleiteia é que, do mesmo modo que a RFB apura e lance (sic) eventuais diferenças recolhidos a menor a título de IRRF, que faça o mesmo quando a empresa contribuinte tiver oferecido à tributação valores superiores àqueles que deveriam ter sido tributados. Vide que o quadro constante do parágrafo 20 do Despacho Decisório da EQPIR/PJ atesta o que ora se alega, que houve erro por parte da Recorrente, já que preencheu a linha 24 da Ficha 06A de sua DIPJ 2002 com o valor de R\$ 2.480.729,48, mas indicou o valor de R\$ 2.397.949,06 na ficha 43 da mesma declaração, como rendimentos brutos com aplicações financeiras.

22. O valor reconhecido a título de IRRF teve como base o montante de R\$ 2.480.729,48. Ou seja, é indiscutível que houve recolhimento a maior e que esse *quantum* pode e deve ser considerado na apuração do saldo negativo do IRPJ de um mesmo período.

23. Este foi inclusive o posicionamento adotado pela 5ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, que considerou, em caso semelhante, direito creditório a título de IRRF na apuração do saldo negativo, quando a receita correspondente de fato tiver sido oferecida à tributação. Vejamos a ementa do acórdão paradigma (Acórdão nº. 105-16.286 – Sessão de 28.02.07):

[...]

24. Ora, Ilustríssimos Conselheiros, é exatamente este o caso sub judice: a Recorrente pleiteia apenas o reconhecimento do valor de R\$ 82.780,42 pago a maior (como reconhecido pela própria RFB no item 20 do despacho decisório) na formação do saldo negativo do IRPJ, já que a divergência gerada decorreu de erro de preenchimento da DIPJ 2002.

[...]

26. Sustentadas essas razões, resta patente ser de rigor o provimento do presente Recurso Especial, para que seja reconhecido como parcela de crédito o montante de R\$ 82.780,42. Ressalte-se novamente que não se discute a comprovação de valor recolhido a maior por parte desta Recorrente, pois foi inclusive afirmado pelo Fisco que a Recorrente ofereceu à tributação rendimentos com aplicações financeiras diversas do *swap* no montante de R\$ 2.480.729,48, conforme denota-se do item 230 do despacho decisório de fls.

Pede, assim, que o recurso especial seja admitido e integralmente provido *para cancelar o valor remanescente ora exigido e não afastado pela C. 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF*.

Cientificada em 02/12/2016 (e-fls. 797), a PGFN apresentou contrarrazões em 14/12/2016 (e-fls. 804) na qual afirma a *impossibilidade de reexame da prova pela CSRF*, e a *impossibilidade de deferir o pleito do contribuinte* em razão do ônus da prova imputado ao sujeito passivo, conforme art. 76 da Lei nº 8.981/95, art. 51 da Lei nº 9.430/96 e arts. 770 e 773 do RIR/99, consignando que:

Conforme se verifica da legislação acima citada, o imposto de renda retido na fonte - IRRF, é considerado como antecipação do devido, não se caracterizando como um pagamento indevido ou a maior de tributo, nos termos do art.165 do CTN (Lei 5.172/66). Ocorrendo, portanto, um valor de retenção superior ao valor efetivamente devido pelo contribuinte, calculado ao final do período de apuração, entende-se que apenas se antecipou mais do que o valor devido no final de apuração.

Relativamente ao valor excedente do IRRF, o mesmo não constitui crédito passível de restituição, uma vez que deve ser deduzido do imposto apurado no encerramento do período de apuração, nos termos da legislação de regência.

Configurando a retenção na fonte uma antecipação do *quantum* devido, como definiu o legislador ordinário, não possui, conforme mencionado, a característica de crédito tributário líquido e certo contra a Fazenda Pública, passível de compensação, como exige o art. 170, *caput*, do CTN.

Cabe ressaltar, quanto a esse ponto, que, ao passo que a Receita alega que os valores dos rendimentos relativos às operações de *swap* não teriam sido oferecidos à tributação, a recorrente assevera a ocorrência de mero erro de preenchimento da DIPJ.

Ocorre que, para que fosse reconhecido o suposto erro de preenchimento, sem prejuízos à comprovação da tributação, **a contribuinte, a quem cabe o ônus da prova**, deveria ter apresentado, além da composição da linha da DIPJ em que foi informada a receita, em linhas gerais: memórias de cálculo da apropriação das receitas, individualizadas por aplicação/rendimento e/ou por banco, das quais constem a data da aplicação, resgate e as regras da aplicação (bases de cálculo, juros, correção, tipo de IRRF), ou documentos equivalentes emitidos pelos bancos ou pessoas jurídicas retentoras; comprovação da escrituração, com totalizações, por período de apuração; comprovação da inclusão das receitas na apuração do lucro líquido e na DIPJ; e demais documentos que deem suporte à contabilização.

Como não restou comprovado, em face da ausência de individualização e amparo documental, que os valores relativos às operações de *swap* estavam, de fato, contidos na linha genérica relativa a “Variações monetária sobre aplicações”, não há como acatar a alegação da contribuinte.

Percebe-se, com isso, que o impedimento ao pleito da Recorrente não é *jurídico*, mas *fático-probatório*. Ressalte-se que de seu ônus probatório a Contribuinte não se desincumbiu na impugnação, tampouco o fez em sede de Recurso Especial.

Ao final, pede que seja negado provimento ao recurso especial interposto pela Contribuinte.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte não merece ser conhecido por não demonstrar dissídio jurisprudencial que atraia a competência de julgamento deste Colegiado.

Consoante assevera a própria Contribuinte, ao finalizar a exposição de fatos na introdução de seu recurso, seu objetivo é alcançar o reconhecimento de ajuste pretendido desde o recurso voluntário, por ter *comprovado que houve recolhimento a maior de imposto sobre o rendimento bruto de aplicações financeiras não geradas por operações de swap*. No acórdão recorrido, sua pretensão foi rejeitada no seguintes termos:

Apesar de reconhecer que nas operações com swap não se identificou o oferecimento à tributação do valor de R\$ 109.678,65, a recorrente pretende que seja subtraído deste montante o valor de R\$ 82.780,42 sustentando que na linha 24 da ficha 06A informou rendimentos brutos no valor de R\$ 2.480.729,48. Confrontando os valores declarados na DIPJ com os valores confirmados em DIRF a autoridade fiscal encontrou R\$ 2.397.949,06 com retenção na fonte de R\$ 479.588,31. Assim, pretende a recorrente que o valor a maior indicado na ficha 06A da DIPJ ($2.480.729,48 - 2.397.949,06 = \text{R\$ } 82.780,42$) seja subtraído dos R\$ 109.679,65, restando uma omissão de 26.988,83, o que importaria em não reconhecer apenas o IRRF sobre R\$ 26.988,83 que corresponde a R\$ 5.410,20 de IRRF, passando o saldo negativo para R\$ 746.005,85.

Não há dúvidas que o total da receita contabilizada foi de R\$ 3.730.099,65, sendo R\$ 2.480.729,48 na conta 00562103.00001 "juros s/ aplicações financeiras" e R\$ 1.249.370,17 na conta nº 0056.2103.00001 "Variações monetária sobre aplicações". Analisando as DIRFs, na quinta coluna da planilha constante do item 19 do despacho decisório a autoridade fiscal encontrou o valor de R\$ 3.757.087,88 que gerou retenção na fonte de R\$ 751.416,07. A questão a ser analisada é se pode ser feita a compensação entre a operação de swap tributada a menor com as demais operações onde a recorrente diz que foram tributadas a maior.

