



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.924409/2012-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.838 – 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

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.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em 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 nº **02-77.769**, proferido pela 2ª Turma da DRJ/BHE que, por unanimidade de votos, procedente em parte a manifestação de inconformidade, nos termos do voto do relator, reconhecendo-se haver em favor do contribuinte retenções de imposto de renda na fonte passíveis de aproveitamento como antecipação do imposto devido no ano-calendário de 2007 além das confirmadas no despacho decisório contestado.

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

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório nº rastreamento 020815000, emitido em 03/04/2012, referente aos PER/DCOMP nº 13313.51229.270808.1.7.02-1233 e 32797.55160.270808.1.3.02-2764 (fls. 114 e 116 a 128).

As declarações de compensação foram geradas com o objetivo de ter reconhecido o direito creditório correspondente a saldo negativo de IRPJ apurado no exercício 2008, no valor de R\$ 3.655.162,06, e compensar os débitos discriminados nos referidos PER/DCOMP.

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	2.653.578,02	10.654.094,54	0,00	5.695.584,06	0,00	0,00	19.003.256,62
CONFIRMADAS	0,00	8.782.222,73	0,00	1.535.620,43	0,00	0,00	10.317.843,16

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. Entretanto, como a soma das parcelas de composição do crédito confirmadas é insuficiente, sequer, para quitar o IRPJ devido no período, no valor de R\$ 15.348.097,64, a autoridade fiscal concluiu pelo não reconhecimento do direito ao crédito e, consequentemente, pela NÃO HOMOLOGAÇÃO das compensações declaradas.

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:

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
JAN/2007	16237.50457.280207.1.3.02-7023	1.329.911,52	0,00	1.329.911,52	DCOMP não homologada
JAN/2007	24717.64351.280207.1.3.02-2190	2.467.632,97	1.535.620,43	932.012,54	DCOMP homologada parcialmente
JAN/2007	15889.76238.280207.1.3.02-3232	658.214,91	0,00	658.214,91	DCOMP não homologada
FEV/2007	23826.95232.230307.1.3.02-1866	1.239.824,66	0,00	1.239.824,66	DCOMP não homologada
Total		5.695.584,06	1.535.620,43	4.159.963,63	

Quanto às retenções de imposto de renda retido na fonte, podem ser assim sintetizadas:

Imposto de Renda Retido na Fonte

Valor PER/DCOMP: R\$ 10.654.094,54

Valor confirmado: R\$ 8.782.222,73

Valor não confirmado: R\$ 1.871.871,81

Justificativas (associadas a cada retenção informada):

- Retenção na fonte não comprovada
- Retenção na fonte comprovada parcialmente
- Receita correspondente não oferecida à tributação (específica para retenção CNPJ 17.298.092/0001-30, código de receita 5273)

Ao final desse mesmo documento, sob o título “Documentação

Complementar” consta que documentos considerados na análise do direito creditório estão arquivados no processo nº 16306.721218/2011-68, fls. 1 a 24, e podem ser consultados na Delegacia da Receita Federal do Brasil da jurisdição do sujeito passivo.

No referido processo encontram-se cópias de telas extraídas dos sistemas da Receita Federal e duas observações que merecem destaque (fls. 994/1006).

Em relação ao imposto de renda pago no exterior, foi anotado o seguinte comentário: “O contribuinte foi intimado em 08 de fevereiro de 2012 com Aviso de recepção em 13 de fevereiro de 2012, para comprovar o imposto de renda retido no exterior no ano de 2007, porém até a presente data, dia 27 de março de 2012, mais de 40 dias após o aviso, não se manifestou a respeito da intimação. Assim, será desconsiderado o imposto retido no exterior.”

Quanto ao oferecimento à tributação da receita financeira relativa a operações de swap (retenção cod. 5273), há a reprodução das instruções de preenchimento da linha 19 da ficha 06A da DIPJ, onde há destaque de que nessa linha deveriam ser informadas as receitas auferidas em operações de swap. Entretanto, a cópia dessa ficha da declaração do contribuinte mostra valor 0,00 na referida linha.

Da Manifestação De Inconformidade

Cientificado do Despacho Decisório em 17/04/2012, conforme informação disponibilizada pelos Correios de fl. 323, o sujeito passivo protocolou, em 17/05/2012, a Manifestação de Inconformidade de fls. 129/162 e documentação de fls. 163/991.

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. Afirma que auferiu R\$ 46.132.484,76 de receitas decorrentes da prestação desses serviços, incluídas na totalidade das receitas declaradas na ficha 06A da DIPJ/2008, portanto, oferecidas à tributação. 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 pelos tomadores dos serviços, assim como de cópia de notas fiscais e do balancete, acompanhado de demonstrativo a fim de comprovar que tais receitas compõem a demonstração do resultado indicada na Ficha 06-A da DIPJ.*

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 2007, ou seja, há 5 anos atrás, o que dificulta, ainda mais, o levantamento das guias do imposto de renda pagos no exterior.

Desta feita, em respeito ao princípio da verdade material e da ampla defesa, a Manifestante protesta desde já pela juntada posterior de todas as guias de pagamento do imposto de renda retido e recolhido no exterior, cujas receitas respectivas foram oferecidas à tributação no Brasil, conforme se observa de sua DIPJ.”

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

Assim, para buscar-se a certeza de que as parcelas de crédito não homologadas ou homologadas parcialmente pela autoridade competente encontram-se corretos, ausente de vícios, necessário seria uma conciliação discriminada e detalhada, com a comprovação documental pertinente, baseada nos Comprovantes Anuais de Retenção na Fonte recebidos pela Manifestante e conciliados com as respectivas DIRFs, DIPJ, registros contábeis e notas fiscais”. Na sequência, após destacar que “não só os Comprovantes de Retenção na Fonte, como as notas fiscais e as contas contábeis relativas a essas operações referem-se ao período base de 2007, ou seja, de 5 anos atrás, documentos estes já encaminhados para arquivo inativo da Manifestante, em local diverso de sua sede e administrado por empresa terceirizada”, informa que “não foi possível concluir, até o momento, o procedimento de localização e triagem desses documentos para suportar a conciliação com as DIRFs, DIPJ e PERD/COMPs.”

Em seguida, alega que o mero erro de preenchimento no PER/DCOMP, quando devidamente comprovado, deve ser superado em sede de julgamento. Relaciona, então, 20 fontes pagadoras sobre as quais tece considerações com base no extrato obtido junto à Receita Federal das retenções de imposto de renda na fonte informadas em seu favor para o ano-calendário 2007, apontando os seguintes motivos para a não confirmação das parcelas:

Contribuinte	CNPJ básico	PER/DCOMP	Confirm. DD	Não confirm. DD	Valor DIRF IR	Motivo
Vega Engenharia	01.832.326	38.318,61	11.487,56	26.831,05	46.984,54	1
TIM Celular	04.206.050	30.016,81	0,00	30.016,81	39.986,89	1
WEG	07.175.725	38.308,41	0,00	38.308,41	41.434,01	1
Gerdau	07.358.761	187.270,57	0,00	187.270,57	164.724,97	1
Suzano	16.404.287	26.909,72	0,00	26.909,72	27.282,71	1
Braskem	42.150.391	46.318,09	0,00	46.318,09	63.655,56	1
Whirlpool	59.105.999	77.831,76	36.171,16	41.660,60	78.160,06	1
Bradesco	60.746.948	262.441,96	238.952,17	23.489,79	261.727,54	1
Cimentos Liz	33.920.299	16.264,54	0,00	16.264,54	9.321,75	1
Rigesa	45.989.050	10.400,31	969,85	9.430,46	10.232,56	1
FMC	48.122.295	9.970,76	0,00	9.970,76	6.608,19	1
Marcopolo	88.611.835	44.310,50	31.363,67	12.946,83	39.881,85	1
Centr. Eletr. Brasileiras	00.001.180	211.973,23	0,00	211.973,23	198.813,84	2
Eletronorte	00.357.038	90.175,46	0,00	90.175,46	115.966,47	2
Cia. Geração Térmica	02.016.507	111.760,75	0,00	111.760,75	111.924,69	2
Petrobras	33.000.167	4.250.093,32	4.161.165,28	88.928,04	4.303.197,56	2
Eletronuclear	42.540.211	248.521,60	0,00	248.521,60	233.868,69	2
IBM	33.372.251	21.303,37	0,00	21.303,37	23.677,38	1 e 2
Itaú	17.298.092	75.792,06	0,00	75.792,06	42.524,98	3
Citibank	33.479.023	116.469,40	59.273,70	57.195,70	149.736,47	2
TOTAL		5.914.451,23	4.539.383,39	1.375.067,84	5.969.710,70	

Motivos:

- (1) Divergência de CNPJ entre matriz e filiais no confronto PER/DCOMP x DIRF.
- (2) Erro de fato quanto à informação do código de retenção no PER/DCOMP.
- (3) Inclusão da receita financeira pelas operações de swap (cod. 5273) na linha 22 da ficha 06A da DIPJ 2008 (Outras Receitas Financeiras).

Encerra esse tópico solicitando que “considerando o grande número de retenções e fontes pagadoras existentes no período, sem prejuízo da apresentação posterior dos Comprovantes Anuais de Retenção relativo ao período de 2007 e notas fiscais com eventual conciliação que possa comprovar o valor total do crédito apurado pela Manifestante e, ainda, a

juntada de outros documentos fiscais que se façam necessários, requer-se a esta Colenda Turma Julgadora que se digne em determinar que os autos baixem em diligência para confirmação de eventuais outras divergências no caso concreto, as quais, em um primeiro momento, resultou na não homologação dos créditos apurados, tal como, por força de numeração de CNPJ errado ou declarados por "filiais" e DIRF's emitidas em nome das empresas "matriz", códigos de retenção divergentes entre "PER/DCOMP's" e "DIRF's", valores originais informados pela Manifestante posteriormente retificados pela fonte pagadora e etc., haja vista que no âmbito do processo administrativo fiscal o princípio da verdade material deve ser respeitado e observado durante todo o seu trâmite processual”.

Em relação à não confirmação do crédito de estimativas compensadas como saldo negativo de períodos anteriores objeto de PER/DCOMP não homologadas ou homologadas parcialmente, afirma que os despachos decisórios foram objeto de manifestações de inconformidade tempestivas, o que *“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”*.

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

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

[.....]

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

Encerra requerendo que “sejam excluídos os valores de acréscimos legais incidentes sobre valores eventualmente não homologados em decorrência

do não reconhecimento do crédito, por força da apresentação de DIRF's retificadoras apresentadas pelas respectivas fontes pagadoras em patente prejuízo à Manifestante, que não foi notificada ou informada a respeito e, portanto, não pode responder por erros e equívocos de informações prestadas por terceiros, nos termos do art. 100 e parágrafos do Código Tributário Nacional.”

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2008

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PEDIDO DE DILIGÊNCIA, ÔNUS DA PROVA E PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO. EXCLUSÃO DE ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS EM FUNÇÃO DE DIRF RETIFICADORA DA FONTE PAGADORA. IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. DÉBITO DE EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

Ementa vedada pela Portaria RFB nº 2724, de 2017

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

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 possibilidade de juntada de novos documentos, em atenção ao princípio da verdade material.

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

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

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

A despeito deste posicionamento pessoal, não há na legislação de regência obrigatoriedade de conversão do julgamento em diligência em razão de pedido do contribuinte, caso o julgador entenda por sua desnecessidade:

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.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Vejamos como se manifestou o relator:

Na manifestação de inconformidade, a interessada, invocando o Princípio da Verdade Material, requer que o processo seja baixado em diligência para confirmação de eventuais divergências entre as informações prestadas no PER/DCOMP e as constantes das DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras, além da verificação de eventuais DIRF retificadoras que possam ter sido apresentadas pelos tomadores de serviço após a entrega, à interessada, dos Comprovantes Anuais de Rendimentos.

Como se depreende da legislação transcrita acima, no presente caso é indubitável que o ônus da prova cabe ao contribuinte, aquele que apurou o crédito e afirma que o mesmo goza de certeza e liquidez, requisitos exigidos pelo art. 170 do CTN para a sua utilização em compensação. Portanto, está além da atuação da Receita Federal adotar providências para constituir provas em favor da interessada, uma vez que o ônus da prova incumbe ao autor, aqui identificado como o declarante da compensação e titular do crédito, por ser essa comprovação relativa a fato constitutivo do seu direito. Injustificável, portanto, a realização de diligência para obtenção de elementos comprobatórios que caberia à interessada apresentar. Ademais, esclareça-se, por pertinente, que a adoção de eventual procedimento de diligência deve ter por objetivo, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação às provas anteriormente apresentadas no processo, não se prestando, portanto, a suprimir o encargo que, no caso, cabe ao interessado produzir.

Além disso, o pedido de diligência, apresentado de forma genérica, não enumera os quesitos referentes aos exames desejados, como exige a legislação de regência da matéria, razão pela qual eu o considero não formulado, nos termos do §1º do art. 16 do PAF.

Quanto aos pedidos de apresentação posterior dos comprovantes de pagamento do imposto de renda no exterior, Comprovantes Anuais de Retenção relativos ao período de 2007, bem como notas fiscais e demais documentação contábil e fiscal que pudesse constituir prova em seu favor, vê-se ser insubsistente, uma vez que a interessada não anexou ao processo quaisquer documentos após a entrega da sua peça constestatória.

Assim, tendo o julgador de primeira instância entendido pela desnecessidade, não há que se falar em nulidade, em linha com o dispositivo supratranscrito.

Mérito

No mérito, da leitura do Despacho Decisório, verifica-se que não foi confirmada parte do crédito informado pela Recorrente a título de Imposto de Renda pago no exterior, imposto de renda retido na Fonte no Brasil e saldo negativo apurado em 2007:

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

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

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	2.653.578,02	10.654.094,54	0,00	5.695.584,06	0,00	0,00	19.003.256,62
CONFIRMADAS	0,00	8.782.222,73	0,00	1.535.620,43	0,00	0,00	10.317.843,16

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 3.655.162,06 Valor na DIPJ: R\$ 3.655.162,06

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 19.003.259,70

IRPJ devido: R\$ 15.348.097,64

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

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 0,00

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

Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada nos seguintes PER/DCOMP:

13313.51229.270808.1.7.02-1233 32797.55160.270808.1.3.02-2764

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/04/2012.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
3.896.559,20	779.311,82	1.501.244,11

Para informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço

www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".

Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Inciso II do Parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da IN RFB 900, de 2008. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O que foi aprofundado na análise de crédito de fls. 116/127.

Quanto ao Imposto de renda pago no exterior, defende que se depreende da Ficha 06-A da DIPJ da Manifestante (Demonstração do Resultado – **Doc. 07 da Manifestação de Inconformidade**), verifica-se que na linha 05 – Receita de Prestação de Serviços – Mercados Interno e Externo, foi oferecida à tributação o valor de R\$ **749.333.167,89**, que engloba todas as receitas decorrentes de serviços prestados (Brasil e Exterior), cujos montantes relativos aos serviços prestados no exterior encontram-se declarados na Ficha 43 (“Rendimentos Relativos a Serviços, Juros e Dividendos Recebidos do Brasil e do Exterior”).

Apesar de ter sido comprovado o oferecimento dos rendimentos à tributação, não houve comprovação do pagamento do imposto no exterior. Inclusive, a Recorrente mesmo assevera em seu Recurso Voluntário:

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

Assim, corretos o despacho decisório e o acórdão recorrido.

O Despacho Decisório não homologou/homologou parcialmente os valores de crédito informado sob a justificativa de que não teria ocorrido a comprovação da retenção ou que esta teria ocorrido parcialmente e que, em alguns casos, teria havido declaração do crédito em outro código de receita ou CNPJ diverso.

A contribuinte alega que teria seu direito à defesa prejudicado, pois o despacho decisório não teria as razões que embasaram o entendimento da autoridade fiscal, em especial porque o número de retenções ocorridas no referido ano é de quantidade considerável, conforme se verificou da relação constante no próprio Despacho Decisório.

Contudo, analisando a Análise de Crédito (fls. 116/127), verifica-se que há indicativo preciso das razões pelo indeferimento, exemplificativamente:

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
00.001.180/0002-07	1708	211.973,23	0,00	211.973,23	Retenção na fonte não comprovada
00.357.038/0001-16	1708	90.175,46	0,00	90.175,46	Retenção na fonte não comprovada
00.363.533/0001-38	1708	192,12	120,84	71,28	Retenção na fonte comprovada parcialmente
00.395.988/0001-35	1708	34.691,21	33.690,96	1.000,25	Retenção na fonte comprovada parcialmente
00.396.253/0001-26	1708	39.880,33	37.536,29	2.344,04	Retenção na fonte comprovada parcialmente
00.416.170/0001-51	1708	109,75	109,72	0,03	Retenção na fonte comprovada parcialmente
00.521.038/0003-71	1708	12,98	0,00	12,98	Retenção na fonte não comprovada
00.565.447/0001-08	1708	26,24	0,00	26,24	Retenção na fonte não comprovada

Assim, não merece guarida tal alegação.

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

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

Entretanto, como também argumenta a interessada, é possível comprovar a retenção na fonte do imposto de renda por intermédio de um conjunto de documentos que demonstrem o valor da operação, do imposto retido e do recebimento por parte do prestador do serviço em montante tal que configure a retenção do imposto por parte da fonte pagadora.

Porém, novamente, apesar de a interessada mencionar, na sua peça contestatória, a intenção de trazer ao processo tal documentação, não o fez, exceto pela apresentação de três notas fiscais emitidas para a Eletronuclear, CNPJ 42.540.211/0001-67, e cinco para Cia. de Geração Térmica de Energia Elétrica (CNPJ 02. 016.607/0001-69 (fls. 984/991).

Mas a ausência de tal documentação ainda pode ser suprida, quando possível, pelos registros constantes nos bancos de dados da Receita Federal em relação às retenções na fonte informadas pelas fontes pagadoras na DIRF.

Nesse ponto, saliento a incoerência da argumentação da interessada na sua manifestação de inconformidade, pois afirma que “não pode a autoridade fiscal se basear apenas em informações constantes nos registros da Receita Federal do Brasil, tal como as Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF's fornecidas pelas pessoas jurídicas responsáveis pela retenção do referido imposto, uma vez que, ocorrendo eventual retificação dessas declarações, o que pode ter ocorrido no caso concreto, eventuais valores podem apresentar divergências desconhecidas até então pela Manifestante”. Porém, a única documentação que anexa ao processo, como prova das retenções de imposto de renda na fonte que teria em seu favor, é justamente o extrato das retenções informadas em DIRF obtido junto à Receita Federal (fls. 710/782).

Em relação às retenções sob responsabilidade das 20 fontes pagadoras destacadas na manifestação de inconformidade, o confronto entre as explicações apresentadas pela interessada e valores constantes das DIRF e DIPJ mostra que, na maior parte dos casos, o contribuinte tem razão ao alegar que os valores declarados pelas fontes pagadoras são suficientes para comprovar, no todo ou em parte, as retenções informadas no PER/DCOMP não confirmadas no despacho decisório.

Exceção se faz em relação à retenção informada sob responsabilidade da Petrobras, CNPJ básico 33.000.167, em que o valor informado em DIRF, considerando a parcela proporcional relativa ao imposto de renda, corresponde ao confirmado parcialmente no Despacho Decisório (fls. 125 e 1007).

Quanto ao oferecimento à tributação da receita relativa a operações de swap, alega a interessada que teria incluído tal receita como “Outras Receitas Financeiras” na linha 22 da ficha 6A da DIPJ/2008. Embora se reconheça que a autoridade fiscal está correta ao não identificar, na referida ficha, a inclusão da receita na base de cálculo do tributo, há de se considerar que esse erro não traz consequências na apuração do tributo devido. Assim, como o montante de receitas financeiras informado na linha 22 da ficha 6A é compatível com o volume de receitas financeiras auferidas no período de acordo com a DIRF, afasta-se a alegação de que a receita correspondente às operações de swap não teriam sido oferecidas à tributação (fls. 330 e 1008).

Consolidado, conforme quadro abaixo, o valor complementar a ser reconhecido a título de retenções de imposto de renda na fonte em relação às 20 fontes pagadoras destacadas pela interessada em sua manifestação de inconformidade, considerando como limite da parcela a ser confirmada aquela informada no PER/DCOMP.

Contribuinte	CNPJ básico	PER/DCOMP	Confirm. DD	Não confirm. DD	Valor DIRF IR	Valor complem.
Vega Engenharia	01.832.326	38.318,61	11.487,56	26.831,05	46.984,54	26.831,05
TIM Celular	04.206.050	30.016,81	0,00	30.016,81	39.986,89	30.016,81
WEG	07.175.725	38.308,41	0,00	38.308,41	41.434,01	38.308,41
Gerdau	07.358.761	187.270,57	0,00	187.270,57	164.724,97	164.724,97
Suzano	16.404.287	26.909,72	0,00	26.909,72	27.282,71	26.909,72
Braskem	42.150.391	46.318,09	0,00	46.318,09	63.655,56	46.318,09
Whirlpool	59.105.999	77.831,76	36.171,16	41.660,60	78.160,06	41.660,60
Bradesco	60.746.948	262.441,96	238.952,17	23.489,79	261.727,54	22.775,37
Cimentos Liz	33.920.299	16.264,54	0,00	16.264,54	9.321,75	9.321,75
Rigesa	45.989.050	10.400,31	969,85	9.430,46	10.232,56	9.262,71
FMC	48.122.295	9.970,76	0,00	9.970,76	6.608,19	6.608,19
Marcopolo	88.611.835	44.310,50	31.363,67	12.946,83	39.881,85	8.518,18
Centr. Eletr. Brasileiras	00.001.180	211.973,23	0,00	211.973,23	198.813,84	198.813,84
Eletronorte	00.357.038	90.175,46	0,00	90.175,46	115.966,47	90.175,46
Cia. Geração Térmica	02.016.507	111.760,75	0,00	111.760,75	111.924,69	111.760,75
Petrobras	33.000.167	4.250.093,32	4.161.165,28	88.928,04	4.161.165,30	0,02
Eletromuclear	42.540.211	248.521,60	0,00	248.521,60	233.868,69	233.868,69
IBM	33.372.251	21.303,37	0,00	21.303,37	23.677,38	21.303,37
Itaú	17.298.092	75.792,06	0,00	75.792,06	42.524,98	42.524,98
Citibank	33.479.023	116.469,40	59.273,70	57.195,70	149.736,47	57.195,70
TOTAL		5.914.451,23	4.539.383,39	1.375.067,84	5.827.678,44	1.186.898,66

Observação: No caso de retenções informadas em DIRF com o código 6190, a alíquota determinada pela legislação é 9,45, correspondendo à retenção de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Para apurar o IRPJ retido é preciso fazer o cálculo proporcional, sendo a alíquota para o IRPJ igual a 4,8.

Quanto aos valores informados em DIRF que superam as retenções informadas no PER/DCOMP e na ficha 54 da DIPJ/2008, entendo não ser cabível reconhecer como crédito a ser aproveitado no ano-calendário 2007, por não haver evidências (e muito menos comprovação) de que as receitas correspondentes teriam sido incluídas na base de cálculo para apuração do lucro real do período, condição exigida pelo art. 231 do RIR/1999 para dedução das retenções a título de antecipação do imposto devido.

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

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

Note-se que apesar de afirmar peremptoriamente que buscar-se a certeza de que os valores não homologados ou homologados parcialmente pela autoridade competente encontravam-se corretos, necessário seria uma conciliação discriminada e detalhada, com a comprovação documental pertinente, baseada nos Comprovações de Retenção Anual na Fonte,

DIRFs, DIPJ, registros contábeis e notas fiscais; a própria recorrente não realizou até o momento a referida conciliação.

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

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

Segundo o Despacho Decisório, o crédito do referido saldo negativo dos períodos anteriores (2007, não teriam sido confirmados integralmente, restando não reconhecidos pela RFB a tal título o montante de **R\$ 4.159.963,63** e, **portanto, não haveria saldo suficiente para quitar, por meio das compensações, as estimativas devidas em janeiro, fevereiro de 2007.**

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

O débito de estimativa de janeiro de 2007 foi compensado com saldo negativo de imposto de renda de períodos anteriores por intermédio de 3 PER/DCOMP:

PER/DCOMP	Processo	Crédito	Valor	Confirm. DD	Não confirm.
16237.50457.280207.1.3.02-7023	10880.940492/2011-24	IR 2006	1.329.911,52	0,00	1.329.911,52
24717.64351.280207.1.3.02-2190	10880.963527/2011-01	IR 2207	2.467.632,97	1.535.620,43	932.012,54
15889.76238.280207.1.3.02-3232	10880.926979/2011-02	IR 2005	658.214,91	0,00	658.214,91

Já o débito de estimativa de fevereiro de 2007 foi compensado com saldo negativo de imposto de renda de períodos anteriores por intermédio de um PER/DCOMP:

PER/DCOMP	Processo	Crédito	Valor	Confirm. DD	Não confirm.
17573.34203.230307.1.3.03-8688	10880.963528/2011-48	CSLL 2007	315.491,05	0,00	315.491,05

Por sua vez, o débito de estimativa de julho de 2007 também foi compensado com saldo negativo de contribuição social apurado no exercício 2007, por intermédio de um PER/DCOMP:

PER/DCOMP	Processo	Crédito	Valor	Confirm. DD	Não confirm.
23826.95232.230307.1.3.02-1866	10880.963527/2011-01	IR 2007	1.239.824,66	0,00	1.239.824,66

Consulta às bases de dados da Receita Federal mostra a tramitação dos três processos:

Processo	Data DD	Data julgam. DRJ	Resultado DRJ	Estágio atual
10880.940492/2011-24	05/07/2011	30/03/2013	Improcedente	Recurso voluntário - aguardando julgamento
10880.963527/2011-01	02/08/2011	30/03/2013	Improcedente	Recurso voluntário - aguardando julgamento
10880.926979/2011-02	04/05/2011	30/03/2013	Improcedente	Recurso voluntário - aguardando julgamento

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

Súmula CARF nº 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 nº 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.

Assim, entendo deva ser dado provimento ao Recurso Voluntário em relação a esta parcela.

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