



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.924187/2010-12
Recurso Voluntário
Resolução nº **1301-001.125 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de abril de 2023
Assunto COMPENSAÇÃO
Recorrente UNIPAR INDUPA DO BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento do processo em diligência, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife ("DRJ/REC"), o qual será complementado ao final (fls. 166/169 do *e-processo*):

A empresa acima qualificada, por meio dos PER/DCOMP nº 08378.46390.220206.1.3.03-7710 (PER/DCOMP com demonstrativo de crédito), requereu restituição de pretense crédito de saldo negativo de CSLL, relativo ao ano-calendário de 2005, no valor original de R\$ 1.266.570,25, e solicitou através deste e do

Fl. 2 da Resolução n.º 1301-001.125 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.924187/2010-12

PER/DCOMP 42940.64147.100306.1.3.03-7750 compensação com débitos próprios que especifica.

A DERAT SÃO PAULO, por meio do despacho decisório eletrônico n.º 863122342, tendo em vista a insuficiência do crédito reconhecido no procedimento (R\$ 1.092.195,45), homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP 42940.64147.100306.1.3.03-7750.

De acordo com o a análise do crédito, não foram reconhecidas as seguintes parcelas:

a) Imposto de Renda Pago no Exterior:

Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
174.262,76	0,00	174.262,76	Receita correspondente não oferecida à tributação

b) Contribuição Social Retida na Fonte

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas					
CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
02.171.029/0001-61	5952	42.565,22	42.453,18	112,04	Retenção na fonte comprovada parcialmente

Cientificada, a interessada, em apertada síntese, apresentou a seguinte manifestação de inconformidade:

1) **Dos fatos:**

Que, em procedimento de auditoria fiscal da DIPJ 2006 (ano calendário 2005) da Manifestante, os agentes da fiscalização, ao verificarem a formação do Saldo Negativo de CSLL, entenderam que ele não existia, razão pela qual, efetuaram a glosa de parte do direito creditório, bem como das compensações dele decorrentes, conforme se verifica pela ementa do despacho decisório (doc. 02) que não homologou parte das compensações, pela seguinte justificativa:

- Imposto Pago no Exterior: R\$ 174.262,76: Receita correspondente não oferecida à tributação;

- CSLL Fonte R\$ 112,04: retenção na fonte não comprovada.

2) Que a glosa referente ao Imposto Pago no Exterior não procede, na medida em que as conclusões da d. fiscalização não condizem com os fatos verdadeiramente verificados, os quais se encontram amparados pela legislação que disciplina a matéria, razão pela qual se faz imperioso o cancelamento das glosas efetuadas e, conseqüentemente, a homologação integral das compensações realizadas;

3) **Do direito de compensar o imposto pago no exterior:**

3.1) Que é decorrente de rendimentos de prestação de serviços no exterior auferidos em 2005, os quais foram, de fato, oferecidos à tributação e devidamente computados na DIPJ na linha de "Receita de Prestação de Serviços", consoante denotam a ficha 06A (linha 08), da DIPJ/2006, bem como os demonstrativos de cálculo anexados (doc.04) em cotejo com os certificados de retenção de impostos no exterior (doc. 03);

3.2) Que as receitas **auferidas e tributadas** em 2005 tiveram o imposto retido no exterior, conforme comprovam os certificados de retenção de imposto anexos (doc. 03 — ao todo somam 33 certificados);

Fl. 3 da Resolução n.º 1301-001.125 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.924187/2010-12

3.3) Que o Manual da DIPJ Exercício 2006 determina que devem ser declaradas nesse campo, *todas as receitas decorrentes dos serviços prestados, sem exceção*. "**Linha 06A/08, Receita da Prestação de Serviços - Indicar, nesta linha, a receita decorrente dos serviços prestados**".

3.4) Acrescenta, que é legítimo o direito à compensação do crédito de imposto paga no exterior, ainda que, em períodos subsequentes;

3.5) Que, de acordo com as disposições dos artigos 25, da Lei 9.249/95 e 15, da Lei 9.430/96, é clara a conclusão de que a pessoa jurídica pode compensar, no país, o imposto e a contribuição social pagos no exterior sobre receita de prestação de serviços, observado os limites do art. 21 da MP 1.858-8/99 e do art. 26 da 9.249/95, sendo certo que, afora isso, nenhum outro limite ou requisito é exigido pela lei para tal compensação;

3.6) Que o art. 21 da MP 1.858 e o art. 26 da Lei 9.249/95 estabelecem um limite de valor para que a pessoa jurídica possa compensar no país, o imposto e a contribuição social pagos no exterior sobre tais rendimentos. Esse valor é determinado mediante o cálculo do imposto e da contribuição social que seriam aqui devidos sobre os rendimentos do exterior;

3.7) Que, da leitura conjunta dos sobreditos dispositivos:

(i) a pessoa jurídica possui o direito de compensar o imposto pago no exterior sobre a receita de prestação de serviços;

(ii) referido direito encontra-se limitado exclusivamente pelo comando dos arts. 21 da MP 1.858 e do art. 26 da Lei 9.249/95;

(iii) esse limite consiste na fixação de um valor para compensação no Brasil;

(iv) referido valor é fixado mediante o cálculo do imposto e da contribuição social que seriam aqui devidos sobre as receitas de prestação de serviços no exterior.

4) Da suspensão da exigibilidade dos débitos oferecidos à compensação.

Que os débitos compensados através do PER/DCOMP 42940.64147.100306.1.3.03-7750, não homologada a compensação integralmente, os quais foram atrelados ao crédito em comento, tendo em vista a presente Manifestação de Inconformidade, deverão ter suas exigibilidades suspensas, haja vista a determinação do § 11, do artigo 74, da Lei n.º 9.430/96, incluído pela Lei n.º 10.833/2003;

5) Do pedido.

5.1) Que seja conhecida e provida a presente Manifestação de Inconformidade, para que seja **CANCELADA** a decisão ora atacada, **CONVALIDANDO-SE E HOMOLOGANDO-SE INTEGRALMENTE** o crédito objeto da DCOMP n.º **08378.46390.220206.1.3.03-7710**, bem assim as compensações com débitos deles decorrentes, declarando-se via de consequência a suspensão da exigibilidade dos créditos compensados na DCOMP n.º 42940.64147.100306.1.3.03-7750;

5.2) Reitera o protesto de juntada de posterior documentação que venha a robustecer o quanto alegado, especialmente os comprovantes de pagamento de imposto no exterior devidamente reconhecidos pelo Consulado Brasileiro na Argentina, na remota hipótese de entender-se ser necessária tal providencia, os quais não compuseram o conjunto probatório por ausência de tempo hábil, em preservação da verdade material.

Fl. 4 da Resolução n.º 1301-001.125 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.924187/2010-12

[grifos constam do original]

Em sessão de 29/07/2015, a DRJ/REC julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS. Nos termos do art. 170 do CTN, somente são compensáveis os créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. ADMISSIBILIDADE. UTILIZAÇÃO CONDICIONADA A INCLUSÃO DA RECEITA CORRESPONDENTE NO RESULTADO DO PERÍODO/APURAÇÃO DO LUCRO REAL. A pessoa jurídica poderá utilizar o valor correspondente em moeda nacional do imposto pago no exterior sobre as receitas, lucros, rendimentos e ganhos de capital, para reduzir o Imposto de Renda/Contribuição Social devidos no país, desde que inclua a respectiva receita no resultado do exercício/apuração do lucro real.

AUSÊNCIA DE LITÍGIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL RETIDA NA FONTE. A expressa aquiescência, por parte do contribuinte, quanto à parcela do crédito que não restou comprovada, configura ausência de litígio na esfera administrativa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÃO. PROVAS. A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Não têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados.

Segundo consta dos fundamentos do voto do relator (fls. 169/178 do *e-processo*):

DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL RETIDA NA FONTE

De acordo com os autos, não foi comprovada a parcela da Contribuição Social retida na fonte, no montante de R\$ 112,04, relativo à fonte pagadora 02.171.029/0001-61, código de receita 5952.

A manifestante acusou o conhecimento da parcela não comprovada, mas não apresentou um único argumento refutando a exclusão, deixando assim de exercer seu direito de defesa e concordando expressamente com o despacho.

Lembramos a este respeito a regra contida no artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972, o qual regulamenta o Processo Administrativo Fiscal:

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

Assim sendo, em homenagem aos princípios da preclusão e do duplo grau de jurisdição, que norteiam o processo administrativo fiscal – PAF, considera-se a matéria relativa ao direito creditório não reconhecido, no valor de R\$ 112,04, definitivamente consolidada na esfera administrativa.

Fl. 5 da Resolução n.º 1301-001.125 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.924187/2010-12

IR EXTERIOR

De acordo com os autos, a parcela do crédito, no montante de R\$ 174.262,76, relativo ao imposto de renda pago no exterior, não foi confirmada no procedimento eletrônico de análise do direito creditório pleiteado.

A razão para a não confirmação da parcela foi a não comprovação do cômputo do referido rendimento/lucros/ganho de capital na base de cálculo do imposto.

A Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, introduziu no ordenamento jurídico brasileiro o princípio da universalidade da tributação para a pessoa jurídica, quando passaram a ser tributados no Brasil os **rendimentos decorrentes de atividades exercidas no exterior**.

[...]

[...] conclui-se que a compensação de imposto pago no exterior sobre receitas, lucros, rendimentos, ganhos de capital auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, para ser considerada **confirmada/comprovada**, está condicionada ao atendimento dos seguintes requisitos:

- a) apuração de lucro real positivo;
- b) apresentação de documento de arrecadação reconhecido pelo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto, salvo se 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 (art. 26, §2º, da Lei n.º 9.249/95 c/c art. 16, §2º, II, da Lei n.º 9.430/96);
- c) adição das receitas, lucros, rendimentos e ganhos de capital ao lucro real apurado no Brasil, de acordo com a limitação temporal estabelecida (art. 25 da Lei n.º 9.249/95);
- d) observância, na compensação, do limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (art. 26 da Lei n.º 9.249/95); e e) apresentação das demonstrações financeiras correspondentes aos lucros auferidos no exterior de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada (art. 16 da Lei n.º 9.430/96).

A interessada apurou lucro real positivo, portanto atende o requisito "a".

Examinando-se a documentação trazida pela contribuinte (certificados), constata-se que representa um possível documento de arrecadação de imposto argentino (*las Ganancias*), que identifica, inclusive, o CNPJ da interessada pela filial (61.460.325/0004-94), a data, a Fatura, o valor da operação e o montante devido atendendo, portanto, o item "b" acima.

Outro documento apresentado é uma planilha elaborada pela própria contribuinte, que resume informações constantes nos certificados.

No entanto, efetivamente quanto à adição das receitas ao lucro real apurado no Brasil na DIPJ/2006, item "c", motivo para o não reconhecimento da parcela referente ao possível imposto pago no exterior, a interessada não apresentou uma única prova de sua inclusão na demonstração do resultado ou da apuração do Lucro Real.

Zerou os itens 05 e 06, da ficha 09A da DIPJ, por considerá-los não correspondentes à receita de prestação de serviços, não apresentando, no entanto, uma única prova que a

Fl. 6 da Resolução n.º 1301-001.125 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.924187/2010-12

respectiva receita foi incluída no item 08 ou 28 da ficha 06A da DIPJ (Receita da Prestação de Serviços e Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior, respectivamente), tampouco em qualquer outro item.

As demais fichas da DIPJ apresentadas, como, por exemplo, a Ficha 29A, não servem para balizar o seu direito, pois não demonstram por si só que os rendimentos ali presentes compuseram as fichas de apuração do resultado ou do lucro real, constituindo-se em meros itens descritivos da DIPJ.

[...]

Logo, a teor do art. 170 do CTN e, ainda, art. 66 da Lei n.º 8.383/91 e art. 16, §2º inciso II da Lei n.º 9.430/96, a interessada não comprovou que é detentora de um crédito contra a Fazenda Pública, não podendo utilizá-lo para compensação com débitos próprios.

Demais questionamentos relacionados pela manifestante (interpretação do dispositivo legal que trata da limitação temporal para aproveitamento do rendimento e possível ilegalidade do próprio dispositivo) não fazem parte da presente lide.

[...]

Da apresentação posterior de provas

Requeru, a interessada, caso necessário, juntada posterior de documentação para robustecer suas alegações no tocante a apresentação dos comprovantes de pagamento de imposto no exterior devidamente reconhecidos pelo Consulado Brasileiro na Argentina.

Conforme relato, em relação ao possível imposto pago no exterior, a lide restringiu-se à não adição do respectivo rendimento na apuração do resultado/lucro real do período, a despeito da apresentação dos respectivos comprovantes de retenção, com ou sem a chancela do consulado brasileiro, não cabendo, portanto, solicitação.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual basicamente reitera os seus argumentos de defesa.

Alega inicialmente que a DRJ/REC deveria ter convertido o julgamento em diligência para que fosse providenciada a prova do oferecimento à tributação dos rendimentos auferidos no exterior, pois segundo a redação do artigo 18 do Decreto n.º 70.235/1972, o julgador estaria obrigado a baixar os autos em diligência *sempre que se deparar com situações em que necessária produção de provas mais específicas, como é o caso* (fls. 189 do e-processo).

Ainda em suas palavras (fls. 189/191 do e-processo):

Fl. 7 da Resolução n.º 1301-001.125 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.924187/2010-12

A necessidade de um novo julgamento, ou no mínimo a sua conversão em diligência, tem como objetivo garantir à Recorrente o direito de se defender de todos os argumentos fiscais que motivaram o lançamento e de que sejam aferidos todos os documentos que suportam o crédito pleiteado.

Portanto, para o caso em tela, caberia exclusivamente à autoridade fiscalizadora, antes de proferir uma decisão sobre a declaração de compensação, converter o julgamento em diligência para permitir que a Recorrente apresentasse outras provas que a autoridade julgadora entendesse cabíveis, ou mesmo para que a autoridade fiscalizadora se manifestasse sobre os documentos trazidos pela Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade.

Isso porque, conforme se observa do teor do artigo 16, inciso IV do Decreto-Lei n.º 70.235/72¹, deve ser garantido ao contribuinte, no momento da impugnação, requerer diligências e/ou perícias **necessárias à comprovação de suas alegações**.

No caso concreto, veja o próprio julgador demonstra não ter empreendido qualquer esforço na busca da verdade material, consignando de forma superficial que a Recorrente não teria comprovado o quanto alegado, conforme se infere do seguinte trecho do acórdão:

[...]

Feitas essas considerações, verifica-se do disposto no artigo 38, da Lei n.º 9.784/1999², que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, que o interessado poderá requerer diligências e perícias a fim de comprovar a veracidade de suas alegações defensivas.

Ademais, no caso em questão, a realização de diligência, além de extremamente necessária ao deslinde da controvérsia, ou seja, para a efetiva comprovação de que as receitas obtidas com a prestação de serviços no exterior foram incluídas em sua Receita de Prestação de Serviços, revela-se lícita, sem intuito protelatório e totalmente pertinente, de forma que, sem a qual, impossível seria atingir a verdade material, princípio no qual está calcado o pleno direito de defesa³, conforme anteriormente mencionado.

Quanto ao mérito, relembra que o próprio acórdão recorrido teria reconhecido o pagamento do imposto no exterior, veja-se (fls. 222/223 do *e-processo*):

III.1. Da Comprovação de Pagamento do Imposto no Exterior – Questão Incontroversa

Registre-se, inicialmente, que o acórdão recorrido reconheceu expressamente que os documentos juntados com a Manifestação de Inconformidade são capazes de comprovar o pagamento do imposto de renda Argentino, conforme se infere do seguinte trecho:

“Com base na legislação acima transcrita, conclui-se que a compensação de imposto pago no exterior sobre receitas, lucros, rendimentos, ganhos de capital auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, para ser considerada confirmada/comprovada, está condicionada ao atendimento dos seguintes requisitos:

- a) apuração de lucro real positivo;*
- b) apresentação de documento de arrecadação reconhecido pelo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto, salvo se 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 (art. 26, §2º, da Lei n.º 9.249/95 c/c art. 16, §2º, II, da Lei n.º 9.430/96);*
- c) adição das receitas, lucros, rendimentos e ganhos de capital ao lucro real apurado no Brasil, de acordo com a limitação temporal estabelecida (art. 25 da Lei n.º 9.249/95);*

Fl. 8 da Resolução n.º 1301-001.125 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.924187/2010-12

d) observância, na compensação, do limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (art. 26 da Lei n.º 9.249/95); e
e) apresentação das demonstrações financeiras correspondentes aos lucros auferidos no exterior de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada (art. 16 da Lei n.º 9.430/96).

Examinando-se a documentação trazida pela contribuinte (certificados), constata-se que representa um possível documento de arrecadação de imposto argentino (las Ganancias), que identifica, inclusive, o CNPJ da interessada pela filial (61.460.325/0004-94), a data, a Fatura, o valor da operação e o montante devido atendendo, portanto, o item "b" acima.

Diante da prova inequívoca produzida pela Recorrente, consistente nos "Certificados de Retenção de Imposto" que comprovam o pagamento do "Impuesto a las Ganancias" decorrentes de prestação de serviços na Argentina, **notadamente do explícito reconhecimento do acórdão recorrido quanto à comprovação de pagamento da exação**, negar o direito creditório seria o mesmo que contrariar toda a base probatória, além da negativa de vigência ao disposto art. 15, da Lei n. 9.430/96⁵, ao Tratado Internacional para se evitar a dupla tributação firmado entre Brasil x Argentina (Decreto n. 87.976/1982⁶), e aos demais dispositivos legais e normativos correlatos.

A respeito da inclusão das receitas oriundas dos serviços prestados no exterior nas bases do IRPJ e da CSLL, o contribuinte adverte que *não necessariamente a inclusão da receita com serviços prestados nos exterior se verificará pela adição à base do IRPJ e da CSLL nas linhas 05 e 06 da ficha 09A da DIPJ, como quer fazer crer a autoridade julgadora, visto que somente dever ser indicados nestas linhas os rendimentos, lucros e ganhos de capital que não compuseram o resultado do período* (fls. 194/196 do e-processo). E explica:

Ora, no presente caso isso não se verifica, à medida que a receita auferida pela prestação dos serviços foi efetivamente computada no lucro do exercício (ponto de partida para a formação do Lucro Real). Assim, para o reconhecimento do crédito em questão, cumpre tão somente demonstrar a efetiva inclusão dos valores referentes a receita da prestação de serviços no exterior na Ficha 06 da DIPJ, senão vejamos.

O imposto pago no exterior glosado pela fiscalização decorreu de rendimentos de prestação de serviços no exterior auferidos em 2005, os quais foram, de fato, oferecidos à tributação e devidamente computados na DIPJ na linha "Receita de Prestação de Serviços", consoante denota-se da análise da ficha n. 06A Linha 08 da DIPJ de 2006 (Ano Calendário 2005), bem como os demonstrativos de cálculo em cotejo com os certificados de retenção de imposto no exterior.

Com efeito, as receitas auferidas e tributadas em 2005 tiveram o imposto retido no exterior, conforme comprovam os certificados de retenção de imposto anexos à Manifestação de Inconformidade apresentada.

Assim, apesar da decisão recorrida ter afirmado que a glosa foi motivada nela inexistência de tributação das receitas correspondentes é certo que, conforme pode ser comprovado pelas fichas das DIPJs e planilhas apresentadas na Manifestação de Inconformidade, justamente por se tratar de receitas de prestação de serviço do exterior, **a Recorrente tribudou e informou os rendimentos auferidos no exterior, na linha adequada da DIPJ qual seja, a linha de "receita de prestação de serviço"**.

Fl. 10 da Resolução n.º 1301-001.125 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.924187/2010-12

Embora seja tempestivo e atenda aos demais requisitos de admissibilidade, entendo que o presente recurso voluntário não se encontra maduro o suficiente ao exame de mérito da discussão.

Como visto pelo breve relato do caso, o contribuinte pretendeu a compensação de débitos próprios por meio de declaração de compensação mediante a utilização de um suposto crédito de saldo negativo de CSLL referente ao ano calendário de 2005.

Veja-se o que consta do despacho decisório eletrônico nº de rastreamento 863122342 (fls. 12 do *e-processo*):

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

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

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CRÉDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	174.262,76	45.026,82	5.401.051,05	196.871,83	0,00	0,00	5.817.212,46
CONFIRMADAS	0,00	44.914,78	5.401.051,05	196.871,83	0,00	0,00	5.642.837,66

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 1.266.570,25 Valor na DIPJ: R\$ 1.266.570,22
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 5.817.212,43
CSLL devida: R\$ 4.550.642,21
Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (CSLL devida) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.
Valor do saldo negativo disponível: R\$ 1.092.195,45

Perceba-se que o direito creditório não foi integralmente reconhecido em razão da não confirmação de duas parcelas: retenções na fonte e imposto de renda no exterior. Todavia, como visto pelo relatório do caso, o contribuinte não se insurgiu contra a parcela não confirmada de contribuição social retida na fonte, razão pela qual o acórdão da DRJ considerou a matéria não impugnada e definitivamente consolidada na esfera administrativa, veja-se (fls. 170 do *e-processo*):

De acordo com os autos, não foi comprovada a parcela da Contribuição Social retida na fonte, no montante de R\$ 112,04, relativo à fonte pagadora 02.171.029/0001- 61, código de receita 5952.

A manifestante acusou o conhecimento da parcela não comprovada, mas não apresentou um único argumento refutando a exclusão, deixando assim de exercer seu direito de defesa e concordando expressamente com o despacho.

Lembramos a este respeito a regra contida no artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972, o qual regulamenta o Processo Administrativo Fiscal:

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

Assim sendo, em homenagem aos princípios da preclusão e do duplo grau de jurisdição, que norteiam o processo administrativo fiscal – PAF, considera-se a matéria relativa ao

Fl. 11 da Resolução n.º 1301-001.125 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.924187/2010-12

direito creditório não reconhecido, no valor de R\$ 112,04, definitivamente consolidada na esfera administrativa.

Portanto, somente será objeto de discussão no presente a parcela de imposto pago no exterior no montante de R\$ 174.262,76, não confirmada pelo despacho decisório e pelo acórdão recorrido com base no suposto não oferecimento das receitas à tributação, tendo em vista que as linhas 05 e 06 da ficha 09A da DIPJ estariam zeradas.

A esse respeito, é importante mencionar que a questão do oferecimento à tributação dos rendimentos auferidos em razão da prestação de serviços no exterior no ano calendário de 2005 também foi objeto do processo administrativo n.º 10880.924186/2010-60, no qual se discutia direito creditório de saldo negativo de IRPJ.

Vejamos então o que consta do despacho decisório eletrônico (fls. 10 do *e-processo*):

Imposto de Renda Pago no Exterior

Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
174.262,76	0,00	174.262,76	Receita correspondente não oferecida à tributação

A grande questão sobre a possibilidade ou não de aproveitamento do imposto pago no exterior envolve o compute dos rendimentos respectivos na apuração do lucro real. Segundo consta do despacho decisório o contribuinte não teria preenchido corretamente as fichas 06A – Demonstração do resultado e 09A – Demonstração do lucro real da sua DIPJ.

A DRJ/REC foi ainda mais específica e indicou que o contribuinte não teria preenchido os itens 05 e 06 da ficha 09A nem tampouco comprovado se tais receitas teriam sido incluídas nos itens 08 ou 28 da ficha 06A, veja-se (fls. 176 do *e-processo*):

Examinando-se a documentação trazida pela contribuinte (certificados), constata-se que representa um possível documento de arrecadação de imposto argentino (*las Ganancias*), que identifica, inclusive, o CNPJ da interessada pela filial (61.460.325/0004-94), a data, a Fatura, o valor da operação e o montante devido atendendo, portanto, o item "b" acima.

Outro documento apresentado é uma planilha elaborada pela própria contribuinte, que resume informações constantes nos certificados.

No entanto, efetivamente quanto à adição das receitas ao lucro real apurado no Brasil na DIPJ/2006, item "c", motivo para o não reconhecimento da parcela referente ao possível

Fl. 12 da Resolução n.º 1301-001.125 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.924187/2010-12

imposto pago no exterior, a interessada não apresentou uma única prova de sua inclusão na demonstração do resultado ou da apuração do Lucro Real.

Zerou os itens 05 e 06, da ficha 09A da DIPJ, por considerá-los não correspondentes à receita de prestação de serviços, não apresentando, no entanto, uma única prova que a respectiva receita foi incluída no item 08 ou 28 da ficha 06A da DIPJ (Receita da Prestação de Serviços e Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior, respectivamente), tampouco em qualquer outro item.

As demais fichas da DIPJ apresentadas, como, por exemplo, a Ficha 29A, não servem para balizar o seu direito, pois não demonstram por si só que os rendimentos ali presentes compuseram as fichas de apuração do resultado ou do lucro real, constituindo-se em meros itens descritivos da DIPJ.

Segundo advoga o contribuinte, *não necessariamente a inclusão da receita com serviços prestados nos exterior se verificará pela adição à base do IRPJ e da CSLL nas linhas 05 e 06 da ficha 09A da DIPJ, como quer fazer crer a autoridade julgadora, visto que somente devem ser indicados nestas linhas os rendimentos, lucros e ganhos de capital que não compuseram o resultado do período* (fls. 194/196 do e-processo). E explica:

Ora, no presente caso isso não se verifica, à medida que a receita auferida pela prestação dos serviços foi efetivamente computada no lucro do exercício (ponto de partida para a formação do Lucro Real). Assim, para o reconhecimento do crédito em questão, cumpre tão somente demonstrar a efetiva inclusão dos valores referentes a receita da prestação de serviços no exterior na Ficha 06 da DIPJ, senão vejamos.

O imposto pago no exterior glosado pela fiscalização decorreu de rendimentos de prestação de serviços no exterior auferidos em 2005, os quais foram, de fato, oferecidos à tributação e devidamente computados na DIPJ na linha "Receita de Prestação de Serviços", consoante denota-se da análise da ficha n. 06A Linha 08 da DIPJ de 2006 (Ano Calendário 2005), bem como os demonstrativos de cálculo em cotejo com os certificados de retenção de imposto no exterior.

Com efeito, as receitas auferidas e tributadas em 2005 tiveram o imposto retido no exterior, conforme comprovam os certificados de retenção de imposto anexos à Manifestação de Inconformidade apresentada.

Assim, apesar da decisão recorrida ter afirmado que a glosa foi motivada nela inexistência de tributação das receitas correspondentes é certo que, conforme pode ser comprovado pelas fichas das DIPJs e planilhas apresentadas na Manifestação de Inconformidade, justamente por se tratar de receitas de prestação de serviço do exterior, **a Recorrente tributou e informou os rendimentos auferidos no exterior, na linha adequada da DIPJ qual seja, a linha de "receita de prestação de serviço".**

Nesse sentido, a receita decorrente do serviço prestado no exterior remonta a quantia de R\$1.246.686,96. Referida receita foi registrada na conta contábil 7446010011, consoante podemos verificar pelo razão contábil desta conta (doc. 03).

Ainda, para afastar quaisquer dúvidas sobre a informação e tributação dos valores de receita pelos serviços prestados, a Recorrente apresenta a composição das contas contábeis⁷ (doc. 05) que foram informadas na Linha 08 da Ficha 06A da DIPJ:

Fl. 13 da Resolução n.º 1301-001.125 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.924187/2010-12

Nome de Mestrado MI		MERCADO		
TIPO VENDA	PROJETO	Descrição	MERC. EXTERNO	MERC. INTERNO
Ficha 06 - Fabricais	FABRICALDOS			
		7001010000 VENDAS BRUTAS PROD FABR - TERCEIROS	(98.181,78)	(296.645.343,55)
		7001020000 PAT BR RESP TRANSFERENCIAS TERCEIROS	(15.145,00)	(26.363,00)
		7001030000 VENDAS BRUTAS UTILIDADES TERCEIROS		(28.975,63)
		7002010000 VENDAS BRUTAS PROD FABR SOC DO GRUPO	(11.765.912,41)	(91.381.093,34)
		7002020000 VENDAS BRUTAS UTILIDADES SOCIEDADES DO GRUPO		(11.361.901,36)
		7002030000 PAT BR RESP TRANSFERENCIAS SOCIEDADES DO GRUPO	(840.879,61)	(640.879,61)
		7490010000 VENDAS BRUTAS - VÍCIOS TERCEIROS		(351.865,65)
		7446010000 VENDAS BRUTAS - VÍCIOS DIVS. SOCIEDADES DO GRUPO	(196.741,40)	(494.784,28)
		7446020000 VENDAS BRUTAS - VÍCIOS DIVS. TERCEIROS	(14.929.285,62)	(5.115.110,55)
		FABRICALDOS Total	(18.166.281,80)	(605.400.993,11)
		FABRICALDOS - IPI	24.282.477,61	24.282.477,61
		FABRICALDOS - IPI Total	4.730.312,38	4.730.312,38
		Ficha 06 - Fabricais Total	(13.435.969,42)	(596.670.680,73)
Ficha 06 - Revenda	REVENDA			
		7001000000 VENDAS BRUTAS MERC - TERCEIROS	(18.166.281,80)	(6.76.794.29,28)
		7002000000 VENDAS BRUTAS MERC - SOCIEDADES DO GRUPO		(51.186.892,94)
		REVENDA Total	(18.166.281,80)	(6.76.794.29,28)
		REVENDA - IPI	5.128.728,66	5.128.728,66
		REVENDA - IPI Total	7.881.395,82	7.881.395,82
		Ficha 06 - Revenda Total	(13.034.953,14)	(197.390.225,13)
Ficha 06 - Serviços	SERVIÇOS			
		7446010000 PRST SERVICO SOCIEDADES DO GRUPO	(1.246.086,96)	(4.742.286,41)
		7446020000 PRST SERVICO TERCEIROS		(91.427,09)
		SERVIÇOS Total	(1.246.086,96)	(4.833.713,50)
		Ficha 06 - Serviços Total	(1.246.086,96)	(4.833.713,50)
		Total Geral	(31.413.568,80)	(1.118.655.717,01)

E, na Ficha 06 da DIPJ (doc. 06), assim constou:

Discriminação	Valor
01.Receita da Export. Incent. Produtos-Beflex até 31/12/1987	0,00
02.Crédito-Prêmio de IPI	0,00
03.(-)Vendas Canceladas e Devoluções	0,00
04.(-)Descontos Incond. nas Export. Incentivadas	0,00
05.Receita da Exportação Não Incentivada de Produtos	31.413.568,80
06.Rec. Venda no Mercado Interno de Prod. Fabric. Própria	876.798.219,28
07.Receita da Revenda de Mercadorias	187.360.225,13
08.Receita da Prestação de Serviços	4.833.713,50
09.Receita das Transferências Tributárias	0,00
Total	4.453.713,50

Portanto, vê-se que do saldo da conta contábil 7446010011, onde se deu o registro da receita, uma parcela do valor foi informada na linha 08 da Ficha 06 (saldo de R\$ 4,4 milhões) e outra parcela foi informada na linha 05 da Ficha 06 (com saldo de R\$ 31 milhões). Estes valores encontram-se grifados em amarelo na planilha acima transcrita.

Aliás, veja realmente que o próprio Manual da DIPJ determina que devem ser declaradas na linha 08 da Ficha 06A, todas as receitas decorrentes dos serviços prestados, sem exceção: "**FICHA 06A/08 - RECEITA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - INDICAR, NESTA LINHA, A RECEITA DECORRENTE DOS SERVIÇOS PRESTADOS**". E assim procedeu a Recorrente, ao menos em parte do valor, informando a parcela referente ao serviço prestado ao exterior em linha mais específica (das receitas decorrentes de exportação).

Veja-se que, ainda que a motivação da glosa fiscal viesse a ser a eventual incorreta classificação da receita nas linhas da DIPJ, ainda assim não haveria que se falar em não inclusão das receitas de prestação de serviços na base de cálculo do IRPJ e CSLL, uma vez que, **sendo informadas referidas quantias em alguma das linhas da Ficha 06 da DIPJ**, invariavelmente haverá a automática inclusão destes valores na base de cálculo do IRPJ (o resultado do período é transportado automaticamente para as fichas 09 – IRPJ e 17 – CSLL).

Como se observa, o que adverte o contribuinte é que, muito embora não tenha incluído os rendimentos nas linhas 05 ou 06 da ficha 09A, eles constam todos da ficha 06A de sua DIPJ, de modo que isto não impactaria no seu resultado, tendo em vista integrarem o lucro líquido do período, ponto de partida para apuração do lucro real. Veja-se a mencionada ficha (fls. 131 do e-processo):

Fl. 14 da Resolução n.º 1301-001.125 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.924187/2010-12

FICHA 06A - DEMONSTRACAO DO RESULTADO - PJ EM GERAL

APURACAO ANUAL
VALOR

01.RECEITA DA EXPORT.INCENT.PROD.-BEFIEX ATE 31/12/87	0,00
02.CREDITO-PREMIO DE IPI	0,00
03.(-)VENDAS CANCELADAS E DEVOLUCOES	0,00
04.(-)DESCONTOS INCOND. NAS EXPORT. INCENTIVADAS	0,00
05.RECEITA DA EXPORTACAO NAO INCENTIVADA DE PRODUTOS	31.413.568,80
06.REC.VENDA NO MERCADO INTERNO DE PROD.FABRIC.PROPRIA	876.798.239,28
07.RECEITA DA REVENDA DE MERCADORIAS	197.390.225,13
08.RECEITA DA PRESTACAO DE SERVICOS	4.453.713,80
09.RECEITA DAS UNIDADES IMOBILIARIAS VENDIDAS	0,00

O contribuinte informa que parte das receitas teriam sido computadas na linha 05 – Receita da exportação não incentivada de produtos, com saldo de R\$ 31.413.568,80, e parte na linha 08 – Receita da prestação de serviço, com saldo de R\$ 4.453.713,80, ambas da ficha 06A – Demonstração do resultado. Consta ainda do recurso voluntário a seguinte tabela descritiva contendo a composição das contas contábeis informadas da ficha (fls. 195 do *e-processo*):

Somam de Mestr.com MI		MERCADO		Total Geral				
TIPO VENDA	PRODUTO	Razão	Descr Conta			MERC. EXTERNO	MERC. INTERNO	
Ficha 06 - Fabricados	FABRICADOS	7001010000	VENDAS BRUTAS PROD.FABR.-TERCEIROS	(998.181,78)	(796.645.343,55)	(797.043.527,33)		
		7001020100	FAT BR DESP TRANS/SEGUROS-TERCEIROS	(35361,00)		(35.361,00)		
		7001030000	VENDAS BRUTAS UTILIDADES-TERCEIROS		(230.375,63)	(230.375,63)		
		7002010000	VENDAS BRUTAS PROD.FABR SOC DO GRUPO	(11.765.912,49)	(91.310.099,34)	(103.076.011,77)		
		7002020000	VENDAS BRUTAS UTILIDADES-SOCIEDADES DO		(11.201.501,36)	(11.201.501,36)		
		7002030101	FAT BR DESP TRANS/SEGUROS-SOCIED DO GR	(840.879,61)		(840.879,61)		
		7430001000	VENDAS BRUTAS-RRUGOS-TERCEIROS		(383.164,68)	(383.164,68)		
		7446000000	VENDAS BRUTAS-VDAS.DIVS.-SOCIEDADES D	(196.743,40)	(494.784,20)	(691.527,60)		
		7446001000	VENDAS BRUTAS-VDAS.DIVS.-TERCEIROS	(16.929.881,62)	(5.115.130,55)	(22.044.992,17)		
		FABRICADOS Total			(30.166.881,94)	(905.400.999,31)	(915.567.881,15)	
- FABRICADOS- IPI		7001011400	IPI FABR-TERCEIROS		24.282.427,65	24.282.427,65		
		7002011400	IPI FABR-SOCIEDADES DO GRUPO		4.320.332,38	4.320.332,38		
FABRICADOS- IPI Total					28.602.760,03	28.602.760,03		
Ficha 06 - Fabricados Total				(30.166.881,94)	(876.798.239,28)	(906.965.121,12)	876.798.239,28	Ficha 06, Ficha 06
Ficha 06 - Revenda	REVENDA	7001000000	VENDAS BRUTAS MERC.-TERCEIROS		(151.186.892,94)	(151.186.892,94)		
		7002000000	VENDAS BRUTAS MERC.-SOCIEDADES DO GRUPO		(54.084.728,01)	(54.084.728,01)		
		REVENDA Total				(205.271.620,95)	(205.271.620,95)	
		- REVENDA - IPI		7001001400	IPI MERC-TERCEIROS		5.328.728,66	5.328.728,66
				7002001400	IPI MERC-SOCIEDADES DO GRUPO		2.557.667,16	2.557.667,16
REVENDA - IPI Total					7.886.395,82	7.886.395,82		
Ficha 06 - Revenda Total					(197.390.225,13)	(197.390.225,13)	197.390.225,13	Ficha 06, Ficha 06
Ficha 06 - Serviços	SERVICOS	7446010001	PREST SERVICIO-SOCIEDADES DO GRUPO	(1.246.686,96)	(4.362.286,41)	(5.608.973,37)		
		7446011000	PREST SERVICIO-TERCEIROS		(91.427,39)	(91.427,39)		
		SERVICOS Total				(1.246.686,96)	(4.453.713,80)	(5.700.400,76)
Ficha 06 - Serviços Total				(1.246.686,96)	(4.453.713,80)	(5.700.400,76)	4.453.713,80	Ficha 08, Ficha 06
Total Geral				(31.413.568,80)	(1.078.642.178,21)	(1.110.055.747,01)		
								linha 05, Ficha 06

De modo a comprovar o exposto, foi anexado ao recurso o razão contábil da conta 7446010011 (fls. 216/223 do *e-processo*) o qual demonstraria rendimentos contabilizados no montante de R\$ 1.246.686,96, supostamente incluídos na ficha 06A, além do balancete contábil do ano de 2005 (fls. 245 do *e-processo*) e uma planilha supostamente contendo a composição das contas contábeis (fls. 246/247 do *e-processo*).

Em face de tais alegações e diante da apresentação da documentação acima referenciada, entendo que os autos devem retornar em diligência para que a Unidade de Origem possa investigar melhor e confirmar efetivamente se os rendimentos auferidos pela prestação de serviços no exterior foram devidamente computados na ficha 06A da DIPJ do contribuinte.

Fl. 15 da Resolução n.º 1301-001.125 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.924187/2010-12

É importante ainda que a Unidade de Origem confirme se os outros dois requisitos mencionados pelo acórdão recorrido foram atendidos e comprovados, quais sejam, os requisitos “d) observância, na compensação, do limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (art. 26 da Lei nº 9.249/95)” e “e) apresentação das demonstrações financeiras correspondentes aos lucros auferidos no exterior de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada (art. 16 da Lei nº 9.430/96)”.

Caso necessário, o contribuinte poderá ser intimado para colaborar com a diligência, fornecendo esclarecimentos que se façam necessários e apresentando documentação adicional.

Ao cabo da diligência, deverá a Unidade de Origem elaborar relatório conclusivo a respeito do oferecimento ou não dos rendimentos à tributação no país, do qual o contribuinte deverá ser intimado a se manifestar no prazo de trinta dias.

Por todo o exposto, voto para converter o julgamento em diligência.

Marcelo Jose Luz de Macedo