A retenção na fonte do valor de R\$ 751.416,07, no ano-calendário de 2001 é fato incontroverso e neste valor estão os R\$ 271.536,93 referente à operação com swap. A questão que se coloca é se é possível fazer encontro de contas compensando valor não oferecido à tributação com valor supostamente oferecido a maior. Tenho que não, em especial quando se chega aos valores da receita a partir de resultados extraídos em DIRF. Nestas situações basta uma única fonte pagadora cometer equívoco no informe da DIRF e resulta desfeita a lógica da pretensão contida no recurso.

ISSO POSTO, voto por negar provimento ao recurso.

Ocorre que no paradigma nº 105-16.286 não há qualquer menção a compensação semelhante à defendida pela Contribuinte. Referido julgado, como bem aponta a recorrente, *considerou, em caso semelhante, direito creditório a título de IRRF na apuração do saldo negativo, quando receita correspondente de fato tiver sido oferecida à tributação*, mas nada ali foi dito acerca da possibilidade de se admitir a dedução de retenções na fonte sobre receitas não oferecidas à tributação em razão do oferecimento a maior de outras receitas no mesmo período de apuração. De fato, está relatado no paradigma que parte do saldo negativo de IRPJ deixou de ser reconhecido ao sujeito passivo porque não confirmado o oferecimento à tributação das correspondentes receitas. Porém, as justificativas ali apresentadas pelo sujeito passivo estão assim relatadas:

Argumenta, em síntese, que o valor do crédito remanescente não reconhecido pela autoridade fiscal, na ordem de R\$ 179.575,78, diz respeito a imposto de renda retido na fonte originado em receitas de operações financeiras de SWAP com proteção de Hedge auferidas pela empresa incorporada Hershey do Brasil Ltda., inscrita no CNPJ n. 04.012.812/2001-08, no valor global de R\$ 897.878,94, a qual, equivocadamente, fez constar em sua DIPJ-retificadora o valor líquido de R\$ 718.303,16, assim entendido o montante da receita menos o imposto retido, e, além disso, na linha destinada às variações cambiais ativas, ao invés de apor na linha de ganhos de renda variável. Já a empresa incorporadora — Hershey do Brasil Ltda., inscrita no CNPJ n. 04.429.377/0001-11, sucessora em direitos e obrigações, houve por corrigir o erro declarando em sua DIPJ, também retificadora, a receita correspondente à diferença só que, também por equívoco, indicou na linha de outras receitas financeiras.

Aduz que na contabilidade foram efetuados os registros contábeis de acerto, conforme declarado nas DIPJ's, consoante cópias do livro 'Diário' juntadas, em que há registros de receitas de R\$ 718.303,16 na empresa incorporada e R\$ 179.575,78 na incorporadora. Assevera que *'que da forma como foi feito (reconhecimento de parte restante da receita na incorporadora) houve até mesmo prejuízo para a Manifestante, que reduziu seu prejuízo em decorrência do reconhecimento do valor do imposto retido como receita em sua declaração. Ou seja, se o valor de R\$ 179.575,78 tivesse sido reconhecido pela incorporada, seria melhor para a Manifestante na medida em que tal receita não reduzida seu prejuízo compensável e sim da Incorporada que acabou se perdendo sem utilização na incorporação. A Incorporadora acabou reconhecendo tal receita em sua própria declaração em benefício do fisco'*.

Naquele caso, portanto, alegou-se que as receitas de variações cambiais ativas foram equivocadamente informadas em DIPJ, inicialmente com a exclusão das retenções sofridas e, depois, pela incorporadora, com o cômputo desta diferença em linha destinada a “outras receitas financeiras”. A autoridade julgadora de 1ª instância não acolheu os argumentos do sujeito passivo e, em recurso voluntário, a questão foi trazida sob os contornos assim resumidos no relatório do paradigma:

Recurso voluntário às folhas 270 a 278, alegando, em síntese, o seguinte:

- i) que seria, ao menos, líquido e certo o crédito objeto da controvérsia na proporção da receita declarada pela incorporada, no montante R\$ 718.303,16, com o que subsistiria verdadeira controvérsia apenas no que se refere aos R\$ 179.575,78 declarados pela incorporadora;
- ii) que o deferimento integral do pleito inicial, inclusive quanto ao montante de R\$ 179.575,78 declarados pela incorporadora, correspondente exatamente ao valor do imposto que incidiu sobre o total de R\$ 897.878,94 constantes do comprovante de retenção emitido pelo Banco Citibank S/A seria de rigor, por imposição do princípio da verdade material, que seria contrário à tributação não baseada na efetiva ocorrência do fato gerador do imposto, mas em erro formal que se alega devidamente comprovado no processo.

A 5ª Câmara do 1º Conselho, por sua vez, apreciando tais fatos, observou que o reconhecimento pela autoridade julgadora de 1ª instância de que foram oferecidas à tributação as receitas financeiras de R\$ 718.303,16 imporia admitir a retenção correspondente na formação do saldo negativo. Assim concluiu o Conselheiro Relator do paradigma, neste primeiro ponto:

Pelo princípio da verdade material, a autoridade administrativa deve atentar para a realidade dos fatos. Se a contribuinte logrou provar que a receita, ainda que em parte, foi computada na apuração do lucro real, não é possível negar o direito ao aproveitamento do correspondente imposto retido na fonte na composição do saldo negativo.

Quanto à parcela remanescente, que não teria sido originalmente oferecida à tributação pela incorporada, mas fora incluída na base tributável em retificação posteriormente promovida pela incorporadora, reconheceu-se o direito ao sujeito passivo nos seguintes termos:

As considerações acima também justificam o provimento do apelo voluntário quanto à parcela remanescente, porquanto incontroverso o reconhecimento da receita respectiva, parecendo-me insuficiente, para a negativa do direito creditório, o simples fato de essa receita ter sido reconhecida na incorporadora e não na incorporada, quando provado que tal equívoco não trouxe qualquer benefício à incorporadora e não reverteria o prejuízo fiscal apurado pela incorporada.

Não se vê no paradigma, em momento algum, alegação ou apreciação acerca da possibilidade de dedução de retenções na fonte promovidas em face de receitas que, reconhecidamente, deixaram de ser oferecidas à tributação, mas poderiam ser compensadas em razão do oferecimento a maior de outras receitas à tributação. O caso apreciado no acórdão nº 105-16.286 versa sobre receitas determinadas, no valor de R\$ 897.878,94, originalmente contabilizadas pelo valor líquido das retenções na fonte (R\$ 897.878,94 – R\$ 179.575,78 = R\$ 718.303,16), com posterior adição desta diferença (R\$ 179.575,78) ao lucro da incorporadora.

Inadmissível, assim, que em contextos fáticos tão dessemelhantes se discuta, aqui, a prevalência da verdade material em face de erro de fato no preenchimento da DIPJ. Nestes autos, a Contribuinte não nega que deixou de oferecer à tributação parte das receitas auferidas em operações de *swap*, mas defende que esta falta não impede a dedução das retenções correspondentes porque outras receitas que ensejaram retenções no mesmo período de apuração estão reconhecidas contabilmente em valor superior ao informado pelas fontes pagadoras. Já no paradigma, o sujeito passivo arguiu que a parcela das receitas não oferecida à tributação foi computada no lucro de sua incorporadora, sendo que nenhuma repercussão haveria se promovesse este oferecimento na apuração da incorporada, dado ter ela apurado prejuízo não mais passível de compensação em razão de sua extinção por incorporação. Logo, as distintas soluções adotadas nos acórdãos comparados decorrem, essencialmente, das distintas variáveis fáticas analisadas, o que inviabiliza a caracterização do dissídio jurisprudencial.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevralgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão

paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Em verdade, a Contribuinte não se conforma com interpretação firmada no acórdão recorrido e pretende que outro Colegiado aprecie seus argumentos. Não sendo este o escopo do recurso especial, deve ser reformado o seu seguimento.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora