



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10880.940492/2011-24  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1402-000.393 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 04 de outubro de 2016  
**Assunto** DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** SAP BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Caio Cesar Nader Quintella, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

## Relatório

SAP BRASIL LTDA recorre a este Conselho, com fulcro nos §§ 10 e 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 e no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 02-50.882 da 3ª Turma da Delegacia de Julgamento em Belo Horizonte que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada.

Por bem representar o litígio até aquela fase processual, adoto excertos do relatório da decisão recorrida, complementanda-o ao final:

Trata-se de Declarações de Compensação (DCOMP), mediante utilização de pretensão “Saldo Negativo de IRPJ apurado no AC de 2005 no valor de R\$ 12.364.860,58.

2. As compensações declaradas pelo contribuinte, sinteticamente:

DCOMP	Origem do crédito	Resultado
10920.02659.261007.1.7.02-0254	SN IRPJ AC 2005	COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA PARCIALMENTE
35816.40103.280207.1.7.02-2744	SN IRPJ AC 2005	COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA
16237.50457.280207.1.3.02-7023	SN IRPJ AC 2005	COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA

### Despacho Decisório da DRF

3. A análise dos documentos protocolizados pelo contribuinte foi efetuada pela DRF através do Despacho Decisório nº 930916988, que apurou:

3.1 Verificadas as antecipações referentes ao IRPJ AC 2004 identificadas no PER/DCOMP, foi confirmada a importância de R\$ 18.827.642,83, para um IRPJ devido igual a R\$ 5.714.600,10.

3.1.1 O detalhamento da análise do crédito, parte integrante do Despacho Decisório, encontra-se anexado ao processo, e indica que as antecipações do imposto indicadas pelo contribuinte e a parcela confirmada pelo fisco:

	IR EXTERIOR	RET FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	DEM EST COMP	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	1.327.056,19	9.235.829,06	0,00	12.808.830,73	0,00	23.371.715,98
CONFIRMADAS	0,00	7.109.192,64	0,00	12.808.830,73	0,00	19.918.023,37

3.2. Tendo em vista as constatações acima, a DRF apurou o Saldo Negativo de IRPJ disponível para compensação no valor de R\$ 8.911.167,97; utilizou o crédito reconhecido na extinção dos débitos declarados pelo contribuinte nas DCOMP's, resultando na HOMOLOGAÇÃO PARCIAL das compensações declaradas, em função da insuficiência do crédito.

### Manifestação de Inconformidade

4. O contribuinte foi cientificado do procedimento aos 19/07/2011, conforme documento à fl. 86. Irresignado, o contribuinte apresenta em 18/08/2011 a manifestação de inconformidade anexada às fls. 99 a 115, onde, em síntese, argumenta:

4.1 A tempestividade da apresentação da manifestação de inconformidade.

4.2 Que a manifestante presta serviços na área de informática para empresas localizadas no Brasil e exterior. Quando do pagamento dos serviços prestados, as fontes pagadoras efetuam a retenção na fonte do IRPJ e da CSLL.

4.2.1 Informa que, submetida à tributação do imposto de renda pelo lucro real, apurou, no final do ano calendário de 2005, saldo negativo de IRPJ e CSLL, utilizado para pagamento das exações devidas no período, através da apresentação de DCOMP's. Não obstante o correto procedimento adotado pela manifestante, foi proferido Despacho Decisório reconhecendo somente parte do crédito utilizado nas DCOMP's em análise neste processo, e como consequência, homologadas somente parcialmente as compensações declaradas.

4.3 Todavia, não merece prevalecer o Despacho Decisório ora recorrido, porque:

#### ***Preliminar de nulidade***

4.3.1 O Despacho Decisório é nulo por preterição do direito de defesa da ora manifestante. Invoca o art. 65 da IN RFB nº 900, de 2008, a Lei nº 9.784, de 1999 e esclarecimentos apostos no sítio eletrônico da RFB para argumentar que “*a intimação prévia é procedimento obrigatório e precedente à emissão do Despacho Decisório*”. Aduz que “*a decisão pela não homologação da compensação e reconhecimento parcial do crédito sem a abertura de oportunidade para que o contribuinte apresente informações ou documentos julgados necessários pela autoridade fiscal afronta o princípio da verdade material, além dos princípios da ampla defesa e do contraditório consagrados no âmbito do processo administrativo fiscal*”. Ilustra com jurisprudência administrativa.

#### ***Imposto de Renda pago no exterior***

4.3.2 A manifestante presta serviços a empresas situadas no exterior, ocasião em que tais empresas efetuam a retenção e pagamento do imposto sobre a renda devido nos países de origem. A legislação brasileira permite a compensação deste imposto até o limite do imposto devido no Brasil. A manifestante compensou este imposto embasado nesta legislação.

4.3.2.1 O fisco não confirmou esta parcela deduzida na DIPJ justificando que a receita correspondente não foi oferecida à tributação. Argumenta que tal informação é equivocada; esclarece:

- Ao confrontar a Ficha 06-A da DIPJ da manifestante – Receita da prestação de serviços no valor de R\$ 557.999.566,73, com a Ficha 43 – Rendimentos relativos a serviços, juros e dividendos recebidos do Brasil e Exterior no valor de R\$ 550.474.510,66, tem-se que os valores correspondentes às receitas de exportação foram efetivamente oferecidos à tributação.
- A autoridade que proferiu o Despacho Decisório não questiona a efetiva retenção do imposto no exterior; apenas afirma que não houve comprovação do oferecimento de tais receitas à tributação: isso está devidamente comprovado pela DIPJ anexada a esta manifestação. Acrescenta que, para que não reste qualquer dúvida, protesta pela apresentação das respectivas guias de retenção pelos tomadores de serviços, assim como cópias de notas fiscais e balancetes para

comprovar que tais receitas compõem a demonstração do resultado indicada na DIPJ.

### ***Imposto de Renda na fonte no Brasil***

4.3.3 O total do IRF deduzido na DIPJ importou em R\$ 9.235.829,06; o fisco confirmou somente a importância correspondente a R\$ 7.109.192,64; o valor apurado pela manifestante encontra-se devidamente declarado em DIPJ pelos valores que deram suporte ao constante da DCOMP.

4.3.3.1. Acrescenta que, com estas “singelas justificativas” a defesa da manifestante encontra-se prejudicada, em especial porque não têm, caso a caso, as razões que embasaram o feito fiscal, em especial porque o número de retenções ocorridas no referido ano é de quantidade considerável. Afirma que para confirmar que os valores estão corretos “*necessário seria uma conciliação discriminada e detalhada, com a comprovação documental pertinente, baseada nos comprovantes de retenção na fonte recebidos pela manifestante*”.

4.3.3.1.1 Informa que não obstante essa conciliação não tenha sido feita pela fiscalização, a manifestante não conseguiu, até o momento, levantar todos os referidos comprovantes, devido à grande quantidade de empresas tomadoras de serviços.

4.3.3.1.2 Destaca ainda que os comprovantes de retenção foram encaminhados para o arquivo inativo da manifestante, de modo que, não foi possível concluir o procedimento de localização e triagem destes documentos para suportar a conciliação mencionada. Neste contexto, protesta pela juntada posterior destes documentos, invocando a Lei nº 9.784, de 1999.

4.3.3.2 Contudo, argumenta que determinados créditos não homologados e apontados pela autoridade fiscal não merecem prosperar:

- A retenção na fonte efetuada pelos Órgãos Públicos corresponde à aplicação de 9,45 % sobre o valor do rendimento bruto. Apresenta planilha exemplificativa, pleiteando a sua aplicação a todos os rendimentos advindos dos Órgãos Públicos.
- Pleiteia a realização de diligência para confirmação do alegado e para averiguação de outras eventuais divergências que resultaram na não homologação das compensações declaradas, haja vista o grande número de retenções e fontes pagadoras existentes no período.

### ***Inexigibilidade de acréscimos legais***

4.3.4 Aduz que grande parte dos valores não ou parcialmente confirmados pelo fisco são decorrentes das retificações das DIRF’s apresentadas pelas fontes pagadoras após o encaminhamento dos comprovantes de retenção à manifestante. Neste contexto, “*é certo que a mesma não poderá arcar com os acréscimos legais decorrentes desta retificação, da qual não teve qualquer participação e não pode, por isso, ser prejudicada pela Administração Pública*”. Ilustra com jurisprudência administrativa.

4.3.6.1 Tendo em vista o grande número de DIRF’s retificadoras apresentadas pelas fontes pagadoras, solicita realização de diligência fiscal para apuração das DIRF’s retificadoras que impactaram os valores informados pela manifestante, para que sejam excluídos os valores incidentes a título de acréscimos legais.

**Do pedido**

- 4.4 Por fim, requer o provimento da manifestação de inconformidade para:
- Declarar a nulidade do Despacho Decisório.
  - Determinar a realização de diligência para confirmação dos valores declarados.
  - Protesta pela juntada de novos documentos destinados a comprovar o crédito utilizado nas DCOMP's.
  - O reconhecimento da integralidade do crédito referente ao Saldo Negativo de IRPJ AC 2005 e a homologação integral das compensações.
  - A suspensão do procedimento de cobrança dos valores objeto das compensações efetuadas até a decisão final nos presentes autos.
  - Requer, subsidiariamente, a exclusão dos acréscimos legais decorrentes das declarações retificadoras apresentadas pelas fontes pagadoras.

- 4.5 Aos 31/08/2012 o contribuinte apresenta novo documento, intitulado “*Manifestação Complementar*”, de onde se extrai:

*“Nesse sentido e sem prejuízo das alegações de defesa já apresentadas por meio da manifestação de inconformidade protocolada em 18 de agosto de 2011, requer a ora Requerente, em respeito aos princípios da ampla defesa, da ampla instrução probatória e da verdade material que regem o processo administrativo tributário, assim como ao princípio do formalismo moderado, sejam apreciados, juntamente com as argumentações tecidas e os documentos já acostados à manifestação de inconformidade, as razões de defesa e os documentos ora anexados por meio da Manifestação Complementar, os quais complementam a comprovação dos valores retidos a título de IRPJ no caso concreto e que formaram a parcela de crédito de saldo negativo do período de 2005”.*

5. Diante da manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, o processo foi encaminhado a esta DRJ para manifestação acerca da lide (fl. 1201).

Analisando a manifestação de inconformidade apresentada, a turma julgadora de primeira instância considerou-a improcedente, tendo o julgado recebido a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005

**MATÉRIA TRIBUTÁRIA. ÔNUS DA PROVA.**

Cabe ao transmitente do PER/DCOMP o ônus probante da liquidez e certeza do crédito tributário alegado. À autoridade

administrativa cabe a verificação da existência e regularidade desse direito, mediante o exame de provas hábeis, idôneas e suficientes a essa comprovação.

#### PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

Os motivos de fato, de direito e a prova documental deverão ser apresentados com a impugnação/manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, ressalvadas as situações previstas nas hipóteses do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

#### IRRF - COMPROVAÇÃO

O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos, somente pode ser utilizado como componente do saldo negativo de IRPJ, se ficar comprovado, mediante documentação hábil e idônea, que o contribuinte sofreu a retenção deste imposto, e que os respectivos rendimentos foram oferecidos à tributação no período correspondente.

#### RENDIMENTOS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, obedecidas as regras afetas ao procedimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 19 de novembro de 2013 (fl. 1227), apresentando em 18 de dezembro de 2013 recurso voluntário de fls. 1230-1429 e documentos comprobatórios de fls. 1430-3021.

Em resumo, a Recorrente reforça seus argumentos apresentados em manifestação de inconformidade e manifestação de inconformidade complementar, alegando que:

- o despacho decisório seria nulo por cerceamento do direito de defesa, uma vez que, em suposto descompasso com o disposto no art. 65 da IN RFB nº 900/2008, a autoridade fiscal teria deixado de realizar diligência junto ao contribuinte, intimando-o a apresentar a documentação pertinente, antes da decisão que homologou parcialmente as declarações de compensação apresentadas;

- no despacho decisório haveria erro de cálculo, pois com a homologação parcial das compensações, o valor que deveria estar sendo cobrado deveria ser de R\$ 3.453.692,61, e não R\$ 3.738.240,75, ou seja, estaria sendo cobrado um valor excedente de R\$ 284.548,14;

- na apresentação da manifestação de inconformidade original, não teve tempo hábil de angariar toda a documentação que pudesse comprovar o crédito pleiteado, uma vez que somente foi intimada sobre o despacho decisório quase sete anos após o encerramento do período de apuração a que se refere o saldo negativo pleiteado, o que dificultou sobremaneira a localização dos documentos necessários. Argumenta que somente após a apresentação da manifestação de inconformidade original é que obteve a documentação comprobatória necessária ao reconhecimento do crédito, protocolando manifestação de inconformidade complementar antes da decisão de primeira instância. Informa ainda que na manifestação de inconformidade original, requereu o pedido de diligência para que a fiscalização pudesse analisar a documentação. Contudo, a DRJ, além de indeferir o pedido de diligência, não conheceu dos documentos acostados em sede de manifestação de inconformidade complementar, pois entendeu que não haviam sido comprovadas as situações excepcionais elencadas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 que possibilitariam a análise dos documentos anexados após o prazo de 30 dias da ciência do despacho decisório. Alega que o indeferimento da diligência e o não conhecimento dos documentos comprobatórios implicaria a nulidade também da decisão recorrida, pois contrariaria o disposto no art. 38 da Lei 9.784/99, que permitiria a juntada de documentos e pareceres, bem como o requerimento de diligências e perícias, na fase instrutória e antes da tomada de decisão. Em razão disso, em homenagem ao princípio da busca da verdade material e do formalismo moderados, requer ainda que o CARF conheça das alegações e documentos adicionais apresentados em sede de recurso voluntário;

- no mérito, em relação ao “IRFonte Exterior”, aduz que os rendimentos auferidos no exterior em razão da prestação de serviço, origem do IRFonte retido no exterior, ao contrário do decidido pela turma julgadora de primeira instância, teria sim sido oferecido à tributação, o que permitiria sua dedução no IRPJ apurado no Brasil, conforme determina o art. 15 da Lei nº 9.430/96 c/c o art. 26 da lei nº 9.249/95. O doc. 06 anexo à manifestação de inconformidade demonstraria que os rendimentos foram oferecidos à tributação no Brasil (DIPJ – Demonstração do Resultado - linha 08 – Receita de Prestação de serviços, no montante de R\$ 557.999.566,73, englobando todas as receitas decorrentes de serviços prestados ao exterior, cujos valores individuais encontrar-se-iam na Ficha 43 da DIPJ 2006 - Rendimentos Relativos a Serviços, Juros e Dividendos Recebidos no Brasil). Desse total declarado na Ficha 43, tem-se o montante de R\$ 544.250.383,51 correspondente à receita de prestação de serviços. Desse valor, R\$ 530.256.269,18 diriam respeito a serviços prestados no Brasil e os outros R\$ **13.994.114,33** a serviços prestados para pessoas jurídicas localizadas no exterior (fls. 1253-1254). Contesta, assim, a conclusão da DRJ de que tais rendimentos não comporiam a Demonstração do Lucro Real a que se refere a ficha 09-A da DIPJ 2006;

- sobre o tema, alega ainda que a DRJ inovou a decisão da unidade de origem ao exigir ainda os comprovantes da retenção realizada no exterior, violando o disposto no art. 146 do CTN que veda a inovação do critério jurídico do lançamento;

- a par dessa inovação, elaborou diversas tabelas (fls. 1262-1269) nas quais demonstraria a origem das retenções por país onde se localizavam as empresas tomadoras de serviços, discriminando nome da empresa tomadora do serviço, número da nota fiscal, data de emissão da nota fiscal, valor total da nota fiscal em moeda estrangeira, a taxa de câmbio aplicada para conversão da moeda, o valor em reais (R\$) dos serviços prestados, bem como o montante retido a título de imposto de renda à alíquota de 15%. Protesta ao menos que seja reconhecida a parcela de IRFonte de R\$ 521.410,17 demonstrada em tais tabelas;

Processo nº 10880.940492/2011-24  
Resolução nº **1402-000.393**

**S1-C4T2**  
Fl. 9.277

---

- a respeito da comprovação das parcelas de crédito apurado a título de retenção na fonte no Brasil (IRFonte no Brasil), além dos documentos já apresentados na manifestação complementar, anexou diversos comprovantes e documentos que avalizariam as retenções de imposto de renda não consideradas pela decisão da unidade de origem e ratificada pela DRJ, em especial a extensa documentação anexa à petição de fls. 3061-3070);

- teria havido erro formal no preenchimento da PER/Dcomp, tal qual divergência de CNPJ de empresas matriz e filiais, e ainda por ausência informação prestadas pelas empresas que realizaram as retenções de IR, ou ainda por informação em código equivocado, requerendo que tais equívocos sejam levados em consideração na quantificação de seu crédito;

- argumenta ainda que não seriam exigíveis acréscimos legais nos casos em que o não reconhecimento do crédito decorreu de posterior declaração retificadora pela fonte pagadora.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

### 1 ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

Passo à sua análise.

### 2 FATOS E DIREITO APLICÁVEL

Na composição do saldo negativo pleiteado, houve três pontos objeto de glosa, a saber:

a) IRFonte no Exterior: para a decisão recorrida, além de não comprovada a efetiva retenção, a Recorrente não logrou comprovar que os rendimentos respectivos teriam sido oferecidos à tributação no Brasil;

b) IRFonte no Brasil: haveria divergência entre os valores a que se referem os comprovantes de retenção e a retenção informada em DIRF. Além disso, diversos comprovantes de retenção não teriam sido apresentados, além de haver inconsistências no preenchimento do PER/Dcomp.

Além disso, a Recorrente alega que há erro de fato no despacho decisório, informando saldo de cobrança referente às compensações não homologadas em montante superior ao crédito não reconhecido.

Esse colegiado, em homenagem ao princípio da busca da verdade material, tem sopesado a preclusão do direito de apresentação de provas após já ter sido interposta impugnação ou manifestação de inconformidade. Até mesmo pelo disposto no art. 38 da Lei nº 9.784/99<sup>1</sup>.

No caso concreto, entendo inclusive restar justificada a apresentação extemporânea da documentação (art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72) em razão do longo prazo entre o período de apuração objeto do crédito alegado a decisão que homologou parcialmente as compensações declaradas.

Desse modo, considerando que a grande quantidade de documentação apresentada na manifestação de inconformidade complementar e também junto ao recurso

---

<sup>1</sup> 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.

voluntário, não é possível aferir, neste momento, e sem o necessário contraditório, se realmente a Recorrente conseguiu comprovar que houve a retenção na fonte sobre serviços prestados no exterior, bem como se tais rendimentos foram efetivamente oferecidos à tributação. De igual forma, há necessidade de se cotejar a documentação apresentada a fim de se verificar se houve comprovação do imposto de renda na fonte retido no Brasil e ainda não reconhecido como direito creditório da Recorrente.

## CONCLUSÃO

Isso posto, voto por converter o julgamento em diligência a fim de que a unidade de origem adote os seguintes procedimentos:

1. Analise toda a documentação apresentada na manifestação de inconformidade complementar e também junto ao recurso voluntário, a fim de se verificar se realmente a Recorrente logrou êxito em comprovar a retenção na fonte sobre serviços prestados no exterior, bem como se tais rendimentos foram efetivamente oferecidos à tributação;
2. Coteje toda a documentação apresentada (inclusive em sede de manifestação de inconformidade complementar, e também anexada antes da prolação desta decisão) a fim de se verificar se houve comprovação do imposto de renda na fonte retido no Brasil e ainda não reconhecido como direito creditório da Recorrente. A unidade de origem não deverá apenas se limitar a exigir o documento emitido pela fonte pagadora que comprovaria a retenção na fonte, mas sim cotejar os outros elementos apresentados pela Recorrente a fim de averiguar se houve a efetiva retenção realizada pelas fontes pagadoras (notas fiscais, comprovantes de pagamento, extratos bancários, escrituração contábil, etc.), uma vez que o contribuinte não pode ser penalizado por eventual omissão por parte das fontes pagadoras, ou por eventual retificação na DIRF anteriormente transmitida.
3. O contribuinte deverá ser intimado a informar quais os erros que teria cometido no preenchimento da PER/DComp, apresentando a documentação comprobatória do seu pretense direito ao crédito correspondente.
4. A autoridade fiscal deverá elaborar relatório fiscal circunstanciado sobre o resultado de sua diligência.

Para tanto, e havendo necessidade, a autoridade administrativa poderá intimar o contribuinte a apresentar documentos complementares e esclarecimentos adicionais antes de elaborar o relatório ora requerido.

Poderá ainda a autoridade fiscal apresentar os esclarecimentos que julgar necessários à melhor análise de tais fatos.

Ao final, a recorrente deverá ser cientificada do resultado da diligência, abrindo-se prazo de 30 dias para que, querendo, manifeste-se sobre seu conteúdo (art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011).

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator