



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.914169/2011-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.839 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de junho de 2024
Recorrente SAP BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO DA PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO.

Conforme interpretação do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 acolhida pela jurisprudência do CARF, é possível a apresentação de documentos no momento da interposição do recurso voluntário, desde que para fins de complementar aqueles já apresentados na manifestação de inconformidade e considerados, pela decisão de 1º grau, insuficientes para comprovar o direito alegado.

COMPENSAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL DE RECOLHIMENTOS.

É lícito o reconhecimento de direito creditório reclamado em DCOMP que decorra de pagamento de tributo no exterior relativo a lucros, rendimentos e ganhos de capital disponibilizados à controladora no Brasil, para compensação com IRPJ e CSLL.

Os requisitos formais para comprovação dos tributos pagos no exterior, relacionados à consularização, notarialização e registro cartorário de documentos de arrecadação estrangeiros, podem ser dispensados quando comprovado que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado, mercê da aplicação do art. 16, § 2º, inciso II da Lei 9.430/96.

RETENÇÃO EM FONTE. COMPROVAÇÃO POR OUTROS MEIOS. POSSIBILIDADE. NÃO REALIZADA PELA CONTRIBUINTE.

Na falta de informe de rendimentos, cabe à contribuinte comprovar por outros meios (juntada das notas fiscais de sua emissão relativas às prestações de serviços, necessariamente acompanhadas dos registros contábeis que demonstrassem o recebimento do valor do serviço prestado e sua inclusão na base de cálculo do tributo, bem assim a escrituração do montante retido na fonte, ou, ainda, acompanhadas de extratos bancários onde se pudesse verificar o creditamento do rendimento líquido (valor da nota fiscal menos a retenção).

Outra opção poderia ser a juntada de declarações das fontes pagadoras reconhecendo o erro de suas Dirfs por não terem incluído o contribuinte, bem assim informando os montantes corretos das receitas pagas e do tributo retido. Mas nenhuma das possibilidades de comprovação acima elencadas foi feita pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão n.º **02-77.768**, proferido pela 2ª Turma da DRJ/BHE que, por unanimidade de votos, procedente em parte a manifestação de inconformidade, nos termos do voto do relator, para reconhecer direito creditório complementar referente ao saldo negativo de IRPJ apurado pela interessada no exercício 2004, no valor de R\$ 18.066,41, e a utilização do direito creditório reconhecido para homologação da compensação declarada no PER/DCOMP objeto desse processo até o limite do crédito reconhecido.

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir:

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório n.º rastreamento 916066755, emitido em 1º/04/2011, referente ao PER/DCOMP n.º 16937.27839.281207.1.7.02-1383 (fls. 57 e 60/67).

A declaração de compensação foi gerada com o objetivo de ter reconhecido o direito creditório correspondente a saldo negativo de IRPJ apurado no exercício 2004, no valor de R\$ 11.320.241,07, e compensar o débito discriminado no referido PER/DCOMP.

De acordo com o despacho decisório, o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente o débito informado pelo sujeito passivo, razão pela qual a compensação declarada foi PARCIALMENTE HOMOLOGADA.

As parcelas de composição do crédito, representadas por imposto de renda pago no exterior, retenções na fonte passíveis de aproveitamento a título de antecipação do imposto de renda, estimativas pagas e compensadas com saldo negativo de períodos anteriores, foram assim confirmadas:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	80.734,79	2.188.293,46	89.677,72	10.863.937,18	0,00	0,00	13.222.643,15
CONFIRMADAS	0,00	1.921.829,24	89.677,72	10.863.937,18	0,00	0,00	12.875.444,14

Tendo em vista que, como consta do despacho decisório, a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto de renda devido e a apuração do saldo negativo, das parcelas de composição do crédito confirmadas foi deduzido o IRPJ devido no período, no valor de R\$ 1.902.402,08, o que resultou no reconhecimento do direito ao crédito no valor de R\$ 10.973.042,06, inferior ao informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), R\$ 11.320.241,07.

No documento intitulado “PER/DCOMP Despacho Decisório – Análise de Crédito”, que é parte integrante do despacho emitido, vê-se ser a razão para não confirmação das parcelas:

Imposto de Renda Pago no Exterior

Valor PER/DCOMP: R\$ 80.734,79

Valor não confirmado: R\$ 80.734,79 ativa: Receita correspondente não oferecida à tributação

Imposto de Renda Retido na Fonte

Valor PER/DCOMP: R\$ 2.188.293,46

Valor confirmado: R\$ 1.921.829,24 Valor não confirmado: R\$ 266.464,22

Justificativas (associada a cada retenção informada):

Retenção na fonte confirmada com outro CNPJ

Retenção na fonte não comprovada

Retenção na fonte comprovada parcialmente

Ao final desse mesmo documento, sob o título “Documentação Complementar” consta que documentos considerados na análise do direito creditório estão arquivados no processo nº 16306.000056/2011-21, fls. 62 a 74, e podem ser consultados na Delegacia da Receita Federal do Brasil da jurisdição do sujeito passivo.

Da Manifestação De Inconformidade

Cientificado do Despacho Decisório em 08/04/2011, conforme AR de fl. 59, o sujeito passivo protocolou, em 06/05/2011, a Manifestação de Inconformidade de fls. 68/71 e documentação de fls. 72/91.

Alega inicialmente que “os valores constam declarados na DIPJ do ano de 2004 e já se encontram alcançados pela homologação tácita, na medida em que foram passados os 05 anos conforme prescreve o art. 150 do Código Tributário Nacional. [...] Desta feita, não poderia a autoridade fiscal discutir ou indeferir os saldos de Imposto sobre a Renda retidos na Fonte apontados pela Impugnante, já que abarcados pelo instituto da homologação tácita e, assim, pela decadência tributária.”

Quanto ao não reconhecimento do crédito relativo ao imposto de renda pago no exterior, afirma que “foi baseado no argumento de que a ‘Receita correspondente não (foi) oferecida à tributação’. Ora, o que ocorreu no presente caso foi, justamente, o pagamento/retenção de imposto sobre a renda sobre parcelas recebidas pela impugnante decorrentes do exterior, que se afiguram como receitas não tributáveis, dado que provenientes de exportação de serviços.”

Em relação às retenções na fonte não comprovadas, afirma que “cabe ao tomador dos serviços proceder à retenção e, na sequência, recolher o tributo objeto da retenção aos cofres públicos, em nome da prestadora de tais serviços. Neste diapasão, a Impugnante não tem as legais condições de verificar se realmente o tomador de tais serviços providenciou o recolhimento de tais tributos bem como informou tais valores ao Fisco, via obrigação acessória chamada ‘DIRF’.”

Nesse primeiro momento, não traz ao processo qualquer documentação que possa comprovar o direito creditório que alega ter em seu favor.

Em 04/09/2012, o contribuinte anexou ao processo documento a que intitulou “Manifestação Complementar”. Nele, invocando os princípios da ampla defesa, da ampla instrução probatória e da verdade material, apresenta novas alegações.

Quanto ao imposto de renda pago no exterior, cita o art. 26 da lei 9.249, de 1995, destacando que “a pessoa jurídica que prestar serviços no exterior, poderá compensar o imposto de renda lá incidente, inclusive o IR-Fonte, até o limite do imposto de renda devido no Brasil. Essa permissão encontra amparo nos diversos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação”. Afirma que, conforme fichas da DIPJ/2004, os valores correspondentes às receitas de exportação teriam sido efetivamente oferecidos à tributação e a compensação do imposto incidente no exterior respeitaria o limite legal. Argumenta que “a autoridade que proferiu o despacho decisório não questiona a efetiva retenção do imposto no exterior. Ela afirma apenas que não teria havido a comprovação de que a receita respectiva teria sido oferecida à tributação no Brasil e isso está devidamente comprovado pela DIPJ anexada à presente Manifestação Complementar.”

Em relação às parcelas de retenção na fonte não comprovadas, após afirmar que não conseguiu localizar os Comprovantes Anuais de Retenção, informa que anexa ao processo “toda a documentação por ela levantada capaz de comprovar as parcelas de crédito de IRRF – Brasil, tal como, cópias das notas fiscais dos serviços prestados no período em

análise, assim como cópia da documentação contábil pertinente às parcelas de crédito não homologadas ou homologadas parcialmente.” Aborda, então, retenções relacionadas a 15 fontes pagadoras, afirmando ter anexado documentação que comprovaria o crédito em seu favor.

Na sequência, reproduzindo jurisprudência, afirma que “o mero erro de preenchimento das informações pelo contribuinte ou até mesmo pela fonte pagadora deve ser objeto de reconhecimento pela Turma Julgadora quando comprovada a existência do crédito pleiteado, bem como a homologação da compensação efetuada até o montante do crédito reconhecido”.

Por fim, encerra suas alegações afirmando que “grande parte dos valores que não foram confirmados ou que foram parcialmente confirmados pelo Despacho Decisório foram decorrentes de retificações das Declarações do Imposto de Renda – DIRF’s, as quais certamente foram emitidas pelas fontes pagadoras posteriormente aos Comprovações Anuais de Retenção encaminhados à Requerente à época dos fatos. Nesse sentido, é certo que a Requerente não poderá arcar com os acréscimos legais decorrentes de eventual retificação pelas fontes pagadoras, da qual não teve qualquer participação e não pode, por isso, ser prejudicada pela Administração Pública. Logo, as eventuais incorreções originadas pelas fontes pagadoras e posteriormente retificadas, não podem implicar na exigência de acréscimos legais devidos pela suposta compensação a maior do valor efetivamente retido” (fls. 96/133).

Acompanha a “Manifestação Complementar” conjunto de documentos, notadamente cópias da DIPJ/2004, de notas fiscais, de folhas do Livro Diário e registros de lançamentos das notas fiscais (fls. /134912).

Em 17/03/2016, a interessada solicita a juntada de novos documentos ao processo, com o objetivo de complementar a comprovação das retenções de fonte que alega ter em seu favor. Anexa farta documentação e insiste na inexigibilidade de acréscimos legais nos casos em que o não reconhecimento do crédito decorreu de posterior declaração retificadora pela fonte pagadora (fls. 1276/5237).

Em sessão de 29 de novembro de 2017, a 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

Ementa vedada pela Portaria RFB nº 2724, de 2017

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Intimada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário em que repisa os fundamentos de sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminares

A Recorrente alega preliminarmente a possibilidade de juntada de novos documentos, em atenção ao princípio da verdade material.

Quanto à alegada possibilidade de juntada de novos documentos, em atenção ao princípio da verdade material., no que diz respeito aos limites da preclusão vis-à-vis o princípio da verdade material. Sobre o tema, já me manifestei em publicação escrita em coautoria com o amigo Caio Augusto Takano (**Das Provas no Processo Administrativo Tributário – Entre a Preclusão e a Verdade Material**):

Sob uma perspectiva normativa, não obstante o processo administrativo tenha sido objeto de diversas leis esparsas nos âmbitos de cada um dos entes federados, destaca-se a edição da Lei n. 9.784/99, que buscou consolidar e regular o processo administrativo na seara federal.

O objetivo da referida lei se mostra expresso em seu artigo 1º, que dispõe que se trata de norma de proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração¹. De tal norma se extrai a importância do processo administrativo enquanto forma de composição cooperativa e fundamentada das relações entre particulares e a Administração Pública, pois enfatiza aquilo que a doutrina sempre enfatizou: o processo administrativo nada mais é do que uma forma de controle do ato administrativo, pelo qual se garante a sua conformidade formal e material com a lei. Afinal, do que adiantaria o princípio da legalidade ter sido reiteradamente enfatizado e reforçado no texto constitucional (nos arts. 5º, inc II; art. 37; art. 150, inc. I)² – o que recebeu, nas lições de Paulo de Barros Carvalho, a denominação de “*idempotência dos conjuntores*”³ –, se não houvesse instrumentos

¹ Lei n. 9.784/99: “Art. 1º Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração”.

² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2010, p. 260

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In MARTINS, Ives Gandra; ELALI, André (Coord.). *Elementos atuais de direito tributário: estudos e conferências*.

normativos jurídicos que pudessem garantir de forma eficiente a submissão do Poder Público, em todos os seus atos, a este princípio.

Vale lembrar, ainda, que o artigo 2º da Lei n. 9.784/99⁴ amplia o rol de princípios constitucionais da Administração Pública contidos no artigo 37 da Constituição Federal⁵, fazendo menção expressa aos princípios da finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e interesse público.

No que tange aos critérios a serem observados nos processos administrativos, o artigo 2º, parágrafo único, X, da Lei n. 9.784/99⁶ estabelece que deverá ser observado a garantia do direito à produção de provas. Sobre tal direito, cabe ressaltar, ainda, que o artigo 36 da Lei n. 9.784/99⁷ prevê que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não obstante o artigo 37 da Lei n. 9.784/99⁸ estabeleça que, quando fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração, o interessado poderá declarar tal fato e solicitar que o órgão da Administração competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias. Não apenas se retirou um ônus do administrado, como também enfatizou a ideia de que todo ato público deve ser motivado e a prova dessa motivação cabe àquele quem o pratica.

Com relação ao momento de apresentação das provas no processo administrativo, o artigo 38 da Lei n. 9.784/99⁹ determina que o interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo. Assim, o referido dispositivo normativo não limita a apresentação de provas ao momento da impugnação, sendo expresso ao permitir a apresentação de

Curitiba: Juruá, 2005, p. 395; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 254-255.

⁴ Lei n. 9.784/99: “Art. 2o A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

⁵ Constituição Federal: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”.

