



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



**Processo nº** 10880.923025/2013-00  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-006.840 – 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: 2009

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, que se retorne o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pelo contribuinte, nos termos do voto do relator, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual.

(documento assinado digitalmente)

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 **02-95.329**, proferido pela 2ª Turma da DRJ/BHE que, por unanimidade de votos, improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do voto do relator

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 057538790, emitido em 25/07/2013, referente ao crédito de saldo negativo de IRPJ apurado no exercício 2010, no valor de R\$ 20.353.142,12, e sua utilização para quitação por compensação de débitos apurados pelo contribuinte (fls. 112 e 115/125).

A análise do direito creditório foi realizada a partir do detalhamento das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP n.º 05195.36808.240810.1.3.02-0426. De acordo com o despacho decisório, o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual se concluiu pela não homologação de parte das compensações declaradas.

As parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP 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	3.953.192,83	11.636.629,32	19.396.456,43	0,00	0,00	0,00	34.986.278,58
CONFIRMADAS	0,00	11.636.629,32	19.396.456,42	0,00	0,00	0,00	31.033.085,74

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, chegou-se ao seguinte resultado:

Somatório parcelas composição crédito confirmadas .... 31.033.085,74

(-) IRPJ devido ..... 14.633.136,44

(=) Crédito reconhecido .....  
16.399.949,30

O valor do crédito reconhecido é inferior ao informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ/2010), R\$ 20.353.142,12.

No documento intitulado “PER/DCOMP Despacho Decisório – Análise de Crédito”, que é parte integrante do despacho emitido, vê-se que o motivo para a não confirmação da parcela referente ao imposto de renda pago no exterior foi a falta de comprovação dos pagamentos correspondentes.

Ao final desse mesmo documento, sob o título “Documentação Complementar” consta que documentos considerados na análise do direito creditório estão arquivados no processo n.º 16306.720456/2013-18, fls. 2 a 12, e podem ser consultados na Delegacia da Receita Federal do Brasil da jurisdição do sujeito passivo.

No referido processo encontram-se cópias de telas extraídas dos sistemas da Receita Federal e de fichas da DIPJ/2010, além termo de intimação fiscal dirigido à interessada, datado de 13/02/2013:

#### **TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL**

No exercício das funções inerentes ao cargo de auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil, e nos termos dos artigos 904, 907, 911, 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto n.º 3.000, de 26.03.99), fica o contribuinte, acima identificado, **INTIMADO** a prestar/apresentar, no prazo de **20 (vinte) dias**, contados da data de recebimento desta, as seguintes informações/esclarecimentos/documentos:

- Comprovantes de pagamento dos valores de Imposto pago no exterior declarados na linha 13 da Ficha 12A da DIPJ 2010 (ano-calendário 2009), com todas as formalidades para sua utilização (Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999; art. 395; parágrafo 2º ou 5º);
- demonstrativo dos cálculos dos valores declarados;
- demonstrativo de quando os lucros, rendimentos ou ganhos de capital correspondentes foram computados na base de cálculo do imposto, acompanhado da escrituração contábil comprobatória.

#### **Da Manifestação De Inconformidade**

Cientificado do Despacho Decisório em 05/08/2013, conforme documento de fl. 114, o sujeito passivo protocolou, em 30/08/2013, a Manifestação de Inconformidade de fls. 126 a 145 e documentação que considera suficiente para comprovar as suas alegações.

Inicialmente argui a nulidade do despacho decisório por preterição do direito de defesa, citando o art. 76 da Instrução Normativa RFB n.º 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 se 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 n.º 9.784/99 e Constituição Federal*". Encerra esse tópico requerendo a nulidade de despacho decisório, invocando o art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Na sequência, alega ter havido erro de cálculo da autoridade fiscal quando da cobrança do débito indevidamente compensado. Afirma que o valor não reconhecido do crédito soma R\$ 3.953.192,84, e que o *“o valor principal que deveria ter sido exigido da Requerente a título de saldo devedor consolidado correspondente aos débitos suposta e indevidamente compensados por ela, deveria ser o montante de R\$ 3.953.192,84, acrescido de juros e multa, já que se refere justamente a diferença entre o valor não reconhecido pelo Despacho Decisório e utilizado pela Requerente.*

Todavia, não é essa a diferença que está sendo exigida pelo Despacho Decisório.

Com efeito, a título de valor principal, exige-se nos presentes autos o montante de R\$ 4.363.138,95 (o qual foi acrescido de multa e juros) e que perfaz, portanto, uma diferença de R\$ 409.946,11, do valor que supostamente seria devido (a título de valor principal).

Nesse contexto, verifica-se que houve nítido erro de cálculo cometido pela autoridade competente quando da prolação do Despacho Decisório quanto ao valor supostamente devido pela Requerente a título de principal, o qual excede o montante de R\$ 409.946,11 e que, em observância ao princípio da verdade material, deverá ser excluído da exigência principal dos presentes autos”.

Em relação ao imposto de renda pago no exterior, informa que a interessada presta serviços a empresas situadas no exterior pelos quais sobre retenção de imposto nos países de origem, sendo tal retenção passível de compensação até o limite do imposto devido no Brasil, de forma a evitar a dupla tributação, nos termos do art. 15 da Lei n.º 9.430, de 1996, c/c art. 26 da Lei n.º 9.249, de 1995.

Afirma que o entendimento da autoridade fiscal, de que restariam não comprovados os pagamentos do imposto no exterior, não merece prosperar, pois as informações prestadas na linha 13 da ficha 12A da DIPJ confirmariam essa retenção. Acrescenta 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 Manifestante protesta desde já pela apresentação das respectivas guias de retenção e recolhimento pelos tomadores dos serviços acompanhado de demonstrativo a fim de comprovar que tais receitas oriundas de serviços prestados ao exterior tiveram retenção do imposto fora do Brasil.*

A Manifestante 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 2009, ou seja, há quase 4 anos atrás, o que dificulta, ainda mais, o levantamento das guias do imposto de renda pagos no exterior.

Contudo, para que a Manifestante não tenha seu direito de defesa tolhido, a mesma passará a demonstrar por meio da juntada de notas fiscais (“invoices”), levantadas até o presente momento, emitidas em nome das empresas localizadas no exterior, que o volume de serviços prestados comprova grande parte do crédito não homologado no montante de R\$ 1.770.687,73”.

Na sequência, apresenta seis tabelas relacionando os documentos fiscais relativos à prestação de serviços no exterior, por país, informando a empresa tomadora do serviço, o número da nota fiscal ou invoice, data da emissão, valor da prestação de serviço em moeda estrangeira (dólar americano ou euro), a taxa de câmbio utilizada para a conversão para reais (destacando que “a taxa de câmbio utilizada foi a da data da emissão da nota fiscal”), o valor correspondente da receita em reais e a retenção do imposto de renda que teria sofrido, sempre sob alíquota de 15%.

Ao final, apresenta a totalização do valor de retenções em reais, por país:

País	Total de Retenções de IR (15%)
Canadá	R\$ 73.901,44
Colômbia	R\$ 329.107,20
México	R\$ 1.417.186,17
Peru	R\$ 320.414,85
Portugal	R\$ 45.841,59
Venezuela	R\$ 356.452,66
<b>Total</b>	<b>R\$ 2.542.903,90</b>

Em sessão de 17 de setembro de 2019, 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: 2010

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. 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. IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. DÉBITO DE EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

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 n.º 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 n.º 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 Administração<sup>1</sup>. 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)<sup>2</sup> – o que recebeu, nas lições de Paulo de Barros Carvalho, a denominação de “*idempotência dos conjutores*”<sup>3</sup> –, se não houvesse instrumentos

<sup>1</sup> 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”.

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

<sup>3</sup> 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.

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. 9.784/99<sup>4</sup> amplia o rol de princípios constitucionais da Administração Pública contidos no artigo 37 da Constituição Federal<sup>5</sup>, 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. 9.784/99<sup>6</sup> 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. 9.784/99<sup>7</sup> prevê que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não obstante o artigo 37 da Lei n. 9.784/99<sup>8</sup> 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. 9.784/99<sup>9</sup> 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 provas em qualquer momento que anteceder à tomada de decisão pelo julgador administrativo. Trata-se de tomada de posição objetiva e

<sup>4</sup> 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”.

<sup>5</sup> 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: (...)”.

<sup>6</sup> 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;”.

<sup>7</sup> 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”.

<sup>8</sup> 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”.

<sup>9</sup> 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.”.

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. 70.235/72<sup>10</sup> 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 legislações de processo administrativo fiscal que contenham redação semelhante.

---

<sup>10</sup> 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)”.*

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 processo<sup>11</sup>.

O §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72<sup>12</sup> 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. 70.235/72<sup>13</sup> 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. 70.235/72<sup>14</sup>. 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 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.

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

<sup>12</sup> 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)”.

<sup>13</sup> 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)”.

<sup>14</sup> 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)”.

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 material<sup>15</sup>. Analisando o artigo 396 do antigo Código de Processo Civil<sup>16</sup>, cujo dispositivo equivalente no atual Código de Processo Civil seria o artigo 434<sup>17</sup>, 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 razões<sup>18</sup>.

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 legalidade<sup>19</sup>. 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 material<sup>20</sup>.

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 impugnação<sup>21</sup>.

Como decorrência de tal diferenciação de regras, Marcos Neder assinala que a regra do Decreto n. 70.235/72 é mais rígida<sup>22</sup>. 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

<sup>15</sup> 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.

<sup>16</sup> 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”.

<sup>17</sup> 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 contrapô-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”.*

<sup>18</sup> 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.

<sup>19</sup> 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.

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

<sup>21</sup> 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.

<sup>22</sup> 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.

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 processual<sup>23</sup>.

(...)

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”<sup>24</sup>.

(...)

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 fato<sup>25</sup>.

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 fática<sup>26</sup>.

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 alegações<sup>27</sup>.

---

<sup>23</sup> 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.

<sup>24</sup> 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.

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

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

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

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 processual<sup>28</sup>.

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 interna<sup>29</sup>.

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

<sup>28</sup> 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).

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

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 decisão<sup>30</sup>.

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.

## Mérito

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 apurado em 2009:

### 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	3.953.192,83	11.636.629,32	19.396.456,43	0,00	0,00	0,00	34.986.278,58
CONFIRMADAS	0,00	11.636.629,32	19.396.456,42	0,00	0,00	0,00	31.033.085,74

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 20.353.142,14 Valor na DIPJ: R\$ 20.353.142,12  
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 34.986.278,56

IRPJ devido: R\$ 14.633.136,44

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\$ 16.399.949,30

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 pelo sujeito passivo, razão pela qual HOMOLOGO

PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP: 00365.61852.180111.1.3.02-8090

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/07/2013.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
4.363.138,95	872.627,78	995.231,98

Para informações complementares da análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), menu "Onde Encontro", 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 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.

O que foi aprofundado na análise de crédito de fls. 115/124.

Quanto ao Imposto de renda pago no exterior, defende que se depreende da Ficha 12-A da DIPJ da Recorrente (Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real – **Documento 06 – da Manifestação de Inconformidade**), verifica-se que na linha 13 – *Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital*, restou claro que foi retido da Recorrente a título de Imposto de Renda o montante de R\$ 3.953.192,83, exatamente o montante utilizado como crédito para compensação e que o Acórdão ora combatido não houve por reconhecer por suposta ausência de documentação.

<sup>30</sup> 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.

E 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 ora apresenta os contratos de câmbio, bem como os comprovantes de retenção e recolhimento pelos tomadores dos serviços acompanhado de demonstrativo a fim de comprovar que tais receitas oriundas de serviços prestados ao exterior tiveram retenção do imposto fora do Brasil (Doc\_Comprobatórios0003).

As planilhas abaixo reproduzidas foram elaboradas de acordo com o país no qual se localizava as empresas tomadoras dos serviços da Recorrente **E ESTÃO TODAS SUPOSTAS PELOS SEGUINTE DOCUMENTOS: (i) CONTRATOS DE CÂMBIO DE COMPRA; e (ii) COMPROVANTES DE RETENÇÃO**. Cada planilha contém dados como: nome da empresa tomadora do serviço, número da nota fiscal, data de emissão da nota fiscal, o valor total da nota fiscal em moeda estrangeira, a taxa de câmbio aplicada para conversão da moeda, o valor em moeda nacional (R\$) dos serviços prestados, bem como o montante retido à título do Imposto de Renda à alíquota de 15%:

País	Total de Retenções de IR (15%)
Canadá	R\$ 73.901,44
Colômbia	R\$ 329.107,20
México	R\$ 1.417.186,17
Peru	R\$ 320.414,85
Portugal	R\$ 45.841,59
Venezuela	R\$ 356.452,66
<b>Total</b>	<b>R\$ 2.542.903,90</b>

Com efeito, os documentos apresentados com o Recurso Voluntário demonstram um indício de pagamento de Imposto de renda no exterior, havendo verossimilhança do crédito pleiteado com o alegado pela Recorrente.

### Conclusões

Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para determinar o retorno dos autos à Unidade Local Competente para análise do direito creditório pleiteado à luz dos documentos acostados ao Recurso Voluntário, retomando-se, a partir do novo Despacho Decisório, o rito processual habitual.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Fl. 16 do Acórdão n.º 1201-006.840 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.923025/2013-00