



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.920101/2014-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.834 – 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: 2011

PROCEDIMENTO FISCAL. FASE INQUISITÓRIA. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 162.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com o início da fase contenciosa, conforme inteligência da Súmula CARF n. 162.

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.

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 possibilidade de comprovação acima elencadas foi feito pela 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 nº **02-81.317**, proferido pela 2ª Turma da DRJ/BHE que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

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 nº rastreamento 085177607, emitido em 04/06/2014, referente ao PER/DCOMP nº 04980.17777.130711.1.7.03-8130 (fls. 4571 e 4574/4582).

A declaração de compensação foi gerada com o objetivo de ter reconhecido o direito creditório correspondente a saldo negativo de CSLL apurado no exercício 2011, no valor de R\$ 961.936,38, 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 retenções na fonte passíveis de aproveitamento a título de antecipação da contribuição social e estimativas 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	0,00	5.976.028,35	0,00	4.083.983,12	0,00	0,00	10.060.011,47
CONFIRMADAS	0,00	5.585.622,73	0,00	4.083.983,12	0,00	0,00	9.669.605,85

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 da contribuição social devida e a apuração do saldo negativo, das parcelas de composição do crédito confirmadas foi deduzida a CSLL devida no período, no valor de R\$ 9.098.075,09, o que resultou no reconhecimento do direito ao crédito no

valor de R\$ 571.530,76, inferior ao informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), R\$ 961.936,38.

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

Contribuição Social Retida na Fonte

Valor PER/DCOMP: R\$ 5.976.028,35

Valor confirmado: R\$ 5.585.622,73 Valor não confirmado: R\$ 390.405,62

Justificativas (associadas a cada retenção informada):

Retenção na fonte não comprovada

Retenção na fonte comprovada parcialmente

Retenção na fonte confirmada com outro CNPJ

- Retenção na fonte confirmada com outro código de receita

Ao final desse mesmo documento, sob o título “Documentação Complementar” consta que documentos considerados na análise do direito creditório estão arquivados no processo nº 16692.720441/2014-24, fls. 2 a 42, e podem ser consultados na Delegacia da Receita Federal do Brasil da jurisdição do sujeito passivo.

No referido processo encontram-se cópias de telas e informações extraídas dos sistemas da Receita Federal – fichas da DIPJ/2011, extrato de retenções na fonte informadas em DIRF e telas de sistemas internos da RFB.

Da Manifestação De Inconformidade

Cientificado do Despacho Decisório em 18/06/2014, conforme AR de fl. 4573, o sujeito passivo protocolou, em 18/07/2014, a Manifestação de Inconformidade de fls. 6 a 61 e documentação de fls. 62/2247 (no entanto, toda a documentação foi anexada em duplicidade ao processo, repetindo-se às fls. 2251 a 4494).

Inicialmente a interessada argui a nulidade do despacho decisório por preterição do direito de defesa, citando o art. 76 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, afirmando que *“a intimação prévia do contribuinte é procedimento obrigatório e precedente à emissão de despacho decisório pela autoridade responsável pela avaliação do crédito”*. Reproduz também orientações disponíveis na página da Receita Federal sobre Termo de Intimação PER/DCOMP, concluindo que *“ocorrendo dúvida quanto às informações prestadas pelos contribuintes, caberá à autoridade competente intimar o contribuinte para apresentar documentos ou realizar diligências a fim de comprovar a exatidão das informações prestadas e validar ou não o crédito objeto da compensação realizada pelo contribuinte”*. Segundo seu entendimento, *“a decisão pela não homologação da compensação e reconhecimento parcial do crédito*

sem a abertura de oportunidade para que o contribuinte comprove a veracidade das informações declaradas em seus documentos fiscais afronta o princípio da ampla defesa e do contraditório, tão consagrados no âmbito do processo administrativo fiscal e consagrados pela Lei nº 9.784/99 e Constituição Federal.” Encerra esse tópico requerendo a nulidade de despacho decisório, invocando o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Na sequência, citando o §4º do art. 16 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, reconhece que a legislação estabelece “limites à atividade probatória do administrado ao determinar que a prova documental deva ser apresentada com a impugnação (ou manifestação de inconformidade), precluindo o direito do contribuinte de fazê-lo em outro momento processual, a não ser que reste demonstrada a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior ou referir-se a fato ou direito superveniente”. Prossegue afirmando que “no caso concreto, o crédito apurado a título de saldo negativo de CSLL foi formado por retenções da referida contribuição relativas aos serviços prestados no Brasil, sendo que para a demonstração do referido crédito, necessário se faz o levantamento de todas as notas fiscais dos milhares de serviços prestados para uma centena de clientes, bem como localizar as escriturações das notas fiscais e dos pagamentos em sua escrita fiscal, além dos extratos bancários que demonstram o ingresso da receita líquida das retenções efetuadas pelos tomadores dos serviços, tarefa esta árdua e impossível de ser realizada no período previsto em lei para defesa.

Considerando que o prazo de defesa é de 30 dias contados da intimação do Despacho Decisório, não tem a ora Manifestante outra opção, senão a apresentação posterior desses documentos pela impossibilidade de sua apresentação oportuna neste momento”.

Conclui esse item mencionando o art. 38 da Lei nº 9.784, de 1999, pelo qual é permitido ao interessado, na fase instrutória e antes da tomada de decisão, juntar documentos e pareceres, entre outras ações.

Em relação às retenções de imposto de renda na fonte não confirmadas, afirma inicialmente que “não pode a autoridade fiscal se basear apenas em informações constantes nos registros da Receita Federal do Brasil, tal como as Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF's fornecidas pelas pessoas jurídicas responsáveis pela retenção do referido imposto, uma vez que, ocorrendo eventual retificação dessas declarações, o que pode ter ocorrido no caso concreto, eventuais valores podem apresentar divergências desconhecidas até então pela Manifestante.

Assim, para buscar-se a certeza de que as parcelas de crédito não homologadas ou homologadas parcialmente pela autoridade competente encontram-se corretos, ausente de vícios, necessário seria uma conciliação discriminada e detalhada, com a comprovação documental pertinente, baseada nos Comprovantes Anuais de Retenção na Fonte recebidos pela Manifestante e conciliados com as respectivas DIRFs, DIPJ, registros contábeis e notas fiscais”. Na sequência, após destacar

que “não só os Comprovantes de Retenção na Fonte, como as notas fiscais e as contas contábeis relativas a essas operações referem-se a um volume muito grande de documentação”, informa que “não foi possível concluir, até o momento, o procedimento de localização e triagem desses documentos para suportar a conciliação com as DIRFs, DIPJ e PERD/COMPs.”

Em seguida, destaca retenções confirmadas parcialmente no despacho decisório relativas a 15 fontes pagadoras, apresentando relação e anexando cópias de notas fiscais emitidas para cada uma delas com cálculo do que corresponderia à CSLL retida e afirmando que, em todos os casos, de acordo com as informações prestadas em DIRF, o valor que deveria ser confirmado da parcela de crédito supera o reconhecido no despacho decisório.

Ainda, acrescenta tabela indicando 77 contribuintes em relação aos quais afirma que “as parcelas dos créditos informados pela Manifestante encontram-se compatíveis com os valores destacados em suas notas fiscais emitidas”, informando anexar ao processo as notas fiscais correspondentes.

Conclui sua peça contestatória afirmando que “grande parte dos valores que não foram confirmados ou que foram parcialmente confirmados pelo Despacho Decisório podem ter sido decorrentes das retificações das Declarações do Imposto de Renda — DIRF's, as quais certamente foram emitidas pelas fontes pagadoras posteriormente aos Comprovantes Anuais de Retenção encaminhados à Manifestante.

Nesse sentido, não obstante a Manifestante tenha se comprometido a realizar a juntada desses comprovantes assim que todos forem localizados, é certo que a mesma não poderá arcar com os acréscimos legais decorrentes dessa retificação, da qual não teve qualquer participação e não pode, por isso, ser prejudicada pela Administração Pública.

[.....]

Desta feita, tendo em vista o grande número de DIRF's retificadoras que implicaram na não homologação ou homologação parcial do total do crédito apurado pela Manifestante no período, necessário se faz, também por este motivo, que igualmente seja determinado por esta Colenda Turma Julgadora a determinação de diligência fiscal para apuração das DIRF's retificadoras que impactaram nos valores informados pela Manifestante, a fim de que sejam excluídos dos valores eventualmente devidos as parcelas incidentes a título de acréscimos legais”

Em sessão de 27 de março de 2018, a 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2011

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NULIDADE POR AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. PEDIDO DE DILIGÊNCIA, ÔNUS DA PROVA E PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO. EXCLUSÃO DE ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS EM FUNÇÃO DE DIRF RETIFICADORA DA FONTE PAGADORA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL RETIDA NA FONTE.

Ementa vedada pela Portaria RFB nº 2724, de 2017

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

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 nulidade do despacho decisório por suposto preterimento do direito de defesa, posto que não teria sido intimado à apresentar esclarecimentos ou documentos comprobatórios, em violação ao art. 76 da IN SRF n. 1300/2012:

Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Conforme se verifica da literalidade do dispositivo, é facultada a autoridade administrativa a possibilidade de condicionar o reconhecimento do direito creditório à comprovação das alegações aduzidas em PER/DCOMP, não havendo qualquer obrigatoriedade de assim conduzir.

Com efeito, o direito à ampla defesa e ao contraditório deve ser garantido na etapa contenciosa com a apresentação da impugnação ou da manifestação de inconformidade. Esta inclusive é a inteligência da Súmula CARF n. 162:

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 2401-004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301-002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401004.061.

Acrescente-se que a ausência de espontaneidade da fiscalização da realização de diligência não configura em si preterição ao direito de defesa, haja vista que tal princípio pressupõe a própria manifestação do contribuinte. Note-se que no âmbito do CARF, sequer a negativa de diligência ou perícia requerida pelo contribuinte configura cerceamento ao direito de defesa quando devidamente motivado:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202004.120, 2401-007.444, 1401002.007, 2401006.103, 1301003.768, 2401-007.154 e 2202005.304.

Assim, não existindo obrigatoriedade para realização de diligência, não vislumbro o cerceamento de defesa alegado.

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

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”.

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 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

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*. 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.

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 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

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

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 possui; (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)”.

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 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

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)”.

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 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

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-lhes os 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.

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 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

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.

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.

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 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

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

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).

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 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 nº 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, a questão resta prejudicada, haja vista que não houve qualquer juntada de documento após a Manifestação de Inconformidade, não havendo que ser declarado um direito potencial em sede de contencioso administrativo.

Mérito

No mérito, da leitura do Despacho Decisório, verifica-se que o crédito pleiteado foi parcialmente indeferido em razão da não confirmação de parcela dos valores indicados como retidos na fonte:

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

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.

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analizadas 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 da contribuição social devida 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	0,00	5.976.028,35	0,00	4.083.983,12	0,00	0,00	10.060.011,47
CONFIRMADAS	0,00	5.585.622,73	0,00	4.083.983,12	0,00	0,00	9.669.605,85

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 961.936,38 Valor na DIPJ: R\$ 961.936,38

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 10.060.011,47

CSLL devida: R\$ 9.098.075,09

Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (CSLL devida) 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\$ 571.530,76

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

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 30/06/2014.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
297.818,16	59.563,63	90.923,88

Para informações complementares da 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 Encontrar", opção "PER/DCOMP", 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 e art. 28 da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

O que foi aprofundado na análise de crédito de fls. 4574/4581. 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:

Entretanto, como também argumenta a interessada, em respeito ao Princípio da Verdade Material é possível comprovar a retenção na fonte da CSLL por intermédio de um conjunto de documentos que demonstrem o valor da operação, da contribuição retida e do recebimento por parte do prestador do serviço em montante tal que configure a retenção da contribuição por parte da fonte pagadora.

A própria interessada reconhece ser esse o conjunto probatório necessário em substituição ao comprovante anual de retenção, quando afirma que *“necessário se faz o levantamento de todas as notas fiscais dos milhares de serviços prestados para uma centena de clientes, bem como localizar as escriturações das notas fiscais e dos pagamentos em sua escrita fiscal, além dos extratos bancários que demonstram o ingresso da receita líquida das retenções efetuadas pelos tomadores dos serviços”*. E, ainda: *“protesta a Manifestante [...] pela juntada de documentos destinados a comprovar o total do crédito apurado e declarado no PERD/COMP objeto da presente Manifestação, tais como: livros diários, extratos bancários, comprovantes anuais de retenção e quaisquer outros que se fizerem necessários”*.

No entanto, para comprovar as retenções que alega ter em seu favor, a interessada se limita a anexar ao processo as notas fiscais indicando a prestação dos serviços. Não há, porém, qualquer elemento que permita confirmar que os valores constantes das notas fiscais foram recebidos pela interessada em valor inferior ao ali consignado, o que poderia caracterizar que a retenção na fonte teria sido efetivada.

Avaliando as notas fiscais apresentadas pela interessada, chama a atenção o fato de que, em alguns documentos, consta a observação “Serviço sujeito a retenção pelas Pessoas Jurídicas de 4,65%”, como no exemplo abaixo (fl. 721):

 PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS NOTA FISCAL ELETRÔNICA DE SERVIÇOS - NF-e RPS Nº 84785 Série 00003, emitido em 28/01/2010		Número da Nota 00028138 Data e Hora de Emissão 27/01/2010 10:43:03 Código de Verificação YPBU-SERZ
PRESTADOR DE SERVIÇOS  CPF/CNPJ: 74.544.297/0001-92 Inscrição Municipal: 2.249.272-0 Nome/Razão Social: SAP BRASIL LTDA Endereço: AV DAS NAÇÕES UNIDAS 14171, 5º/5,7º/58ª PARTE ANDAR - BROOKLIN NOVO - CEP: 04784-000 Município: São Paulo UF: SP		
TOMADOR DE SERVIÇOS Nome/Razão Social: ETZ INFORMATICA LTDA CPF/CNPJ: 00.965.085/0001-42 Inscrição Municipal: 2.425.355-8 Endereço: R BERA RIO 00067, 9 ANDAR - VILA OLÍMPIA - CEP: 04548-050 Município: São Paulo UF: SP E-mail: andrea.rodrigues@etz.com.br		
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS Serviço sujeito a retenção pelas pessoas jurídicas de 4,65% referente PIS, COFINS e Contribuição Social, conforme Lei 10.833/03 Serviço sujeito a retenção de 1,5% referente a IRPJ Receita de atualização de novas versões SAP 16.412,72 Ref: 120120017 Referente a Dezembro/2009 Vencimento : 25.12.2010		

Já em outros (no caso, para a mesma fonte pagadora), o documento fiscal não apresenta essa observação (fl. 796):

 PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS NOTA FISCAL ELETRÔNICA DE SERVIÇOS - NF-e RPS Nº 87517 Série 00003, emitido em 24/05/2010		Número da Nota 00030766 Data e Hora de Emissão 25/05/2010 11:34:16 Código de Verificação RPYR-UE13
PRESTADOR DE SERVIÇOS  CPF/CNPJ: 74.544.297/0001-92 Inscrição Municipal: 2.249.272-0 Nome/Razão Social: SAP BRASIL LTDA Endereço: AV DAS NAÇÕES UNIDAS 14171, 5º/5,7º/58ª PARTE ANDAR - BROOKLIN NOVO - CEP: 04784-000 Município: São Paulo UF: SP		
TOMADOR DE SERVIÇOS Nome/Razão Social: ETZ INFORMATICA LTDA CPF/CNPJ: 00.965.085/0001-42 Inscrição Municipal: 2.425.355-8 Endereço: R BERA RIO 00067, 9 ANDAR - VILA OLÍMPIA - CEP: 04548-050 Município: São Paulo UF: SP E-mail: andrea.rodrigues@etz.com.br		
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS Licenciamento de Software SAP 126.195,07 SO: ETZ - Prodabel - Licença Vencimento : 23.07.2010		

Pelo que pude extrair das planilhas apresentadas pela interessada, foi considerado como base de cálculo da retenção de CSLL o valor total das receitas informadas nas notas fiscais, independentemente do valor da nota e da descrição do serviço prestado. Vale lembrar que os artigos 30 e

31 da Lei nº 10.833, de 2004, que definiram a retenção de CSLL na fonte na prestação de serviços entre pessoas jurídicas, assim delimitavam o alcance dessa incidência no período de apuração do crédito:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de- obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

[.....]

Art. 31. O valor da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 30, será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente.

[.....]

§ 3o É dispensada a retenção para pagamentos de valor igual ou inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

§ 4o Ocorrendo mais de um pagamento no mesmo mês à mesma pessoa jurídica, deverá ser efetuada a soma de todos os valores pagos no mês para efeito de cálculo do limite de retenção previsto no § 3o deste artigo, compensando-se o valor retido anteriormente.

Portanto, não se pode afirmar que todos os serviços prestados pela interessada foram, efetivamente, objeto de retenção de CSLL. Para que tal se confirmasse, indispensável seria que, diante da não apresentação dos comprovantes anuais de retenção emitidos pelas fontes pagadoras, a interessada trouxesse ao processo, além das notas fiscais, documentos que comprovassem a escrituração contábil das retenções e o valor efetivamente recebido. Noto, ainda, que nas planilhas apresentadas pela interessada nas quais consta a coluna “Valor líquido”, este corresponde à diferença entre o valor da nota fiscal (coluna “Valor Bruto”) e a retenção calculada (coluna “Retenção CSLL”). Apesar da identificação como “Valor líquido”, tais valores por certo não representam o montante ingressado nas contas da interessada, pois a retenção, como já dito, compreenderia, além da CSLL, também PIS e Cofins, o que levaria a diferença maior entre o valor bruto e o efetivamente recebido.

Assim, entendo que, no presente caso, a documentação anexada não é suficiente para, em substituição ao Comprovante Anual de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, comprovar as retenções que a interessada alega ter em seu favor.

Em relação às quinze fontes pagadoras destacadas, além de apresentar cálculos a partir das notas fiscais, a interessada afirma que em todos os casos os valores retidos informados em DIRF superam o reconhecido no despacho decisório.

Não consegui chegar a essa conclusão.

Nos quinze casos, há retenções informadas pelas fontes pagadoras sob o código 5952 que, de acordo com o caput do art. 31 da Lei 10.833, de 2004, transcrito acima, compreende a retenção conjunta de CSLL, PIS e Cofins. Para se apurar o valor da retenção, deve ser aplicada a alíquota de 4,65% sobre a base de cálculo das contribuições, assim proporcionalizada:

1,0 % correspondendo à CSLL;

3,0% correspondendo à Cofins; e

0,65% correspondendo ao PIS.

Tomemos, como exemplo, a retenção informada em DIRF para o CNPJ 15.527.906/0001-38 – Louis Dreyfus Bioenergia S.A. No PER/DCOMP, foi informada retenção no valor de R\$ 1.609,47, sendo que o despacho decisório confirmou R\$ 1.593,12, restando saldo não confirmado de R\$ 16,35 (fl. 4580).

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
15.527.906/0001-38	5952	1.609,47	1.593,12	16,35	Retenção na fonte comprovada parcialmente

Na DIRF anexada pela interessada ao processo como Doc. 06, em relação a essa fonte pagadora constam as seguintes informações (fl. 428):

Como se vê, em relação a retenção de fonte de CSLL, representada pelo código 5952, a retenção informada pela fonte pagadora (coluna Imposto Retido) foi de R\$ 7.408,04. Calculando-se a parte proporcional à CSLL (dividindo o valor da retenção informada por 4,65), chega-se exatamente a R\$ 1.593,12, valor idêntico ao confirmado no despacho decisório.

Fonte Pagadora	Dirf	Rendimento	Imposto
CPF / CNPJ	Cód Dirf	Tributável	Retido
15.527.906/0001-38	1708	160.948,10	2.145,19
15.527.906/0001-38	5952	160.948,10	7.408,04

O mesmo se repete em relação às demais 14 fontes pagadoras destacadas, cabendo os seguintes comentários adicionais:

a) Em relação ao CNPJ 04.573.362/0001-22 – HB Education Consultoria Ltda., as retenções se deram sob os códigos 5952 (R\$ 41,20) e 5987 (R\$ 2.039,79), esse último correspondendo à retenção integral de CSLL (fl. 423). Somando-se a parcela proporcional sob o código 5952 à retenção sob o código 5987, chega-se ao exato valor confirmado no despacho decisório.

b) Para os CNPJ 33.372.251/0126-77 – IBM Brasil e 34.019.992/0016-05 – Mineração Taboca, além das parcelas confirmadas parcialmente em nome dessas filiais no despacho decisório há crédito certificado para

outras filiais das empresas, a saber, 33.372.251/0006-78, no valor de R\$ 2.037,01, e 34.019.992/0008-97, no valor de R\$ 1.085,27 (fls. 4578 e 4580).

b.1) Assim, embora a interessada tenha razão ao apontar que os valores informados em DIRF superam os das parcelas parcialmente confirmadas, isso decorre do fato de o saldo remanescente ter sido considerado na certificação de outras parcelas das mesmas empresas.

Contribuição Social Retida na Fonte

Parcelas Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor Confirmado
33.372.251/0062-78	5952	2.037,01
33.930.299/0003-13	5952	4.983,81
34.019.992/0008-97	5952	1.085,27

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
33.372.251/0126-77	5952	7.786,80	7.731,90	54,90	Retenção na fonte confirmada com outro CNPJ
33.387.382/0001-07	5952	1.584,53	799,22	785,31	Retenção na fonte comprovada parcialmente
33.644.196/0001-06	5952	556,02	114,12	441,90	Retenção na fonte comprovada parcialmente
34.019.992/0016-05	5952	1.931,36	174,70	1.756,66	Retenção na fonte confirmada com outro CNPJ

Concluo, portanto, que não há documentos probatórios trazidos ao processo que permitam confirmar parcelas de crédito relativas a retenções na fonte de CSLL além das certificadas no despacho decisório.

Registre-se que em momento algum em seu Recurso, a Recorrente buscou afastar referidas alegações, ao contrário, apenas repetiu o conteúdo de sua inconformidade.

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

Ademais, não pode a autoridade fiscal se basear apenas em informações constantes nos registros da Receita Federal do Brasil, tal como as Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF's fornecidas pelas pessoas jurídicas responsáveis pela retenção do referido imposto, uma vez que, ocorrendo eventual retificação dessas declarações, o que pode ter ocorrido no caso concreto, eventuais valores podem apresentar divergências desconhecidas até então pela Recorrente.

Assim, para 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 Comprovantes de Retenção Anual na Fonte, DIRFs, DIPJ, registros contábeis e notas fiscais.

Todavia, a autoridade fiscal não deu oportunidade à Recorrente para apresentar essa conciliação em relação aos créditos de CSLL-Fonte – Brasil, objeto da presente análise, inclusive através de seus registros contábeis e notas fiscais, antes de proferido o Despacho Decisório, em respeito ao princípio da verdade material.

Ademais, destaque-se que não só os Comprovantes de Retenção na Fonte, como as notas fiscais e as contas contábeis relativas a essas operações referem-se a um volume muito grande de documentação. Assim, não foi possível concluir, até o momento, o procedimento de

localização e triagem desses documentos para suportar a conciliação com as DIRFs, DIPJ e PERD/COMPs. Por não se tratar de mera omissão quanto à juntada desses documentos (pois não houve intimação prévia em relação a esses créditos de IRRF), a Recorrente protesta desde já pela sua juntada posterior, com base nos arts. 2º, “caput”, X, 3º, III, 27, parágrafo único e 29, “caput” da Lei nº 9.784/99.

Entretanto, ainda que a Recorrente não tenha conseguido levantar, até o presente momento, a totalidade dos documentos necessários para essa conciliação, dentre eles Comprovantes Anuais de Retenção na Fonte, Notas Fiscais e contas contábeis relativos ao período de 2010, é certo que em uma análise perfunctória do Despacho Decisório, restou demonstrado na Manifestação de Inconformidade da ora Recorrente, a existência de casos em que os créditos não homologados e apontados pela autoridade competente não mereciam prosperar, a exemplo dos casos abaixo.

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 Comprovantes 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.

Conclusões

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto