



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.923517/2014-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.833 – 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.

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, notarização 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.

PER/DCOMP. INDEFERIMENTO EM RAZÃO DE NÃO HOMOLOGAÇÃO DE ESTIMATIVAS COMPENSADAS NO PERÍODO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 177.

Na hipótese de compensação de estimativas não homologada, os débitos serão cobrados com base em Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp), e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Inteligência da Súmula CARF n. 177.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer direito de crédito adicional, relativo às estimativas compensadas, nos termos do voto do relator.

(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 **02-78.175**, 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 n.º rastreamento 087895438, emitido em 04/07/2014, referente ao PER/DCOMP n.º 18262.27041.130711.1.7.02-6860 (fls. 941 e 944/950).

A declaração de compensação foi gerada com o objetivo de ter reconhecido o direito creditório correspondente a saldo negativo de IRPJ apurado no exercício 2011, no valor de R\$ 3.966.086,14, e compensar o débito discriminado no referido PER/DCOMP.

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

As parcelas de composição do crédito, representadas por imposto de renda pago no exterior, retenções na fonte passíveis de aproveitamento a

título de antecipação do imposto de renda 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	2.742.749,93	14.496.128,88	0,00	11.534.160,33	0,00	0,00	28.773.039,14
CONFIRMADAS	0,00	14.496.128,88	0,00	11.173.770,13	0,00	0,00	25.669.899,01

Tendo em vista que, como consta do despacho decisório, a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto de renda devido e a apuração do saldo negativo, das parcelas de composição do crédito confirmadas foi deduzido o IRPJ devido no período, no valor de R\$ 24.806.953,00, o que resultou no reconhecimento do direito ao crédito no valor de R\$ 862.946,01, inferior ao informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), R\$ 3.966.086,14.

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

Imposto de Renda Pago no Exterior

Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
2.742.749,93	0,00	2.742.749,93	Pagamento no exterior não comprovado

Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores, com Processo Administrativo, Processo Judicial ou DCOMP

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

Período de apuração da estimativa compensada	Nº do Processo/Nº da DCOMP	Valor da Estimativa compensada PER/DCOMP	Valor confirmado	Valor não confirmado	Justificativa
JUN/2010	16959.20304.230710.1.3.03-1898	898.828,16	538.437,96	360.390,20	DCOMP homologada parcialmente
Total		898.828,16	538.437,96	360.390,20	

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 16692.720942/2014-19, fls. 2 a 84, 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, como fichas da DIPJ/2011, e termo de intimação fiscal dirigido à interessada, datado de 09/04/2014 (fls. 953/954):

TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL

No exercício das funções inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e nos termos dos artigos 911, 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26.03.99), fica o contribuinte, acima identificado, **INTIMADO** a apresentar, no prazo de **20 (vinte) dias**, contados da data de recebimento deste termo, os documentos/esclarecimentos a seguir discriminados, para subsidiar a apreciação da Declaração de Compensação acima identificada:

1. Comprovantes de pagamento do montante de **R\$ 2.742.749,93**, correspondente ao valor de Imposto pago no exterior declarado na respectiva DIPJ (Ficha 12A-linha 14), com a observância do art. 26, § 2º da Lei 9.249/1995;
2. Demonstrativo da conversão em reais do IR pago no exterior, conforme art. 26, § 3º da Lei 9.249/1995;
3. Demonstrativo de quando os lucros, rendimentos ou ganhos de capital correspondentes foram computados na base de cálculo do imposto, inclusive especificando a Ficha e linha da DIPJ nos quais foram declarados, acompanhado da escrituração contábil comprobatória, em conformidade com o art. 25 e parágrafos 1º a 6º da Lei 9.249/1995 e art. 6º e parágrafos 1º a 7º da Instrução Normativa SRF 213, de 2002;
4. Demonstrativos dos cálculos dos valores compensados a título de IR pago no exterior, individualizados por filial, sucursal, controlada ou coligada, conforme art. 1º, § 5º e art. 14, § 4º da Instrução Normativa SRF 213, de 2002, com a observância dos limites definidos no art. 26, § 1º da Lei 9.249/1995 e no art. 14 e parágrafos 7º a 11 da Instrução Normativa SRF 213, de 2002.

Ao final do processo, no documento identificado como “Conclusão da Análise do Direito Creditório”, consta a seguinte observação: “o contribuinte foi intimado em 15/04/2014 (fls. 63/65) a apresentar, em 20 dias, a documentação comprobatória relativa ao IR do exterior. Porém, passados 36 dias, não foi registrado qualquer atendimento à intimação e nem mesmo solicitação de prorrogação do prazo” (fl. 988).

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do Despacho Decisório em 21/07/2014, conforme AR de fl. 943, o sujeito passivo protocolou, em 19/08/2014, a Manifestação de Inconformidade de fls. 3 a 34 e documentação de fls. 35/881.

Inicialmente 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 IRPJ e que não foi passível de homologação, foi formado por retenções do referido imposto em relação aos serviços prestados para o exterior e também por estimativas compensadas com saldo negativo de períodos anteriores, sendo que para a demonstração do referido crédito, necessário se faz o levantamento de todas as notas fiscais dos inúmeros serviços prestados para vários clientes localizados no exterior, bem como localizar os comprovantes de retenção do imposto nos países tomadores dos serviços, além, eventualmente, dos contratos de câmbio que demonstram a conversão dos pagamentos feitos em moeda nacional e etc. Tarefa esta árdua e impossível de ser realizada no período previsto em lei para defesa”.

Informa, então, que apresentará, junto com a manifestação de inconformidade, documentos que julga suficientes para comprovar o direito ao crédito, tais como as notas fiscais (“*invoices*”), cópia do livro diário e extratos bancários demonstrando que “*as receitas brutas de exportação de serviços constantes das notas fiscais (“invoices”) foram recebidas líquidas do Imposto de Renda na Fonte*” o que, no seu entendimento, “*tendo em vista o princípio da verdade material, [.....] a comprovação minuciosa quanto ao recebimento das receitas de exportação líquidas do Imposto de Renda na Fonte será suficiente para o reconhecimento do seu direito de crédito*”. Afirma, ainda, que “*não conseguiu obter, até o prazo para apresentação de sua defesa, os comprovantes de retenção no exterior devidamente consularizados ou quando muito conseguiu apenas alguns deles sem a consularização*”, complementando que “*tentará obter tais documentos junto a seus clientes para posterior juntada aos autos*”. Diz, então, que “*o fato de o contribuinte ter a obrigação de guardar a documentação que fundamentou o crédito utilizado em PER/DCOMP não significa que o contribuinte o tenha ou mesmo que consiga acessá-lo de imediato*”. 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 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 nº 9.430, de 1996, c/c art. 26 da Lei nº 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 14 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 2010, ou seja, há 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 (i) da juntada de notas fiscais (“invoices”), emitidas em nome das empresas localizadas no exterior, (ii) as folhas do livro diário que demonstram a escrituração das referidas Invoices e o recebimento dos valores líquidos já com as retenções realizadas no exterior, bem como (iii) as cópias dos extratos bancários que demonstram que os valores recebidos pela Manifestante do exterior tiveram o IRPJ retido na fonte no país tomador do serviço, demonstrando que o volume de serviços prestados comprova a quase totalidade do crédito não homologado no montante de R\$ 2.742.749,93”.

Na sequência, apresenta onze 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), a data do pagamento, a taxa de câmbio utilizada para a conversão para reais, o valor correspondente da receita em reais, a retenção do imposto de renda que teria sofrido, o valor depositado em conta corrente líquido do IR e o número do lançamento.

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

(...)

Em relação à não confirmação do crédito de estimativas compensadas como saldo negativo de períodos anteriores objeto de PER/DCOMP não homologadas, informa que a decisão administrativa foi objeto de ação anulatória de débitos perante a justiça federal de São Paulo e o crédito tributário, correspondente à parcela não homologada da compensação,

encontra-se com exigibilidade suspensa por conta de depósito judicial no montante integral dos débitos. Assim, no seu entendimento, esse fato “*demonstra ausência de decisão definitiva quanto aos créditos não homologados nos autos dos referidos processos e, portanto, não podem servir de subsídio para o indeferimento da parcela do crédito informado nos presentes autos*”, alegando que “*não há que se falar na inexistência de crédito e exigência de valores objeto de PER/DCOMP's apresentadas posteriormente, as quais se encontram vinculadas ao desfecho da análise do saldo negativo de períodos anteriores*”.

Em sessão de 27 de fevereiro 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: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2011

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NULIDADE POR AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. PEDIDO DE DILIGÊNCIA, ÔNUS DA PROVA E PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA SOBRESTAMENTO DO PROCESSO. IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. DÉBITO DE ESTIMATIVA EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA OBJETO DE AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITOS.

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 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 conjutores*”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

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

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

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

alegado, não obstante o artigo 37 da Lei n. 9.784/99⁸ estabeleça que, quando fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração, o interessado poderá declarar tal fato e solicitar que o órgão da Administração competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias. Não apenas se retirou um ônus do administrado, como também enfatizou a ideia de que todo ato público deve ser motivado e a prova dessa motivação cabe àquele quem o pratica.

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

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

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

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

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

como, também tais documentos serão analisados por julgadores especializados seja na primeira ou na segunda instância administrativa (ampla cognição).

(...)

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

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

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

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

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)”.

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

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

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)”.

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 aos que foram produzidos nos autos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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.

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 entenda necessárias à formação de sua convicção, quanto à ocorrência de determinado fato²⁵.

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

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

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

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

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).

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

Por derradeiro, ressalte-se que a diligência ou a oportunização de produção probatória para esclarecimento de matéria de fato é uma faculdade do julgador, quando este entender que o procedimento será 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, ainda que considerados, os documentos juntados não resolveriam as questões pendentes de análise, posto que a própria recorrente aduz em seu Recurso Voluntário que:

Para que não reste qualquer dúvida de que o imposto foi retido e pago no exterior e as respectivas receitas foram oferecidas à tributação, a Recorrente protesta desde já pela apresentação das respectivas guias de

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.

retenção e recolhimento pelos tomadores dos serviços devidamente apostiladas e traduzidas de forma juramentada a fim de comprovar que tais receitas oriundas de serviços restados ao exterior tiveram retenção do imposto fora do Brasil.

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

Adicione-se ainda o fato de que tais pagamentos ocorreram no período base de 2010, ou seja, há 8 anos atrás, o que dificulta, ainda mais, o levantamento dos comprovantes de pagamento do imposto de renda de retenção no exterior.

Ademais, para que a Recorrente não tivesse seu direito de defesa tolhido, e como prova de sua boa-fé e esforço em busca da verdade material, a mesma passou a demonstrar por meio (i) da juntada de notas fiscais (“Invoices”), emitidas em nome das empresas localizadas no exterior, (ii) as folhas do livro diário que demonstram a escrituração das referidas *Invoices* e o recebimento dos valores líquidos já com as retenções realizadas no exterior e, (iii) as cópias dos extratos bancários; que demonstram que os valores recebidos pela Recorrente do exterior tiveram o IRPJ retido na fonte no país tomador do serviço, demonstrando que o volume de serviços prestados comprova a totalidade do crédito não homologado no montante histórico de R\$ 2.742.749,93.

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

Mérito

No mérito, da leitura do Despacho Decisório, verifica-se que não foi confirmada parte do crédito informado pela Recorrente a título de saldo negativo apurado em 2011, em razão da estimativa devida em janeiro de 2011, a qual foi compensada com saldo negativo de período anterior, qual seja, o de 2010:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CRÉDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	2.742.749,93	14.496.128,88	0,00	11.534.160,33	0,00	0,00	28.773.039,14
CONFIRMADAS	0,00	14.496.128,88	0,00	11.173.770,13	0,00	0,00	25.669.899,01

Segundo o Despacho Decisório, o crédito do referido saldo negativo do período anterior, objeto da **PER/DCOMP n.º 16959.20304.230710.1.3.03-1898 (Ação Anulatória n.º 0018151-71.2013.4.03.6100)**, não teria sido confirmado integralmente, restando não reconhecidos pela RFB a tal título o montante de **R\$ 360.390,20** e, **portanto, não haveria saldo suficiente para quitar, por meio da compensação, as estimativas devidas em junho de 2010.**

Nesse sentido, em razão da homologação parcial da **PER/DCOMP n.º 16959.20304.230710.1.3.03-1898 (discussão nos autos da Ação Anulatória n.º 0018151-71.2013.4.03.6100)**, o Despacho Decisório homologou parcialmente as compensações declaradas

no PER/DCOMP n.º 18262.27041.130711.1.7.02-6860, decorrente da parcela relativa às estimativas compensadas com saldo negativo de períodos anteriores e, por consequência, deixou de homologar as compensações declaradas nas PER/DCOMPs objeto dos presentes autos, uma vez que, havendo suposto “saldo insuficiente” para quitar, por meio das compensações, a estimativa devida em junho de 2010 com saldo negativo do ano anterior (2009), ocorreu, por consequência, a redução do crédito de saldo negativo de 2010.

Conforme se infere do acórdão recorrido, a questão pendente de análise:

A compensação do débito de estimativa de junho de 2010 foi declarada por intermédio do PER/DCOMP n.º 16959.20304.230710.1.3.03-1898, indicando como crédito o saldo negativo de contribuição social apurado no exercício 2010. Após análise da autoridade fiscal, em 04/04/2013 foi emitido despacho decisório no qual, de acordo com a análise do direito creditório, a compensação foi parcialmente homologada.

Cientificada do despacho decisório em 15/04/2013, a interessada abriu mão de discutir a decisão na esfera administrativa, pela apresentação de manifestação de inconformidade, optando por recorrer ao poder judiciário, protocolando ação anulatória de débitos.

De acordo com os registros da justiça federal de São Paulo, tal ação, de n.º 0018151.71.2013.4.03.6100, está em tramitação, aguardando sentença. Para suspensão da cobrança do crédito tributário foi realizado o depósito do montante integral dos débitos, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

A meu ver, a situação supra descrita atrai a aplicação da Súmula CARF n. 177:

Súmula CARF n.º 177

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-004.841, 1201-003.026, 1201-003.432, 1302-004.400, 1401-004.156, 1401-004.216, 1402-004.226, 1402-004.337, 1401-004.371 e 1302-003.890.

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

No caso concreto, conforme bem indicado pelo acórdão recorrido:

Para comprovação do imposto de renda pago no exterior, a interessada anexa ao processo, além de cópia da DIPJ/2011 (fls. 444/763):

a) documentos que referenciam invoices (em língua estrangeira, desacompanhados de tradução) endereçados a empresas estabelecidas no exterior;

- b) registros contábeis – lançamento e inscrição no livro diário – relativos a essas operações;
- c) extratos bancários com indicação do recebimento dos valores correspondentes aos registros contábeis;
- d) planilhas indicando as operações realizadas.

Regra geral, os documentos que o contribuinte identifica como “invoice” aparentam estar, no mínimo, incompletos, pois não discriminam os serviços prestados. O exemplo a seguir, escolhido entre um dos documentos apresentados, ilustra de forma bem precisa o conteúdo da maioria dos “invoices” anexados ao processo.

(...)

Os próximos documentos são, pela afirmativa do contribuinte, o lançamento relacionado a essa receita e seu registro no Livro Diário. Há de se notar que, embora haja coincidência de valores e lançamento a débito de imposto de renda na fonte, a origem indicada no lançamento é uma nota fiscal de numeração diversa, sem que se possa estabelecer, com segurança, a relação entre o “invoice” anexado e o lançamento.

(...)

Sobre os documentos anexados, comento (ressaltando, mais uma vez, que não fiz análise exaustiva da documentação apresentada):

- a) Embora a interessada afirme, na sua contestação, que tem o controle do crédito, nas planilhas que apresenta chega a valores que correspondem a 80% do montante informado na DIPJ a título de “imposto de renda pago no exterior”.
- b) Os “invoices” relacionados à Argentina são datados de fevereiro e março de 2008. Embora seja possível, não é usual que o pagamento de um serviço seja realizado somente dois anos após a prestação, em fevereiro de 2010 (fls. 445/449).
- c) Para comprovar as operações na China, a interessada anexa quatro “invoices”, sendo o primeiro com lançamento isolado e os três seguintes, objeto de um mesmo lançamento. Os lançamentos mostram valores em moeda estrangeira diferentes. Entretanto, o registro no Livro Diário e o comprovante de recebimento que seriam relativos a essas duas operações se repetem (fls. 517/528).
- d) Nas planilhas elaboradas pela interessada, há conversões dos valores em moeda estrangeira (dólar americano) para reais em uma mesma data com taxas de câmbio apresentando divergências significativas, como no exemplo a seguir:

(...)

Anoto que há divergências significativas também nos meses de janeiro, abril, agosto e novembro.

e) Não é possível identificar, nos documentos apresentados, o montante do imposto pago no exterior por operação. O lançamento dessa rubrica, na maior parte dos documentos analisados, é feito de forma agrupada, contemplando vários “invoices”, sem qualquer individualização da incidência do imposto sobre cada prestação de serviço.

Observo, ainda, que, embora a interessada tenha afirmado ter localizado alguns comprovantes de pagamento de imposto de renda no exterior sem a devida chancela do consulado, não os incluiu entre os documentos anexados ao processo.

Diante dos documentos apresentados entendo que a coincidência de valores, mostrando depósitos em conta corrente no valor do registro no Livro Diário quanto ao recebimento, mas em valor inferior ao efetuado para o lançamento da receita, é insuficiente para comprovar que essa diferença se refere, de fato, a imposto de renda pago no exterior. Reafirmo que considero que o documento emitido pela autoridade estrangeira, nos moldes determinados pela legislação, é essencial para tal comprovação.

Assim, entendo que deve ser mantida a decisão da autoridade fiscal quanto ao não reconhecimento, como parcela confirmada de composição do crédito de saldo negativo, a relativa ao pagamento de imposto de renda no exterior, por falta da apresentação de documentação comprobatória que confirme o cumprimento dos requisitos legais exigidos para tal compensação.

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

Conclusões

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para dar-lhe parcial provimento reconhecendo o direito creditório oriundo das estimativas compensadas e confessadas por Dcomp.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Fl. 20 do Acórdão n.º 1201-006.833 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.923517/2014-78