



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

Processo nº 13819.001077/00-06
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-001.003 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2013
Matéria COMPENSAÇÃO - IRPJ
Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

COMPENSAÇÃO - ART. 150, § 4º, DO CTN - ART. 74, § 5º, DA LEI 9.430/96 - DECADÊNCIA

Não se divisa a concreção da decadência para a atividade fazendária de se questionar o reconhecimento tributário das receitas financeiras que deram causa incidência do IRRF, cujo valor representa o saldo negativo de IRPJ apurado pela recorrente. Nesse sentido, o art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96 não esbarra no art. 150, § 4º, do CTN.

COMPROVAÇÃO DO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS SUJEITAS A IRRF - *ONUS PROBANDI*

O relatório de diligência afirma que não resultou confirmado o oferecimento à tributação das receitas financeiras em jogo. Diante de relatórios de diligência em sentido contrário em outro processo administrativo (relativo a outro crédito de ano posterior), caberia à recorrente carrear aos autos elementos probatórios contrastantes ao relatório da diligência: a) ao menos de verossimilhança de que as receitas que deram causa ao IRRF foram oferecidas à tributação - nos períodos em jogo, ou em períodos anteriores (em face do regime de competência, contra a retenção de IRF que se dá por regime de caixa); ou b) da falha da análise feita na diligência, ao menos com robustos indícios nesse sentido. Sendo a pretensão em jogo da recorrente, o *onus probandi* é dela. Certeza e liquidez do crédito improvas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Processo nº 13819.001077/00-06
Acórdão n.º **1103-001.003**

S1-C1T3
Fl. 618

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Cristiane Silva Costa e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

RELATÓRIO

Cuida-se de pedido de restituição de IRPJ dos 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 1999, para compensação com débitos administrados pela Receita Federal do Brasil, no montante originário de R\$ 35.670.883,92. A compensação fora formulada em diversas datas.

Houve o despacho de não reconhecimento do indébito tributário, e consequentemente, de indeferimento do pedido de restituição (fl. 1) e de não-homologação das compensações formalizadas no pedido de compensação, protocolizado em 19/5/00 (fl. 81) e retificado em 23/8/04 (petição de fls. 128 a 130), e na Declaração de Compensação, protocolada em 30/10/02 (fls. 185 e 186), e na Dcomp, transmitida em 8/12/04 (fls. 173 a 176).

Em 15/5/00, a recorrente protocolizou o pedido de restituição, no valor de R\$ 35.670.883,92, para reconhecimento do indébito tributário decorrente do saldo negativo do IRPJ apurado no 2º, 3º e 4º trimestres de 1999 (fl. 1), cumulado, posteriormente, com pedidos de compensação e declarações de compensação.

Entre 15 e 19/5/00, teriam sido protocolizados os pedidos de compensação de fls. 2 e 81, este último retificado em 23/8/04, conforme petição de fls. 128 a 130; e, posteriormente, em 30/10/02 e 8/12/04, teriam sido apresentadas as declarações de compensação, de fls. 185 e 186 e 173 a 176. Os débitos compensados em valores originais totalizavam R\$ 27.030.406,70.

No Despacho Decisório nº 16, de 2007, de fls. 177 a 183, datado de 11/5/2007, a DRF de São Bernardo do Campo/SP indeferiu o pedido de restituição e não-homologou o pedido retificado em 23/8/04 (fls. 81 e 128 a 130) e as declarações de compensação de fls. 173 a 176 e 185 e 186, apresentadas em 8/12/04 e 30/10/02, no valor total de débitos de R\$ 9.178.173,49 (valores originais), pela ausência de comprovação do direito creditório, mas reconheceu a homologação tácita do pedido de compensação protocolado em 15/5/00 (fl. 2), no valor de R\$ 17.852.233,21 (valores originais), pelo decurso de prazo de mais de cinco anos da data de seu protocolo, sem que tivesse havido a homologação expressa do pedido.

Cientificada do indeferimento do pedido de restituição e da não-homologação dos pedidos e das declarações de compensação de fls. 81 e 128 a 130, 173 a 176 e 185 e 186, em 22/05/07 (cf. Aviso de Recebimento – AR de fl. 206), a recorrente desafiou manifestação de inconformidade, em 20/06/07, oferecendo, em sua defesa, as seguintes razões de fato e de direito.

Reconhece a recorrente que o indébito tributário invocado refere-se exclusivamente ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, incidente sobre aplicações financeiras no 2º, 3º e 4º trimestres de 1999, tendo em conta a apuração dos prejuízos fiscais nos três períodos de apuração. Aduz que a diligência fiscal teria verificado a efetiva retenção do valor de IRRF declarado na DIPJ/00.

Em seguida, teria sido solicitada nova diligência para a verificação da regular escrituração das receitas financeiras que teriam originado as retenções de imposto em questão, na qual a recorrente teria prestado as informações de que dispunha no momento, em face da complexidade da conciliação dos diversos valores envolvidos, dado o porte da empresa, tendo-se colocado à disposição para informações complementares. Todavia, a fiscalização teria proposto o indeferimento do direito creditório, por não ter se convencido dos fatos alegados pela empresa.

Segundo a recorrente, como os prejuízos fiscais por ela incorridos nos 2º, 3º e 4º trimestres de 1999 teriam sido tacitamente homologados, tornando-se definitivos e imutáveis, bastaria a prova de que as retenções foram efetivamente realizadas, para se reconhecer o saldo negativo do IRPJ daquele ano. Sob tal perspectiva, a decisão da DRF violaria as normas decadenciais.

Advogando a aplicação das regras de contagem do prazo decadencial previstas no art. 150, § 4º, do CTN, sentencia que o prazo, para o fisco verificar os procedimentos adotados pela contribuinte, nos 2º, 3º e 4º trimestres de 1999, e exigir as diferenças cabíveis, teria se iniciado em 30/6/1999, 30/9/1999 e 31/12/1999 e encerrado em 30/06/2004, 30/09/2004 e 31/12/2004. Em suas palavras:

“Com o vencimento desse limite temporal, homologa-se não somente o eventual recolhimento efetuado pelo contribuinte, mas sim toda a atividade de reconhecimento, registro, escrituração e apuração do montante eventualmente tributável efetuado. (...)”

A homologação tácita produz efeitos jurídicos, dentre os quais, de tornar definitivo e imutável o lançamento tal como realizado, não podendo ser objeto de revisão que tenha por finalidade alterá-lo, mesmo que para exigir tributos em períodos que ainda não foram atingidos pela decadência”.

Contesta a aplicação de prazo decadencial só quando houvesse exigência fiscal, e não quando houvesse prejuízo fiscal.

Conclui daí que os prejuízos apurados nos 2º, 3º e 4º trimestres de 1999 e todos os demais dados constantes da DIPJ/2000, inclusive as informações de que não havia imposto a pagar e de que houve pagamentos de IRRF, teriam se tornado certos com a consumação da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Sob este ponto de vista, a DRF não poderia deixar de reconhecer o direito a restituição/compensação do indébito tributário declarado na DIPJ, ou afirmar a existência de imposto a pagar, como motivo suficiente para indeferir tais pedidos. Registra que sequer haveria uma manifestação expressa da DRF, contestando o cálculo do IRPJ apurado, o que tornaria ainda mais frágil a fundamentação da decisão recorrida.

Como havia dúvidas quanto ao oferecimento das receitas financeiras à tributação, a DRF teria indeferido o pedido de reconhecimento do indébito tributário. Questiona a recorrente a restrição do direito do contribuinte na consideração hipotética de não existir o saldo negativo de IRPJ, sendo necessária a demonstração, em tempo hábil, da existência de imposto a pagar, o que não se daria, em face da conecção da decadência. Defende que não tendo sido efetuado o competente lançamento de ofício, para alterar a

apuração do prejuízo fiscal e impor a exigência do imposto a recolher, não haveria motivação para o indeferimento do direito creditório.

Prossegue questionando a validade da decisão da DRF, na medida em que sua fundamentação fática não estaria alicerçada em provas de que a recorrente não teria oferecido os rendimentos das aplicações financeiras à tributação. Em suas palavras:

“No caso concreto, é evidente que para indeferir o pleito de restituição/compensação a Administração teria que demonstrar que o cálculo do resultado tributável tal como apurado pela Recorrente não estaria correto. Não fazer isso e afirmar somente que o resultado tributado eventualmente (já que não se sabe ao certo) não estaria correto, representa restrição indevida de direito que a Recorrente entende ter a faculdade de usufruir”.

Afirma, por fim, que a totalidade dos rendimentos de aplicação financeira teria sido regularmente escriturada, não havendo motivo para que a Administração não ratificasse o resultado tributável apurado, tal como declarado e homologado.

Em 4/7/07, foi formalizada a Representação nº 140, para a transferência dos débitos compensados da matriz, para o processo nº 10923.000134/2007-57, objeto da declaração de homologação tácita. A DRF providenciou ainda o cálculo das compensações declaradas e concluiu pela suficiência do crédito invocado para a extinção dos débitos compensados (fls. 275 e 272 a 274).

O acórdão da DRJ de Campinas, resulta ementado nesses termos:

Período de apuração: 01/03/1999 a 30/06/1999, 01/07/1999 a 30/09/1999, 01/10/1999 a 31/12/1999

Pedido de Restituição. Saldo Negativo de IRPJ. Homologação Tácita. Impossibilidade.

Com o transcurso do prazo decadencial apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário.

Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

Verificação da Base de Cálculo do IRPJ. Lançamento versus Reconhecimento de Indébito Tributário.

A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/03/1999 a 30/06/1999, 01/07/1999 a 30/09/1999, 01/10/1999 a 31/12/1999 Indébito Tributário. Ônus da Prova.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

Pedido de Restituição. Saldo Negativo de IRPJ. Prova.

Para a determinação do saldo negativo do IRPJ, passível de ser restituído ou compensado, não basta a prova da regular retenção do imposto, configurando-se imprescindível a comprovação de que as receitas sobre as quais incidiram as retenções foram devidamente computadas na determinação do lucro real.

Declaração de Compensação.

Indeferido o reconhecimento do direito creditório, cumpre não homologar a compensação em litígio.

No acórdão *a quo* é deduzido, em síntese, que:

- a) no procedimento de homologação das declarações de compensação, no qual se deve atestar a existência e a suficiência do direito creditório invocado para extinção dos débitos compensados, a única limitação imposta à atuação do fisco é a atinente ao prazo de cinco anos da data da protocolização das declarações de compensação, após o que os débitos devem ser extintos, independentemente da existência dos créditos, na conformidade do art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96;
- b) no âmbito das distinções necessárias entre os procedimentos de lançamento e de homologação das compensações, destaca-se que não há nesta qualquer exigência de crédito tributário;
- c) que o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º e 173, I, do CTN, apenas o dever/poder de constituir o crédito estaria obstado, mas não que estariam tacitamente homologados quaisquer outros fatos jurídicos tributários que possam repercutir em períodos futuros;
- d) que o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN se vincula apenas a uma base de cálculo positiva sujeita à tributação, mas não à apuração de prejuízos fiscais;
- e) que a homologação não pode atingir fatos jurídicos que devem repercutir na determinação de base de cálculo de períodos futuros;
- f) que o ônus da prova incumbe ao sujeito passivo, quanto à prova do indébito tributário;
- g) que, em face da completa divergência entre as informações trazidas pela **recorrente, no âmbito do procedimento decisório, ela não trouxe aos**

autos, junto com a impugnação, provas a derruir tal divergência e comprovar sua alegação.

No recurso voluntário, a recorrente, em essência, reitera as razões deduzidas em sua peça impugnatória, aduzindo também que ela comprovara seu direito creditório e que, não concordando o fisco com os documentos por ela apresentados, ao fisco competiria trazer elementos que elidissem a conclusão da recorrente. E que, para indeferir a postulação da recorrente, o fisco teria de demonstrar que o cálculo do resultado tributável, tal como apurado pela recorrente, estaria incorreto, e não meramente afirmar que o resultado tributável apurado eventualmente não estaria correto – o que representaria uma omissão da autoridade administrativa.

Já na fase recursiva, a recorrente apresentou laudo elaborado pela *Ernst & Young* para comprovação de que as receitas financeiras que geraram a retenção do IRF foram contabilizadas (fls. 330 a 544).

Houve a abertura de vistas à Procuradoria da Fazenda Nacional, que se manifestou contrariamente à juntada da documentação em questão (fls. 547 a 549).

DA DECISÃO DO CARF

Em 1/10/2009, acordaram os membros da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por unanimidade de votos, converter o processo em diligência, por meio da Resolução nº 1103-00.004, conforme o entendimento abaixo sintetizado.

Observou-se a divergência entre a recorrente e a DRJ de Campinas. A recorrente afirmou que a autoridade fazendária só poderia indeferir o direito do contribuinte nos cinco dias subsequentes a ocorrência do fato gerador, se este indeferimento fosse baseado na não comprovação do montante do lucro real ou prejuízo fiscal referente ao saldo negativo de IRPJ, devendo assim ser observado o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN. A Turma julgadora da DRJ entendeu que tal artigo não pode ser aplicado no caso de apuração de prejuízos fiscais e que a homologação tácita não pode atingir fato jurídico que repercutir na formação base de cálculo de períodos futuros, devendo ser observado o prazo decadencial do artigo 74, § 5º, da Lei 9.430/96, com redação da Lei 10.833/03.

Sobre tal divergência, afirmou-se não se poder ignorar o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, pois este envolve tudo o que afeta a base de cálculo do tributo.

Num primeiro momento, o artigo 150, § 4º, do CTN pode parece colidir com o artigo 74, § 5º, da Lei 9.430/96, tendo em vista que o prazo decadencial para a homologação da compensação previsto no primeiro é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, e o previsto no segundo é de cinco anos contados da data de entrega da declaração de compensação.

Análise acurada leva à constatação de que eles não colidem e são, na realidade, compatíveis, pois, como a compensação pode ser operada com base no prazo do artigo 150, § 4º, do CTN, deve-se ter como termo final para o fisco homologar ou não a compensação o prazo do artigo 74, § 5º, da Lei 9.430/96.

Nesse sentido, aduziu-se não ser possível dizer que se operou a decadência para a atividade fazendária de analisar o reconhecimento tributário das receitas financeiras que causaram a incidência do IRRF, cujo valor representa o saldo negativo de IRPJ apurado pela recorrente, e que, nestes termos e nessa medida, não se deve notar a consumação da decadência para a autoridade administrativa infirmar o prejuízo fiscal.

Por conseguinte, acentuou-se que a tese da recorrente, no sentido de incidir a decadência sobre o procedimento adotado pela autoridade fazendária, não pode prosperar.

Afirmou-se que há uma discrepância entre os valores informados pela recorrente e que, mesmo devendo ser as receitas financeiras reconhecidas pelo regime de competência, o que faz com que estas possam não corresponder ao valor constante na DIRF da fonte pagadora, esta disparidade de valores não pode ser ignorada, mas comprovado o oferecimento à tributação das receitas que geraram o IRRF.

Transcreveram-se as considerações da DRF de São Bernardo do Campo e, nesse aspecto, asseverou-se que, quanto à indagação da fiscalização acerca do prejuízo fiscal incorrido, é da recorrente o ônus da prova e não do Fisco, por se tratar de processo de restituição ou compensação e por ser dela a pretensão postulada.

Acrescentou-se que, mesmo tendo a recorrente apresentado apenas nesta fase um laudo elaborado pela *Ernst & Young*, que visa comprovar o reconhecimento contábil das receitas financeiras que se sujeitam à incidência de IRRF, esse foi acolhido como prova para efeito de análise do caso em questão, por se terem trazido aos autos no momento próprio os comprovantes de rendimentos e de retenção de IRF.

Diante de todo o quadro exposto, resolveu-se baixar o processo em diligência para que fossem tomadas as seguintes providências, de acordo com trecho do voto de fl. 562:

“a-)seja verificada a correção da alegação da recorrente de que usava contas transitórias que serviam de “ponte” para o registro efetivo das receitas financeiras, e se nas primeiras contas se deu o reconhecimento contábil das receitas em discussão, conforme o laudo juntado aos autos;

b-)se os valores escriturados nas contas de resultado definitivas se encontram compreendidos na(s) DIPJ(s) relativa(s) ao(s) ano(s)-calendário(s) em que se tenha dado o reconhecimento contábil das receitas, intimando a recorrente para esclarecimentos se necessário, com relatório conclusivo sobre a questão.”

DO RELATÓRIO FISCAL DE DILIGÊNCIA

Em atendimento à solicitação para realização de diligência, em 18/5/2011, a DRF de São Bernardo do Campo respondeu, às fls. 563 e 566, aos quesitos apresentados pela Terceira Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, conforme o entendimento abaixo sintetizado.

Primeiramente, alegou que o que motivou a solicitação da realização da diligência foi a apresentação do laudo realizado pela “Ernst & Young”, o que, segundo a visão da fiscalização, foi apenas mais uma tentativa da recorrente de fazer prova do oferecimento à tributação das receitas obtidas por esta.

De acordo com isto, afirmou que este laudo não pode ser considerado prova absoluta do que foi alegado, não pode anular as alegações das autoridades administrativas, nem superar a presunção de veracidade dos atos administrativos. Quanto a isso, colacionou doutrina.

Acrescentou que a recorrente, ao contratar uma empresa de auditoria renomada, tinha o interesse implícito de relevar o valor das suas provas, conferindo maior prestígio a este laudo do que as suas próprias provas.

A fiscalização, ao analisar a carta endereçada à recorrente, presente no início do laudo, concluiu que não se deve confiar nos pareceres presentes neste, pois, provavelmente, a recorrente apenas forneceu as informações que eram de seu interesse, não devendo assim, ser considerado para efeito probatório. Essa conclusão derivou do fato de a “Ernst & Young” ter tido como suporte para a sua análise apenas as informações fornecidas pela recorrente, por esta empresa afirmar que não concederia veredictos acerca das demonstrações financeiras da recorrente e por ter alegado que o que está presente no laudo é passível de alterações.

Ao analisar os documentos presentes no relatório, esta extraiu algumas constatações, conforme trecho do relatório fiscal de diligência de fl. 574 (e-processo) infratranscrito:

“1. a empresa de Auditoria contratada ratificou a retenção de R\$ 78.339.679,35 do imposto sobre as rendas auferidas pela recorrente em aplicações de seu capital;

2. a empresa de Auditoria contratada apurou um total de R\$420.703.563,46 em rendimentos de aplicações financeiras auferidos no ano de 1999 (fl. 334);

3. a empresa de Auditoria contratada concluiu que a recorrente contabilizou, do total de rendimentos de aplicações financeiras auferidos no ano de 1999, o valor de R\$ 406.675.861,52 (fl. 352);

4. os trabalhos executados pela empresa de Auditoria contratada não incidem sobre a questão central discutida - o oferecimento A tributação dos rendimentos de aplicações financeiras auferidos pela recorrente no ano de 1999 — tampouco concluem positiva ou negativamente sobre ela;

5. a recorrente usava contas transitórias auxiliares para a contabilização das receitas financeiras auferidas no decorrer do ano de 1999, havendo nelas registrado o valor apurado pela empresa de auditoria "Ernest & Young" (sic.), ou seja, R\$ 420.703.563,46.”

Ressaltou que há diferenças entre os valores presentes no laudo de auditoria, os afirmados pela recorrente e os presentes nos Termos de Diligência e Verificação Fiscal, de acordo com o trecho do relatório fiscal de diligência de fl. 575 (e-processo) infratranscrito:

“Primeira: a Fiscalização concluiu pelo auferimento de receitas financeiras, no ano de 1999, na monta de R\$ 419.722.765,80, valor que difere dos R\$ 420.703.563,46 apurados pela "Ernest & Young" (sic.) em exatos R\$ 980.797,66. Estes não são, novamente, os valores demonstrados formalmente pela recorrente no curso das várias diligências e intimações que sofreu, como patente às fls. 148/156; e fl. 216 do processo administrativo 13819.003076/99-09 — cujo crédito é parte do mesmo aqui discutido.

Segunda: na DIPJ/2000, a qual a recorrente defendeu conter todas as informações referentes aos rendimentos de aplicações financeiras que percebeu no ano de 1999 (fl. 144), consta sob a rubrica "outras receitas financeiras" (ficha 07A, linha 24, fls. 103 a 106) a soma de R\$ 259.307.994,00. Este não é o valor que a própria recorrente - e, agora, sua contratada "Ernest & Young" - apuraram auferido no período.

Terceira: também na DIPJ/2000, ficha 07A, linha 21, deveriam estar presentes os rendimentos de aplicações do capital da recorrente em operações "swap", já que parte dos R\$ 420.703.563,46 defendidos no Relatório como recebidos no ano de 1999 referem-se a tais operações (fls. 339/341). É o que instruíra o Manual de preenchimento da DIPJ/2000, disponível no endereço www.receita.fazenda.gov.br. Contudo, curiosamente, o valor referente a tais operações aparece como ZERO nessa Declaração (fls. 103/106).”

Neste sentido afirmou que há diferenças entre o valor da obtenção de receitas financeiras apresentados pela fiscalização e o apresentado pela auditoria, e que, diferem também, os presentes na DIPJ/2000, no que tange a rubrica “outras receitas financeiras”, alegados pela recorrente e pela empresa “Ernst & Young”.

Afirmou que deveriam estar presente os valores de rendimentos de aplicações do capital da recorrente em operações “swap” na DIPJ/2000, porém nesta declaração o valor referente a estas consta como zero.

Por fim, com o intuito de satisfazer o requerimento do CARF, esta extraiu algumas conclusões, conforme trecho do relatório fiscal de diligência de fl. 566 infratranscrito:

1. a recorrente usava contas transitórias auxiliares para a contabilização das receitas financeiras auferidas no decorrer do ano de 1999, havendo nelas registrado o valor apurado pela empresa de auditoria "Ernest & Young" (sic.), ou seja, R\$ 420.703.563,46. Contudo, não foi possível aferir ser esta toda a soma de fato auferida pela recorrente, face à recusa em fornecer outras informações época em que solicitadas (fl. 144), considerando, ainda, o onus probandi;

2. *NÃO restou confirmado o oferecimento à tributação das receitas financeiras percebidas pela recorrente no ano de 1999, sejam elas oriundas da aplicação em fundos de renda fixa, sejam elas oriundas de operações ditas "swap", tampouco ficou demonstrada a presença da totalidade desses rendimentos na DIPJ/2000, não havendo juntada de qualquer documento, registro ou informação, pela recorrente, de que ofereceu parte desses rendimentos à tributação em outro exercício.*

3. *o laudo acolhido pelo ilustre Conselho, ora denominado Relatório, ficou comprovadamente reprimido aos registros, documentos e informações de interesse da recorrente, conforme as próprias palavras da empresa "Ernest & Young" na carta de apresentação dos resultados por ela solicitados, tornando-o auto-declaração daquela.*

MANIFESTAÇÃO DA RECORRENTE

Em conformidade com o princípio do contraditório e da ampla defesa, a recorrente interpôs, tempestivamente, manifestação de fls. 520 a 554, conforme entendimento abaixo sintetizado.

Após um breve resumo da tramitação do processo, a recorrente, em resposta ao relatório fiscal de diligência, afirmou que esta apenas contratou a empresa de auditoria “Ernst & Young” para comprovar a contabilização das receitas em questão, pois a fiscalização indeferiu o pedido de restituição/compensação com base em considerações hipotéticas e por ter demonstrado dúvida acerca da não existência do crédito pleiteado.

Com relação à alegação da fiscalização no sentido do laudo ter sido elaborado com base nas informações concedidas pela recorrente, esta última alegou que não há nenhum problema nisso, tendo em vista que as análises procuram validar o procedimento de contabilização dela.

Deste modo, alegou que a fiscalização não poderia ter questionado esta conduta da empresa de auditoria, pois ela possui uma boa reputação perante o mercado acionário e o de capitais e, neste sentido, colacionou entendimento do NBC TA 200, aprovada pela Resolução CFC nº 1.203/09.

Alegou que as conclusões extraídas pela empresa de auditoria visam evidenciar apenas o objetivo do seu trabalho e não uma suposta parcialidade, ou seja, esta apenas evidenciou que estava se pronunciando acerca da contabilização das receitas financeiras e não sobre as outras contas das demonstrações financeiras do contribuinte, de modo que não pode prosperar a alegação da fiscalização acerca da inconfiabilidade do laudo apresentado, por este ter como base a parcialidade das informações apresentadas pela recorrente.

Aduziu que o relatório fiscal de diligência, ao tentar degradar o laudo da auditoria e não realizar uma análise mais profunda dos documentos juntados, se distanciou do que foi requerido pelo CARF, não devendo, deste modo, ser considerado.

Com relação às contradições alegadas pela fiscalização, afirmou que estas estão esclarecidas no laudo de auditoria e que, apesar do laudo estabelecer um valor menor de IRRF do que o informado pelas instituições financeiras deve-se observar o valor alegado pelas instituições financeiras, por se tratar da restituição do imposto recolhido a maior em 1999.

Além disso, afirmou que a pequena diferença entre os valores de receita financeira apresentado pelo laudo e pelos registros contábeis e fiscais da recorrente, decorreu do fato de algumas receitas serem relativas ao ano-calendário anterior, por serem contabilizadas pelo regime de competência, e que, mesmo havendo esta pequena diferença, o requerimento de compensação/restituição não poderia ter sido indeferido como se nenhuma receita financeira tivesse sido contabilizada no ano de 1999.

A recorrente requereu que, tendo em vista o que foi alegado e que não houve omissão de receita, sejam os créditos de IRF reconhecidos como pagamentos indevidos no ano-base de 1999, de modo a ser deferido o requerimento de compensação e ser cancelada a cobrança dos valores em discussão.

Em fevereiro de 2014, a recorrente apresentou a Resolução nº 1102-00.098, da sessão de 8/8/12, de relatoria da ilustre ex-Conselheira Albertina Silva Santos de Lima. Na lide em questão se discute o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2000, o qual é composto por retenções de IRF, no valor mais expressivo decorrentes de rendimentos de aplicações financeiras, tal como sucede na presente lide (que se refere aos 4 trimestres de 1999). O feito referente ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2000 já havia sido convertido em diligência, e se converteu novamente em diligência pela citada resolução.

A nova conversão em diligência se deu para que o órgão de origem se pronuncie sobre os documentos juntados com o laudo quanto a outras retenções de IR (sobre rendimentos de serviços, de mútuo e decorrentes de faturamento ao governo), notadamente quanto a retenção de IR a que se referem os informe de rendimento, bem como sobre a contabilização e o oferecimento à tributação de tais rendimentos. O relatório de diligência a essa resolução concluiu que tais receitas, bem como as financeiras, foram oferecidas à tributação.

Com a mencionada apresentação, a recorrente alega a falta de credibilidade do relatório resultante da diligência fiscal, sem cumprimento do determinado na resolução desta Turma. E isso se evidenciaria pela conclusão diametralmente oposta na diligência feita nos autos daquele outro processo: nele teria havido a análise de toda a documentação apresentada, razão pela qual se concluiu que houve o oferecimento à tributação das receitas contabilizadas e que sofreram a retenção de IRF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Shigueo Takata

Versa o presente feito sobre compensação de saldos negativos de IRPJ dos 2º ao 4º trimestres do ano-calendário de 1999. O julgamento do recurso voluntário havia sido convertido em diligência, proposta por este relator.

De início, reitero neste voto as razões pelas quais afastei, na Resolução nº 1103-00.004, a alegação de decadência com aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, para o exame das receitas que deram causa à incidência de IRRF que compõe os saldos negativos postulados.

Conforme o art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, o prazo decadencial para a homologação da compensação é de cinco anos, mas contados da data da entrega da declaração de compensação.

Note-se que esse prazo decadencial colide ou pode colidir com a tese da recorrente, pois a atividade fazendária, no âmbito da verificação da certeza e liquidez do saldo negativo de IRPJ, pode-se desenvolver até cinco anos contados da data da entrega da declaração de compensação.

Mas, esse prazo decadencial esbarra no prazo do art. 150, § 4º, do CTN, segundo o qual o prazo decadencial é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador?

As regras do razoável e do possível não podem ser divorciadas, a meu ver, na interpretação do próprio art. 150, § 4º, do CTN. Estamos aqui tratando de um direito do contribuinte - o de restituir ou compensar o saldo negativo de IRPJ.

Suponha-se que o contribuinte, no legítimo exercício desse direito, ele venha a fazer a declaração de compensação de, por ex., saldo negativo de IRPJ no penúltimo dia para a consumação do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN. A autoridade fazendária não disporia de mais de um dia para homologar ou não a compensação declarada? Isso concorreria ao absurdo. Por outro lado, o contribuinte tem o direito de apresentar sua declaração de compensação até que se atinja aquele termo final, pois é o mesmo termo final a que se refere o art. 168, I, do CTN.

Como a compensação pode ser operada, ao alvitre do contribuinte, dentro daquele prazo decadencial (cinco anos contados da ocorrência do fato gerador), e isso não pode ser obstado, é imperativo *lógico* e do *razoável* e do *possível* que o termo final para o fisco homologar ou não a compensação não seja o mesmo segundo aquele prazo (cinco anos contados da ocorrência do fato gerador). E por isso que o art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96 impõe como prazo decadencial para a homologação ou não da compensação declarada pelo contribuinte o prazo de cinco anos contado da data da entrega da declaração de compensação.

Nessa medida e nesses termos que não vejo o preceito do art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96 esbarrar no art. 150, § 4º, do CTN.

E, nessa linha de raciocínio, na hipótese em dissídio, não entrevejo a consumação da decadência para a atividade fazendária de infirmar o montante do prejuízo fiscal, no qual se apoia a certeza e liquidez do saldo negativo de IRPJ, no restrito âmbito de deferir ou não a compensação do referido saldo negativo. Isso, desde que no prazo do art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, cinco anos contados da data da apresentação da declaração de compensação, como ocorre no caso em comentário.

Mais precisamente: não diviso a concreção da decadência para a atividade fazendária de se questionar o reconhecimento tributário das receitas financeiras *que deram causa incidência do IRRF, cujo valor representa* o saldo negativo de IRPJ apurado pela recorrente (exatamente por ela ter declarado a apuração de prejuízo fiscal).

Mas, reitere-se: não atino com a consumação da decadência para a autoridade administrativa infirmar o prejuízo fiscal, ou melhor e mais precisamente, para questionar o reconhecimento tributário das receitas financeiras *que deram causa ao IRRF, no âmbito restrito* da homologação ou não do saldo negativo de IRPJ da recorrente - não para outros fins.

Isso tudo, pelas razões já deduzidas, quanto à compatibilidade do prazo prescrito pelo art. 74, § 5º, do CTN com o art. 150, § 4º, do CTN. No caso de saldo negativo de IRPJ, esse também é o prazo decadencial do contribuinte para a compensação, pois é nesse momento é que se tem por "extinto" o crédito tributário, ao teor do art. 168, I, do CTN.

O caso ganha similitude com a hipótese em que o contribuinte apresenta uma retificadora de DIPJ, para aumentar por ex., o valor das despesas dedutíveis, e consequentemente reduzir o IRPJ devido ou aumentar o prejuízo fiscal, faltando um dia para a consumação do prazo do art. 150, § 4º, do CTN.

Nesta hipótese, o direito do fisco de lançar (no sentido amplo já descrito), por via da revisão da retificadora da DIPJ, se consumaria no dia seguinte? Não sinalizo dessa forma, e isso conduziria ao mesmo absurdo já comentado. Mas, certo é que a não consumação da decadência para o Fisco ficaria *restrita ao que foi retificado na DIPJ* (no exemplo, o aumento do valor das despesas dedutíveis).

Pelas razões expendidas, não vejo razão na tese da recorrente de que o procedimento adotado pela autoridade fazendária já estaria fulminado pela decadência.

Pois bem.

A recorrente apresentara na fase recursiva laudo elaborado pela *Ernst & Young*, para comprovar o reconhecimento contábil das receitas financeiras que se sujeitaram à incidência de IRRF, cujo valor corresponde ao total dos saldos negativos de IRPJ em jogo. Como a recorrente carregara aos autos, desde o início, os comprovantes de rendimentos e de retenção de IRF, conforme o art. 943, § 2º, do RIR/99, este relator propôs a resolução em diligência, em face do referido laudo.

A questão não se prende ao *an* e ao *quantum* da retenção de IRF, pois quanto a isso a recorrente trouxera aos autos os comprovantes de rendimentos e de retenção de IRF, como já dito.

Controvertida é a questão referente ao oferecimento ou não das receitas financeiras que deram causa ao IRRF que compõem, e, aliás, informam, os saldos negativos de IRPJ postulados.

Deixe-se registrado que a questão se tornou controversa com a instalação da lide, *i.e.*, emergiu com a análise desfavorável sobre a matéria pela Seort da DRF de origem e sobre o que se insurgiu a recorrente. Não se trata de questão que viera à lume durante o julgamento, o que, nesse ponto, seria defeso ao órgão julgador, por constituir inovação do feito.

Os quesitos formulados na resolução foram:

- a) seja verificada a correção da alegação da recorrente de que usava contas transitórias que serviam de “ponte” para o registro efetivo das receitas financeiras, e se nas primeiras contas se deu o reconhecimento contábil das receitas em discussão, conforme o laudo juntado aos autos;
- b) se os valores escriturados nas contas de resultado definitivas se encontram compreendidos na(s) DIPJ(s) relativa(s) ao(s) ano(s)-calendário(s) em que se tenha dado o reconhecimento contábil das receitas, intimando a recorrente para esclarecimentos se necessário, com relatório conclusivo sobre a questão.

O relatório de diligência, após fazer algumas considerações de ordem subjetiva, como sobre a relativa surpresa quanto à contratação de empresa de auditoria, e outras de caráter objetivo, transcritas no relatório deste feito, traz as seguintes conclusões (que, embora colacionadas no relatório, transcrevem-se novamente):

1. a recorrente usava contas transitórias auxiliares para a contabilização das receitas financeiras auferidas no decorrer do ano de 1999, havendo nelas registrado o valor apurado pela empresa de auditoria "Ernest & Young" (sic.), ou seja, R\$ 420.703.563,46. Contudo, não foi possível aferir ser esta toda a soma de fato auferida pela recorrente, face à recusa em fornecer outras informações época em que solicitadas (fl. 144), considerando, ainda, o onus probandi;

2. NÃO restou confirmado o oferecimento à tributação das receitas financeiras percebidas pela recorrente no ano de 1999, sejam elas oriundas da aplicação em fundos de renda fixa, sejam elas oriundas de operações ditas "swap", tampouco ficou demonstrada a presença da totalidade desses rendimentos na DIPJ/2000, não havendo juntada de qualquer documento, registro ou informação, pela recorrente, de que ofereceu parte desses rendimentos à tributação em outro exercício.

3. o laudo acolhido pelo ilustre Conselho, ora denominado Relatório, ficou comprovadamente reprimido aos registros, documentos e informações de interesse da recorrente, conforme as próprias palavras da empresa "Ernest & Young" na carta de apresentação dos resultados por ela solicitados, tornando-o auto-declaração daquela.

Faço abstração das considerações de ordem subjetiva feitas no relatório de diligência.

Na ficha 7A da DIPJ/00 só resultam informadas receitas financeiras na linha 24 (outras receitas financeiras), não figurando valores na linha 21 de ganhos auferidos no mercado de renda variável, exceto *day-trade*, que é a linha própria para se informarem os rendimentos em *swap*, ainda que com fins de *hedge*, pois, conquanto eles se sujeitem à incidência de IRRF, são receitas que compõem os ganhos líquidos de renda variável: só a alíquota de IRRF aplicável é de renda fixa; e esse IRRF é antecipação do IR sobre ganhos líquidos mensais de renda variável.

De toda forma, somando-se os totais de receitas financeiras informadas para os 1º a 4º trimestres de 1999 na ficha 7A da DIPJ/00 (fls. 107 a 110) chega-se ao valor de R\$ 259.307.994,14. É o mesmo total informado no relatório de diligência.

Já, considerando-se os totais de receitas financeiras informadas para os 2º a 4º trimestres de 1999 informadas na ficha 7A da DIPJ/00 (fls. 108 a 110), tem-se o montante de R\$ 167.191.074,24.

Nem o laudo, nem a recorrente em manifestação ao relatório, afirmam que parte das receitas financeiras esteja contida na linha de variações cambiais ativas (linha 19) da ficha 7A da DIPJ/00.

No referido laudo é acentuado que as receitas de *swap* e parte das receitas de renda fixa eram registradas primeiramente no sistema auxiliar CE - são as contas transitórias que serviam de ponte para registro nas efetivas contas de resultado – e posteriormente integradas no razão analítico GL nas contas de resultado próprias (fls. 352 a 360).

O total de receitas financeiras sujeitas a IRRF reconhecidas contabilmente, segundo o laudo, é de R\$ 406.675.861,52 (fl. 367). E o total de IRRF registrado contabilmente é de R\$ 75.566.236,82 mais um valor não quantificado que estaria contido nas receitas financeiras ACAV – Associação Brasileira de Distribuidores de Volkswagen Caminhões (fl. 365).

Note-se que o laudo não deixa claro se o valor de IRRF apurado é o registrado contabilmente por regime de competência, e que pode não corresponder ao de IRF efetivamente retido no ano-calendário de 1999, ou o valor de IRF concretamente retido e correspondente às receitas reconhecidas contabilmente. O que dá a entender é que o valor de IRRF relativo às receitas financeiras ACAV é o reconhecido contabilmente, ao se limitar a dizer que naquelas receitas está contido o valor de IRRF.

No voto da resolução, havia consignado a possibilidade de as receitas financeiras registradas por regime de competência na DIPJ não corresponderem aos valores de rendimentos constantes nas DIRFs relativas ao ano-calendário de 1999, por esses serem informados segundo o regime de caixa – segundo o qual se dá a retenção de IRF.

O laudo elaborado pela *Ernst & Young* não contém nenhuma consideração a respeito disso. O que ele constata é o total de receitas financeiras sujeitas a IRRF reconhecidas contabilmente pela recorrente no ano-calendário de 1999.

Por outro lado, a recorrente não trouxe elementos a *comprovar o oferecimento à tributação do total de receitas financeiras sujeitas a IRRF*, auferidas e registradas contabilmente no ano-calendário de 1999, conforme o laudo em questão, ou seja, o oferecimento à tributação do montante de R\$ 406.675.861,52 (fl. 367).

Como já disse, o valor total informado como de receitas financeiras na ficha de demonstração do resultado (ficha 7A) da DIPJ/00, compreendendo os 4 trimestres de 1999, é de R\$ 259.307.994,14. Vale dizer, este é o valor das receitas financeiras em discussão comprovadamente oferecido à tributação.

Cabe lembrar que parte do saldo negativo de IRPJ postulado fora reconhecido por homologação tácita do pedido de compensação convertido em declaração de compensação (fl. 2), no valor original de R\$ 17.852.233,21.

Diante de tantas oportunidades que foram franqueadas à recorrente, esta não se dignou em comprovar o quanto alegado ou o quanto deveria para sustentar o postulado; noutras palavras, na exercer positivamente o *onus probandi*, porquanto se está diante de pretensão sua.

Sequer foi demonstrado quanto das receitas reconhecidas contabilmente no que sobejam (se sobejarem) as informadas na ficha 7A da DIPJ/00 seriam imputáveis aos 2º, 3º e 4º trimestres de 1999. Isso, *para se verificar se algum desses 3 trimestres* implicaria ainda a apuração de prejuízo fiscal. E, em caso positivo, para eventualmente *se proporcionalizar IRRF correspondente às parcelas de receitas imputáveis a tais trimestres*.

O relatório de diligência, conforme excerto transcrito neste voto, afirma que não resultou confirmado o oferecimento à tributação das receitas financeiras em jogo, e que não houve juntada de documento, registro ou informação, pela recorrente, de que se oferecera parte de tais rendimentos à tributação em outro exercício.

No processo administrativo nº 13819.001036/2001-27 se discute o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário seguinte ao em discussão neste feito, e que também (como aqui) é formado pelo IRRF, em sua maioria sobre receitas financeiras.

A recorrente carrou aos autos, no mês antecedente a este julgamento, a Resolução nº 1102-00.098 proferida no mencionado processo. No relatório de diligência (determinada pela Resolução nº 1401-00.007), o que há é o reconhecimento da contabilização das receitas financeiras que dão causa ao IRRF. Converteu-se o julgamento em nova diligência, sob a Resolução nº 1102-00.098, para manifestação: quanto a documentos juntados com o laudo relativos a retenções sobre rendimentos de serviços, de mútuos e decorrentes de faturamento ao governo; à contabilização de tais receitas; ao oferecimento à tributação dessas receitas. Note-se que a última resolução não ostenta quesito quanto ao oferecimento à tributação das receitas financeiras.

Na petição em que se junta aos autos a Resolução nº 1102-00.098, a recorrente transcreve excerto do relatório de diligência (termo de encerramento de diligência) a essa resolução. Conforme esse relatório de diligência, cujo excerto é transcrito, as receitas, inclusive as financeiras, que deram causa à retenção de IRF foram oferecidas à tributação.

O fato de o relatório de diligência, no referido processo, ter confirmado o *oferecimento à tributação das receitas que dão causa ao IRRF que compõe o saldo negativo de*

2000 *não significa* que se tenham oferecidas à tributação as receitas que deram causa ao IRRF que formam o saldo negativo no presente feito. Também, o relatório conclusivo de diligência nos autos do outro feito não é prova, *per se*, de que o relatório conclusivo de diligência deste feito se encontre viciado. Como disse, análise houve do referida questão (correspondente ao quesito “b” da Resolução nº 1103-00.004), pelo órgão de origem na diligência.

O juízo de convencimento do órgão julgador não se vincula ao que diz o relatório conclusivo de diligência. Mas a não aceitação deve ser fundamentada, como, de resto, toda decisão.

Relembre-se que a pretensão em jogo é da recorrente, sendo dela o *onus probandi*. O *punctum pruriens*, aqui, é se houve ou não o oferecimento à tributação das receitas que dão causa ao IRRF reconhecidas contabilmente. Nesse contexto, a contraposição ao relatório conclusivo da diligência caberia ser feita pela recorrente.

Noutras palavras, diante dos relatórios de diligência relativos ao outro processo administrativo citado, caberia à recorrente carrear aos autos *elementos probatórios* contrastantes ao relatório da diligência deste feito:

- a) ao menos de verossimilhança de que as receitas que deram causa ao IRRF foram oferecidas à tributação – nos períodos em jogo, ou em períodos anteriores (em face do regime de competência, contra a retenção de IRF que se dá por regime de caixa); ou
- b) da falha da análise feita na diligência, ao menos com robustos indícios nesse sentido.

Desde a conclusão do relatório de diligência até o presente julgamento nada disso feito realizado pela recorrente, limitando-se à arguição contrária ao relatório em questão, sem os elementos probatórios a que me referi, e à juntada da Resolução nº 1102-00.098, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, da petição, e do relatório de diligência à referida resolução.

Padecem pois de comprovação a certeza e a liquidez do direito creditório postulado.

Sob esse quadro, e nessa ordem de considerações, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 11 de março de 2013

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

Processo nº 13819.001077/00-06
Acórdão n.º **1103-001.003**

S1-C1T3
Fl. 635

CÓPIA