⁶ Lei n. 9.784/99: “Art. 2o (...) Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...)”

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;”.

⁷ Lei n. 9.784/99: “Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei”.

⁸ Lei n. 9.784/99: “Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”.

⁹ Lei n. 9.784/99: “Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1o Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2o Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.”.

provas em qualquer momento que anteceder à tomada de decisão pelo julgador administrativo. Trata-se de tomada de posição objetiva e expressa de reconhecer que as regras de preclusão da produção de provas no processo administrativo – seja qual for o seu âmbito – não é absoluta, cabendo mitigá-la sempre que a produção de provas extemporânea seja útil ao controle de legalidade do ato administrativo e, de outro lado, não implique tumulto processual ou prejuízo irreversível ao direito de defesa da outra parte.

Nesse sentido, aliás, o §2º do referido dispositivo estabelece que as provas trazidas pelos interessados somente poderão ser recusadas quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Daí se conclui que o processo administrativo se justifica enquanto instrumento de controle de legalidade do ato administrativo (i.e., um meio apto a controlar a formação das decisões estatais), e, assim sendo, admite mitigações a questões formais de seu procedimento, desde que relevantes a este controle e que não impliquem violações ao direito de defesa da outra parte.

(...)

No âmbito do processo administrativo tributário, o contribuinte pode apresentar documentos que comprovem as suas alegações e demonstrem vícios na prática de um ato administrativo, sendo que uma das grandes vantagens de tal processo é o fato de que o próprio administrado poderá auxiliar diretamente no controle da atividade estatal (amplo acesso), como, também tais documentos serão analisados por julgadores especializados seja na primeira ou na segunda instância administrativa (ampla cognição).

(...)

No âmbito do processo administrativo tributário federal, o artigo 16, III, do Decreto n. 70.235/72¹⁰ prevê que a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mesma ideia encontra-se presente também na legislação de processo administrativo tributário de outros entes, como no Estado de São Paulo (art. 17 da Lei n. 13.457/09) no Município de São Paulo (art. 16 da Lei n. 14.107/05), razão pela qual as considerações que serão feitas a seguir, aplicam-se a todas as

¹⁰ Decreto 70.235/72: “Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)”.

legislações de processo administrativo fiscal que contenham redação semelhante.

Com relação à disposição de que as provas devem ser apresentadas no momento da impugnação, Marcos Neder e Maria Teresa Martinez Lopez assinalam que a concentração dos atos processuais em momentos específicos tem por objetivo proteger o Estado contra a protelação injustificada do processo¹¹.

O §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72¹² vai além ao determinar que a prova documental deve ser apresentada na impugnação sob risco de preclusão caso o impugnante apresente prova em outro momento processual exceto nas seguintes hipóteses: (i) no caso de demonstração da impossibilidade de apresentação oportuna das provas, por motivo de força maior; (ii) no caso de fato ou direito superveniente; e (iii) no caso da prova ser destinada a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Nessas hipóteses, o §5º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72¹³ determina que quando da juntada de documentos probatórios após a impugnação, tal juntada deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre a ocorrência das hipóteses previstas no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72. Todavia, caso a decisão já tenha sido proferida, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância, conforme preceitua o §5º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72¹⁴. Tal dispositivo normativo pode também dar margem à interpretação de que as provas poderão ser apresentadas após a decisão de 1ª instância administrativa, mas tão somente nas hipóteses previstas no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72.

Como se nota, a regra contida no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que o momento de apresentação das provas é quando da protocolização da impugnação, sendo que estará preclusa a

¹¹ NEDER, Marcos Vinicius, LOPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010. pp. 304-308.

¹² Decreto 70.235/72: “Art. 16. (...)”

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)”.
¹³ Decreto 70.235/72: “Art. 16. (...)”

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)”.
¹⁴ Decreto 70.235/72: “Art. 16. (...)”

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)”.
¹⁴ Decreto 70.235/72: “Art. 16. (...)”

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)”.
¹⁴ Decreto 70.235/72: “Art. 16. (...)”

apresentação de novas provas, exceto se tais provas se enquadrarem nas hipóteses também previstas no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72.

Eduardo Botallo critica o referido dispositivo normativo ao afirmar que a limitação por preclusão não condiz com a essência do processo administrativo tributário, que tem por fim a busca da verdade material¹⁵. Analisando o artigo 396 do antigo Código de Processo Civil¹⁶, cujo dispositivo equivalente no atual Código de Processo Civil seria o artigo 434¹⁷, referido autor destaca que a exigência nele contida se refere tão somente às razões e documentos que sejam pressupostos da causa, de modo que não haveria óbice à apresentação, a qualquer tempo, de outros documentos que comprovassem àquelas razões¹⁸.

No mesmo diapasão, Luís Eduardo Schoueri e Gustavo Contrucci de Souza assinalam que a preclusão do direito à prova prevista no artigo 16 do Decreto n. 70.235/72 seria inconstitucional por ser incompatível com a verdade material, que se lastreia no princípio da legalidade¹⁹. Também Alberto Xavier entende que qualquer limitação ao direito à prova antes da decisão final de segunda instância administrativa afronta aos princípios da ampla defesa e da verdade material²⁰.

Ao comparar a regra do Decreto n. 70.235/72 acerca da apresentação das provas no momento da impugnação e a regra do artigo 38 da Lei n. 9.784/99, pelo qual as provas poderão ser apresentadas antes da tomada da decisão administrativa, Eduardo Botallo assinala que o dispositivo legal possibilita provas apresentadas após a impugnação²¹.

Como decorrência de tal diferenciação de regras, Marcos Neder assinala que a regra do Decreto n. 70.235/72 é mais rígida²². Ainda na

¹⁵ BOTALLO, Eduardo Domingos. *A Prova no Processo Administrativo Tributário Federal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. p. 12.

¹⁶ Código de Processo Civil Antigo (Lei n. 5.869/73): “Art. 396. Compete à parte instruir a petição inicial (art. 283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados a provar-lhe as alegações”.

¹⁷ Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/15): “Art. 434. Incumbe à parte instruir a petição inicial ou a contestação com os documentos destinados a provar suas alegações.

Parágrafo único. Quando o documento consistir em reprodução cinematográfica ou fonográfica, a parte deverá trazê-lo nos termos do caput, mas sua exposição será realizada em audiência, intimando-se previamente as partes.

Art. 435. É lícito às partes, em qualquer tempo, juntar aos autos documentos novos, quando destinados a fazer prova de fatos ocorridos depois dos articulados ou para contrapor-los aos que foram produzidos nos autos.

Parágrafo único. Admite-se também a juntada posterior de documentos formados após a petição inicial ou a contestação, bem como dos que se tornaram conhecidos, acessíveis ou disponíveis após esses atos, cabendo à parte que os produzir comprovar o motivo que a impediu de juntá-los anteriormente e incumbindo ao juiz, em qualquer caso, avaliar a conduta da parte de acordo com o art. 5º”.

¹⁸ BOTALLO, Eduardo Domingos. *A Prova no Processo Administrativo Tributário Federal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. pp. 12-13.

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo, SOUZA, Gustavo Contrucci de. *Verdade Material no “Processo” Administrativo Tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. 3º Volume. São Paulo: Dialética, 1998. pp. 156-157.

²⁰ XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 160.

²¹ BOTALLO, Eduardo Domingos. *A Prova no Processo Administrativo Tributário Federal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. p. 13.

²² NEDER, Marcos Vinicius. *A Inserção da Lei n. 9.784/99 no Processo Administrativo Fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. p. 91.

interpretação do artigo 38 da Lei n. 9.784/99, Maria Teresa Martinez Lopez e Marcela Cheffer Bianchini destacam que tal dispositivo autoriza a juntada de documentos na fase instrutória e antes da tomada de decisão, que deve ser entendida como decisão de primeira instância administrativa, sendo que seria possível dizer ainda que a fase instrutória se encerraria com a impugnação, quando se instauraria a fase litigiosa ou processual²³.

(...)

A nosso ver, caberá ao julgador administrativo ponderar, a partir de seu livre convencimento motivado e do princípio da verdade material, em que situações as provas apresentadas extemporaneamente deverão ser aceitas para o bom deslinde do caso. Isso significa dizer que, no âmbito de um processo no qual a produção de provas se faça indispensável, o julgador administrativo não pode indeferir essa prova apenas porque o contribuinte a apresentou em momento ou de modo “inadequado”²⁴.

(...)

A Administração Tributária, no exercício de uma função pública e em sentido jurídico, tem o ofício de aplicar os mandamentos legais sobre situações concretas, no entanto, pelo princípio da verdade material, impõe-se que esta não fique adstrita às alegações ou provas trazidas aos autos pelas partes, devendo esta agir de ofício para determinar a produção de provas que entende necessárias à formação de sua convicção, quanto à ocorrência de determinado fato²⁵.

Isso porque, por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional, não basta que o órgão fiscal tome apenas conhecimento da ocorrência do fato que possivelmente enseja a incidência tributária, mas precisa confrontá-lo com a lei instituidora do tributo para se certificar se este se enquadra ao modelo legal. Por vezes, esta verificação dos elementos necessários e suficientes à constituição da obrigação tributária é complexa e exige apreciação aprofundada da relação fática²⁶.

Por este viés, a busca pela verdade material no âmbito do processo administrativo fiscal é corolário de algumas exigências: (i) que se demonstre com maior grau de verossimilhança possível, a veracidade dos fatos alegados no âmbito do processo; (ii) limitando-se as situações em que se presume a ocorrência dos fatos relevantes; (iii) sendo deferido às

²³ LOPEZ, Maria Teresa Martinez, BIANCHINI, Marcela Cheffer. *Aspectos Polêmicos sobre o Momento de Apresentação da Prova no Processo Administrativo Fiscal Federal*. In: NEDER, Marcos Vinicius, SANTI, Eurico Marcos Diniz de, FERRAGUT, Maria Rita. *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 41.

²⁴ TAKANO, Caio Augusto; PITMAN, Arthur Leite da Cruz. *Princípios do processo administrativo fiscal*. In: DALLE LUCCA, Jandir J.; BERTASI, Maria Odete Duque (Coord.). *Princípios gerais de direito aplicados ao contencioso fiscal paulista*. São Paulo: Lex, 2019, p. 46.

²⁵ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 121.

²⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 222.

partes o direito de produzir as provas necessárias para bem demonstrar a procedência de suas alegações²⁷.

Para as autoridades fiscais, o princípio da verdade material não significa que estas devem agir com a diligência que se esperaria do próprio contribuinte no cumprimento de suas obrigações fiscais e, por exemplo, realizar a apuração de crédito de ICMS ou refazer a escrituração fiscal. Por outro lado, para o julgador administrativo, significa que este não pode se abster de atuar quando vislumbrar a possibilidade quando há possibilidade de se requerer diligência ou oportunizar a produção de provas que possa contribuir com a solução adequada do caso, sem que isso cause excessivo prejuízo no trâmite processual²⁸.

Seja como for, é importante frisar que o princípio da verdade real não vai ao ponto de mitigar irrestritamente as normas que regem o processo administrativo ou de se inverter injustificadamente o ônus da prova (como seriam os casos do art. 373, §3º do CPC/2015). Assim, não é função do Julgador imiscuir-se no dever próprio do contribuinte de comprovar a regularidade das deduções previstas em lei. Se o contribuinte busca demonstrar a existência de um direito seu, a comprovação da regularidade de seu exercício é igualmente seu dever. Não cabe ao julgador ou ao fisco comprová-la em seu lugar, apenas não obstar que elementos de prova relevantes sejam trazidos aos autos e analisados, desde que pertinentes.

Igualmente relevante é a percepção de que o princípio da verdade material não possui idêntica aplicação ao Fisco e ao contribuinte. Isso porque o primeiro se submete a regras específicas de motivação de seus atos, bem como elementos essenciais para a sua conformação, como o art. 142 do CTN, de modo que provas que sejam juntadas extemporaneamente pelo Poder Público não tem o condão de validar um ato administrativo que, à época de sua prática, continha vício de motivação ou não obedecia aos requisitos formais do lançamento tributário, seja de acordo com o art. 142 do CTN ou os dispositivos de legislação interna de cada ente político aplicáveis. Nesse sentido, são pertinentes as lições de Fabiana del Padre Tomé, no sentido de que, depois de instaurado o processo administrativo tributário venham a ser colacionadas provas capazes de constituir o fato jurídico tributário ou o ilícito tributário, não será possível convalidar a nulidade do lançamento lavrado sem a devida fundamentação, porquanto se haveria vício em sua estrutura interna²⁹.

Por derradeiro, ressalte-se que a diligência ou a oportunização de produção probatória para esclarecimento de matéria de fato é uma faculdade do julgador, quando este entender que o procedimento será

²⁷ ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal – Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 176-175.

²⁸ Nesse sentido: “*Taxa de Fiscalização de Estabelecimento. Transferência de estabelecimento para outro município. Princípio da verdade material. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.*” (P.A. n.º 6017.2017/0009843-7, 2ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo).

²⁹ TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no direito tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 298.

necessário/útil para formar sua convicção. Assim, na legislação de processo administrativo tributário do Estado de São Paulo, entendo que o art. 25 da Lei n.º 13.457/09 deve ser lido em conjunto com o art. 26 da mesma lei, a se inferir que o julgador administrativo deve decidir levando em conta sua livre convicção pessoal motivada, sendo que a realização de diligências para esclarecimentos de fatos é um instrumento para a formação de sua convicção, dispensável quando o conjunto probatório nos autos for suficiente para fundamentar sua decisão³⁰.

TAKANO, Caio Augusto; PINTO, Alexandre Evaristo. Das Provas no Processo Administrativo Tributário – Entre a Preclusão e a Verdade Material. In JESUS, Isabela Bonfá de; MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti (Coords.). **Novos Rumos do Processo tributário**, v. 1, São Paulo: Noeses 2020, p. 355-380, *en passant*)

Entendo, portanto, que a juntada de documentos após a apresentação de impugnação deveria ser aceita, caso referidos documentos evidenciassem de forma conclusiva a existência do direito pleiteado pela Recorrente, concretizando os mandamentos de eficácia prescritos no art. 37 da Constituição Federal.

No entanto, no caso concreto, ainda que considerados, os documentos juntados não resolveriam as questões pendentes de análise, posto que a própria recorrente aduz em seu Recurso Voluntário que:

Para que não reste qualquer dúvida de que o imposto foi retido e pago no exterior e as respectivas receitas foram oferecidas à tributação, a Recorrente protesta desde já pela apresentação das respectivas guias de retenção e recolhimento pelos tomadores dos serviços devidamente apostiladas e traduzidas de forma juramentada a fim de comprovar que tais receitas oriundas de serviços restados ao exterior tiveram retenção do imposto fora do Brasil.

A Recorrente apenas destaca que, embora tenha o controle do crédito apurado, é certo que a juntada das guias do imposto pago em cada uma dessas operações depende de trâmites internos e específicos de cada uma das empresas localizadas no exterior.

Adicione-se ainda o fato de que tais pagamentos ocorreram no período base de 2003, ou seja, há 15 anos atrás, o que dificulta, ainda mais, o levantamento dos comprovantes de pagamento do imposto de renda de retenção no exterior..

A meu ver, portanto, resta prejudicada a questão, posto que referidos documentos não trariam maiores esclarecimentos ao caso concreto, não confirmando o crédito pleiteado. Inclusive, conforme acima transcrito, a Recorrente *protesta pela juntada* dos comprovantes de recolhimento, o que até o momento não o fez.

Mérito

³⁰ TAKANO, Caio Augusto; PITMAN, Arthur Leite da Cruz. Princípios do processo administrativo fiscal. In. DALLE LUCCA, Jandir J.; BERTASI, Maria Odete Duque (Coord.). *Princípios gerais de direito aplicados ao contencioso fiscal paulista*. São Paulo: Lex, 2019, p. 43.

No mérito, da leitura do Despacho Decisório, verifica-se que não foi confirmada parte do crédito informado pela Recorrente a título de Imposto de Renda pago no exterior e imposto de renda retido na Fonte no Brasil apurado em 2003:

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	80.734,79	2.188.293,46	89.677,72	10.863.937,18		0,00	13.222.643,15
CONFIRMADAS	0,00	1.921.829,24	89.677,72	10.863.937,18		0,00	12.875.444,14

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 11.320.241,06 Valor na DIPJ: R\$ 11.320.241,07
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 13.222.643,15

IRPJ devido: R\$ 1.902.402,08

Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 10.973.042,06

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados no PER/DCOMP, razão pela qual HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado.

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 29/04/2011.


PRINCIPAL	MULTA	JUROS
355.080,42	71.016,08	319.714,41

Para informações sobre a análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".
Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Inciso II do Parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da IN RFB 900, de 2008. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 36 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.

4-CIÊNCIA E INTIMAÇÃO

Fica o sujeito passivo CIENTIFICADO deste despacho e INTIMADO a, no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir da ciência deste, efetuar o pagamento dos débitos indevidamente compensados, com os respectivos acréscimos legais, facultada a apresentação de manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, no mesmo prazo, nos termos dos §§ 7º e 9º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com alterações posteriores. Não havendo pagamento ou apresentação de manifestação de inconformidade, os débitos indevidamente compensados, com os acréscimos legais, serão inscritos em Dívida Ativa da União para cobrança executiva.

5-TITULAR DA UNIDADE DE JURISDIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

	NOME CARMINE RULLO
	CARGO AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
	MATRÍCULA 56798

362 824

O que foi aprofundado na análise de crédito de fls. 60/66. Desse modo, o Despacho Decisório não homologou/homologou parcialmente os valores de crédito informado sob a justificativa de que não teria ocorrido a comprovação da retenção ou que esta teria ocorrido parcialmente e que, em alguns casos, teria havido declaração do crédito em outro código de receita ou CNPJ diverso.

O contribuinte em sua Manifestação de Inconformidade, bem como em seu Recurso Voluntário apresenta para cada uma das empresas cuja retenção na fonte foi questionada a indicar quais os documentos que comprovariam seu direito.

Contudo, ao cotejar as razões da Recorrente e os Documentos juntados, entendi que a mesma não foi capaz de afastar as razões para o indeferimento do direito creditório, como mui bem exposto no acórdão recorrido:

Não existindo, no processo, comprovação da data em que as fontes pagadoras registraram, em sua contabilidade, o reconhecimento em conta de despesa do crédito em favor do prestador do serviço (o que, reconhecido, seria praticamente impossível ser obtido pela interessada junto às diversas fontes pagadoras), há de se considerar que o fato

gerador da retenção terá ocorrido na data do recebimento do pagamento pelo serviço prestado, independentemente da data de emissão das notas fiscais.

Considero, ainda, que como substituição ao Comprovante Anual de Rendimentos para confirmação dos créditos de retenção que a interessada alega ter em seu favor, apenas a cópia dos lançamentos em seus livros fiscais é insuficiente para alcançar tal objetivo, sendo necessária também a apresentação da documentação que deu a origem a tais lançamentos, em especial as notas fiscais emitidas pelo contribuinte, nas quais se pode confirmar o tomador dos serviços, o valor da operação e o destaque das referidas retenções.

Dessa forma, considero a documentação anexada ao processo suficiente para comprovar as retenções que a interessada afirma ter em seu favor, no ano-calendário 2003, em substituição ao Comprovante Anual de Rendimentos, quando estiverem atendidas cumulativamente as seguintes condições:

Cópia da nota fiscal de serviços, emitida em nome da fonte pagadora;

Escrituração, no Livro Diário, da nota fiscal e respectiva retenção do imposto de renda na fonte;

Confirmação do recebimento, dentro do ano-calendário 2003, do pagamento correspondente ao serviço prestado em valor equivalente ao valor líquido constante da nota fiscal, pela apresentação do extrato bancário ou do reconhecimento contábil do recebimento.

Da análise da documentação comprobatória anexada pela interessada ao processo, conclui-se que cumprem os requisitos acima estabelecidos as seguintes retenções:

Mas não apenas, a própria Recorrente evidencia que não há comprovação da liquidez e certeza do Crédito pleiteado. Veja-se:

Assim, buscando-se a certeza de que os valores não homologados ou homologados parcialmente pela autoridade competente encontravam-se corretos, necessário seria uma conciliação discriminada e detalhada, com a comprovação documental pertinente, baseada nos Comprovaes de Retenção Anual na Fonte, DIRFs, DIPJ, registros contábeis e notas fiscais.

Note-se que apesar de afirmar peremptoriamente que buscar-se a certeza de que os valores não homologados ou homologados parcialmente pela autoridade competente encontravam-se corretos, necessário seria uma conciliação discriminada e detalhada, com a comprovação documental pertinente, baseada nos Comprovaes de Retenção Anual na Fonte, DIRFs, DIPJ, registros contábeis e notas fiscais; a própria recorrente não realizou até o momento a referida conciliação.

Assim, não tendo a contribuinte se desvencilhado do ônus de comprovar seu direito creditório, entendo deva ser mantido acórdão recorrido.

Por fim, quanto ao valor de IR Fonte supostamente retido no exterior, conforme indicado alhures, a Recorrente não demonstrou a liquidez e certeza do crédito pleiteado, o que impossibilita o reconhecimento do direito creditório.

No caso concreto, conforme bem indicado pelo acórdão recorrido:

Resumindo, não há qualquer documento comprobatório da efetiva prestação dos serviços e do pagamento do imposto de renda no exterior, tampouco do cumprimento das condições para seu abatimento do imposto devido apurado no Brasil. Assim sendo, a mera confirmação de que na DIPJ/2004 a receita de prestação de serviços no exterior foi computada na apuração do lucro real, estando desacompanhada de documentos que comprovem a efetiva prestação do serviço e o pagamento do imposto de renda no exterior, é insuficiente para constituir prova hábil que confirme o direito de aproveitamento do suposto crédito.

Portanto, não merece reforma a decisão da autoridade fiscal quanto à não confirmação da parcela de imposto de renda pago no exterior, devido à ausência de documentação probatória que confirme tal crédito.

Minha análise dos documentos juntados ao processo não diverge. Assim, considerando que é da contribuinte o ônus de demonstrar a liquidez e certeza de crédito, considerando ainda que não foram apresentados os documentos que comprovariam a retenção no exterior, bem como a conciliação com a indicação da submissão da receita à tributação no Brasil, entendo que o recurso não merece provimento nesta parte.

Conclusões

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto