



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.960847/2011-00
RESOLUÇÃO	1003-004.411 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BAIN BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de decadência e dar provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar de cerceamento do direito de defesa, com a consequente anulação parcial da decisão recorrida quanto à comprovação do Imposto recolhido no Exterior, para que (i) nova decisão seja proferida, com análise dos documentos acostados pela Recorrente em sede de manifestação de inconformidade e, (ii) na eventualidade de se entender pela necessidade de comprovação dos demais requisitos legais para o reconhecimento do crédito decorrente do imposto de renda pago no exterior, que (ii.a) seja a Recorrente intimada para tanto, (ii.b) com posterior exame de eventuais documentos apresentados e (ii.c) retomada do curso do processo administrativo.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de despacho decisório que homologou parcialmente as compensações, demonstradas no PER/DCOMP nº 32345.42909.230109.1.7.02-8180, de crédito de saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2005, com débitos diversos, em razão do reconhecimento parcial das retenções na fonte sofridas pela Recorrente no período, bem como do não reconhecimento do imposto de renda recolhido no exterior.

Isso porque, de acordo com a Análise das Parcelas de Crédito, anexa ao despacho decisório, (i) com relação ao imposto de renda pago no exterior, a receita correspondente não foi oferecida à tributação; e (ii) no que se refere ao imposto de renda retido na fonte, ora a retenção foi confirmada com outro CNPJ, ora a receita correspondente não foi oferecida ou foi oferecida parcialmente à tributação.

Contra tal decisão, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, sustentando, em síntese, que: (i) houve cerceamento do direito de defesa da Recorrente, tendo em vista que as justificativas contidas no despacho decisório para o não reconhecimento dos créditos de imposto de renda retido na fonte são extremamente superficiais, não levando à compreensão do motivo que levou à não confirmação integral do seu direito creditório; (ii) trouxe aos autos para comprovar a parcela do direito creditório formada pelo IRRF (a) planilha contendo a abertura da Linha 8 ("Receita da Prestação de Serviços") da Ficha 06A de sua DIPJ/2006, a fim de comprovar, de uma vez por toda, a efetiva tributação de todas as receitas auferidas das fontes pagadoras; (b) cópias de todas as notas fiscais emitidas pela Recorrente para cada um dos serviços prestados para as fontes pagadoras que tiveram suas retenções não confirmadas, de modo a comprovar o valor da receita auferida e do IRRF recolhido; (c) planilha demonstrando a abertura dos valores constantes na ficha 06A de sua DIPJ/2006, destacando nela as receitas que foram sim oferecidas à tributação, bem como cópia do balancete relativo ao mês de dezembro de 2005, que comprova os valores informados na planilha acima referida; e (d) em relação à retenção realizada pela fonte pagadora HSBC Bank Brasil S.A., informe de rendimento comprovando também a retenção de IRRF adicional de R\$ 1.156,10; (iii) também em relação às retenções de imposto de renda pago no exterior não confirmadas pelas autoridades fiscais, não houve qualquer justificativa plausível para a não confirmação das retenções, senão o infundado argumento genérico de "receita correspondente não oferecida à tributação", o que igualmente implicou em cerceamento do direito de defesa; (iv) conforme se pode verificar em sua DIPJ/2006, a Recorrente informou na linha 04 da Ficha 06A o montante de R\$ 20.302.345,50 a título de receitas de exportação e da planilha de abertura da Ficha 06A, pode-se verificar que a linha 04 é composta por dois valores: R\$ 11.950.349,38 ("receitas faturadas") e R\$ 8.348.504,26 ("receitas regulares"), que juntas totalizam R\$ 20.298.853,64, sendo que os R\$ 11.950.349,38 ("receitas faturadas") correspondem a todas as receitas auferidas no exterior em razão de serviços prestados a clientes e os R\$ 8.348.504,26

("receitas regulares") correspondem aos rendimentos recebidos das demais empresas do mesmo grupo econômico; (v) as retenções questionadas pelas autoridades fiscais, no montante de R\$ 1.278.402,40, correspondem às receitas auferidas pelos serviços prestados ao Banco Agrícola de El Salvador, no montante total de R\$ 8.324.176,33; e (vi) de posse da planilha de faturamento mensal da Recorrente, verifica-se que os R\$ 8.324.176,33 pagos pelo Banco Agrícola Manifestante integraram o montante de R\$ 11.950.349,38, oferecido à tributação, conforme ficou comprovado quando realizada a abertura da linha 04 da Ficha 06A da DIPJ/2006 da Recorrente.

Sobreveio a decisão da DRJ, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, para reformar o Despacho Decisório e reconhecer o direito creditório da manifestante referente ao saldo negativo de IRPJ, para o ano-calendário de 2005, no valor de R\$ 488.501,36 (valor original), conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há que se falar em cancelamento ou nulidade do Despacho Decisório, quando esse, lavrado por autoridade competente, contém justificativa para a negativa de homologação suficiente, permitindo que o contribuinte a conteste a contento, devendo este, para fins de homologação, desincumbir-se satisfatoriamente do ônus probante que lhe cabe, comprovando a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. RETENÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Uma vez comprovados: a) as retenções alegadas pelo contribuinte, através de consulta aos sistemas internos da RFB, bem como b) o oferecimento dos rendimentos correspondentes à tributação, resta confirmada a existência de parcela correspondente de Saldo Negativo.

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. RECONHECIMENTO NO LIMITE DO MONTANTE OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO NO PAÍS.

A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital. Dependente a compensação, todavia, da comprovação da ocorrência efetiva da retenção, a ser realizada na forma legalmente estabelecida.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Irresignada, interpôs a Recorrente recurso voluntário, alegando, em resumo, que (i) nulidade do acórdão recorrido em razão da decadência, tendo em vista que, quando da emissão

do despacho decisório, a apuração da Recorrente no tocante ao IRPJ do ano calendário 2005 já se encontrava tacitamente homologada, na forma do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN); (ii) nulidade do acórdão recorrido em razão da superficialidade na análise dos documentos, bem como inovação da fundamentação com relação ao imposto de renda pago no exterior, tendo em vista a afirmação de que o aproveitamento do imposto dependeria (a) da tributação dos rendimentos do exterior no Brasil; e (b) da comprovação da retenção de imposto de renda pago no exterior, seguindo as respectivas formalidades previstas em lei; (iii) ainda que estas possam ser as condições legais para o aproveitamento do imposto de renda do exterior de uma maneira geral, a segunda condição indicada acima não foi em momento algum indicada no despacho decisório como objeto de dúvida ou questionamento; (iv) é totalmente absurdo o entendimento de que a Recorrente deveria ter anexado à manifestação de inconformidade os documentos relativos ao imposto de renda incidente no exterior e a exigência de documentação adicional, anos após ocorridas as referidas retenções, representa uma evidente violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade que regem os atos da Administração Pública; (v) na remota e reprovável hipótese de este E. CARF vir a proferir decisão que permita que tal procedimento vigore, estaremos diante de uma flagrante e inadmissível supressão de instância, a qual seria manifestamente nula, por violar o direito constitucional ao contraditório e ao duplo grau de jurisdição, assegurados aos litigantes em processo administrativo; (vi) nulidade do despacho decisório por cerceamento do direito de defesa, vez que justificou em poucas palavras e de forma superficial as razões que levaram ao não reconhecimento da parcela do direito creditório composto pelo imposto de renda pago no exterior; (vii) no que se refere ao imposto de renda pago no exterior, todos os documentos necessários para a análise desse item do despacho decisório foram trazidos ao processo administrativo ainda na manifestação de inconformidade apresentada em 12/09/2011, o que evidencia que a d. DR.1/CTA sequer analisou tal documentação, reforçando o motivo pelo qual a r. decisão recorrida é tão superficial e falha; (viii) entretanto, as retenções de imposto de renda no exterior são passíveis de comprovação por meio do informe de rendimento emitido pela fonte pagadora e acostados ao recurso voluntário; e (ix) com relação às retenções de IRRF sofridas pela Recorrente, as d. autoridades julgadoras reconheceram quase que integralmente os comprovantes apresentados pela Recorrente, restando pendente de comprovação apenas o valor de R\$ 3.060,71, sendo que, no tocante a tais fontes pagadoras, a Recorrente não logrou êxito em localizar os respectivos comprovantes de retenção do IRRF.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

A Recorrente recebeu mensagem em sua Caixa Postal com acesso à decisão da DRJ em 03.12.2018, e, na mesma data (fl. 466), consultou o referido documento.

A Caixa Postal é considerada o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) do contribuinte perante a RFB, de forma que, nos termos do art. 23, §2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72, se considera realizada a intimação na data em que o sujeito passivo consulta o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária – desde que antes do prazo de 15 dias contados da entrega dos documentos no referido endereço eletrônico.

Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, é tempestivo o recuso voluntário interposto em 28.12.2018.

II – PRELIMINARES

II.1 – Decadência

Sustenta a Recorrente que é defeso ao Fisco questionar a composição da base de cálculo do tributo depois de transcorridos mais de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, por força do art. 150, §4º do CTN.

Nos termos do art. 150, §4º do CTN, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação – como é o caso do IRPJ e da CSLL –, a Fazenda Pública possui 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, para homologar ou não o seu lançamento, sob pena de se considerar definitivamente extinto o crédito tributário (exceto nos casos em que não for comprovado o recolhimento, ainda que parcial, do tributo ou houver solo, fraude ou simulação – hipóteses nas quais será aplicável o art. 173 do CTN).

Ocorre que a discussão acerca da possibilidade de o Fisco alterar base de cálculo de tributo incidente sobre o lucro informado em DIPJ, após o decurso do prazo decadencial por força do §4º do art. 150 do CTN, não se confunde com possibilidade de confirmar os requisitos legais de dedução de retenções na fonte e estimativas mensais na apuração de saldo negativo de IRPJ e CSLL, conforme prevê o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

E, no presente caso, a Autoridade Fiscal, dentro do prazo de 5 anos, contados da data da entrega da declaração de compensação, reconheceu o direito creditório em valor inferior ao informado pelo contribuinte em sua PER/DCOMP, nos exatos termos do §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96. Sobre o tema é, inclusive, a Súmula CARF nº 204, aprovada em 26.09.2024. Confira-se:

Enquanto não transcorrido o prazo de homologação tácita da Declaração de Compensação (DCOMP), pode o Fisco confirmar os requisitos legais de dedução de retenções na fonte e estimativas mensais na apuração de saldo negativo de IRPJ e CSLL.

Assim, não há que se falar em decadência no presente caso.

II.2 - Nulidade do despacho decisório por cerceamento do direito de defesa e do acórdão da DRJ em razão de superficialidade e mudança no critério jurídico

Alega a recorrente que o despacho decisório é nulo por incorrer em cerceamento do seu direito de defesa, vez que justificou em poucas palavras e de forma superficial as razões que levaram ao não reconhecimento da parcela do direito creditório composto pelo imposto de renda retido na fonte.

Além disso, sustenta que o acórdão da DRJ é nulo, em virtude de inovação da fundamentação com relação ao imposto de renda pago no exterior, bem como da superficialidade na análise dos documentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade.

A impossibilidade de mudança no critério jurídico é tratada no art. 146 do CTN que assim dispõe:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Como ensina Regina Helena Costa, do art. 146 do CTN se extraem duas normas: a primeira, que autoriza “a aplicação de novo sentido a uma norma, em razão da modificação dos critérios jurídicos adotados na sua interpretação, com eficácia retroativa” e a segunda, que estabelece que, para um mesmo sujeito passivo, essa “modificação somente será aplicável a fatos ocorridos após sua introdução”¹.

Sobre o tema, Thais de Laurentiis², ao tratar da garantia contra mudança de critério jurídico pela Administração Tributária, explica que, em sua modalidade intraprocessual, tal garantia limita a mudança de interpretação pela Administração Tributária proferida em dois atos sucessivos e igualmente válidos, de forma que seus efeitos devem, necessariamente, ser *ex nunc*, por força, dentre outros, do art. 146 do CTN.

No presente caso, em um primeiro momento, o despacho decisório apontou, como única razão para o não reconhecimento do direito creditório relativo ao imposto de renda pago no exterior, a não tributação das receitas correlatas. Confira-se:

Análise das Parcelas de Crédito

Imposto de Renda Pago no Exterior

Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
1.278.402,40	0,00	1.278.402,40	Receita correspondente não oferecida à tributação

¹ COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2022, p. 322.

² LAURENTIIS, Thais De. Mudança de critério jurídico pela administração tributária: regime de controle e garantia do contribuinte. São Paulo: IBDT, 2022, p. 272-273.

Posteriormente, quando do exame da manifestação de inconformidade - na qual, frise-se, a Recorrente apresentou documentos para comprovar o oferecimento à tributação da receita correspondente ao imposto de renda pago no exterior - a DRJ assim se posicionou:

Cediço, a partir dos dispositivos acima, que a possibilidade de aproveitamento do imposto de renda pago no exterior pelos contribuintes possui como condições necessárias (requisitos cumulativos): a) o oferecimento à tributação no Brasil dos respectivos rendimentos auferidos em outra jurisdição, note-se, com a correspondente apuração de imposto devido no Brasil; b) Ainda, deve haver documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior, reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto, com o valor do imposto retido sendo convertido consoante o disposto no art. 26, §3o., da Lei no. 9.249, de 1995.

A propósito ainda, agora quanto à fundamentação (justificativa) constante do despacho decisório, faço notar que:

a) Trata-se de situação onde alega a autoridade fiscal ter o contribuinte descumprido uma das(os) condições necessárias(os) (requisitos) ao aproveitamento do imposto alegadamente pago no exterior, sem que todavia, isso, em meu entendimento, signifique análise/conclusão sobre as demais condições terem sido ou não observadas, uma vez que se está a tratar de negativa de homologação. Nesta hipótese, uma vez que existem requisitos cumulativos (condições necessárias) para a compensação, cediço que, uma vez descumprida uma das condições, despicienda a análise das demais condições pela autoridade tributária, para fins de não-homologação;

b) Ainda, reitere-se, conforme já anteriormente mencionado, que se trata de seara (compensação de tributos) onde o ônus probatório é legalmente atribuído ao contribuinte, visto que relacionado ao fato constitutivo do direito por este alegado e que aqui se analisa (direito creditório que acarreta no posterior direito subjetivo à compensação);

c) Não há, aqui, possibilidade de validação do montante alegado e contabilizado como rendimento do exterior através dos sistemas internos da RFB através de DIRF, como realizado no âmbito do item 6.2, não cabendo, ainda, à autoridade tributária nacional demandar a jurisdição estrangeira ou a tomadora dos serviços lá domiciliada (fonte pagadora) para fins de comprovação e/ou efetivo pagamento do imposto. Daí, inclusive, a exigência legal constante do art. 26, §2o. da Lei no. 9.249, de 1995. (...)

Assim, rejeito que deva a análise aqui realizada se limitar ao oferecimento à tributação das receitas no exterior que deram origem à retenção pleiteada, retenção esta que, entendo, deve também restar devidamente comprovada como efetiva, a fim de que possa ser reconhecida como parcela componente do direito creditório em tela. (...)

Feita tal digressão, necessário, assim, que tivesse sido produzida pela contribuinte, além da comprovação de oferecimento à tributação, documentação-suporte que, além da plena obediência ao requerido pelo art. 26, §§ 2o. e 3o., da Lei no. 9.249, de 1995, demonstrasse a efetiva ocorrência da retenção nos valores pleiteados, aqui inclusos elementos que permitissem concluir por sua correta conversão para moeda nacional, além de um simples quadro resumitivo, tal como o constante da manifestação de inconformidade em questão.

Em verdade, entendo que, em sede de contencioso administrativo, a validação do montante em moeda nacional da receita auferido e, assim, de seu correto registro contábil e posterior oferecimento à tributação dependeria de documentação-suporte traduzida e obediente aos demais requisitos legais, que permitisse determinar a conversão do quantum em moeda estrangeira tributado no exterior e da respectiva retenção ali ocorrida, bem como da efetiva ocorrência desta última, não podendo ser assim ser a análise de tal oferecimento desta documentação dissociada.

Feita tal digressão, ao analisar os documentos 18-A a 18-L de e-fls. 146 a 157, noto que: a) Os documentos anexados se limitam a cartas-faturas que fazem menção somente à transferência de valores líquidos à manifestante, nada esclarecendo quanto à datas/valores objeto de tributação e de imposto efetivamente pago, não caracterizando o efetivo pagamento dos valores de imposto pleiteados e, ainda, b) Os elementos anexados, ainda, não respeitam as formalidades estabelecidas pelos art. 26, §2o. da Lei no. 9.249, de 1995, não havendo, ali, registre-se, qualquer elemento que demonstre o reconhecimento da retenção pelo órgão arrecadador responsável da jurisdição estrangeira, El Salvador, na forma determinada por lei.

Assim, diante da ausência da comprovação da efetiva ocorrência do imposto pago no exterior, rejeito o reconhecimento de qualquer valor a este título.

Vê-se, portanto, que, em resumo, os documentos apresentados pela Recorrente em sede de manifestação de inconformidade não foram analisados para fins de verificação da tributação no Brasil das receitas que ensejaram o recolhimento do imposto no exterior. Isso porque a DRJ entendeu que, ainda que o despacho decisório assim não o dispusesse, é ônus do contribuinte, decorrente de exigência legal, demonstrar, ainda, o valor do imposto recolhido no exterior.

Não discordo que é ônus do contribuinte comprovar o pleno atendimento aos requisitos legais para o reconhecimento do seu direito creditório. No entanto, seu ônus é limitado aos termos do despacho decisório. Assim, diante de um despacho decisório – ainda que eletrônico - que justifica o não reconhecimento do direito creditório apenas na não comprovação da tributação das receitas, bem como da apresentação da referida documentação comprobatória em sede de manifestação de inconformidade, deveria o julgador, necessariamente, analisar tais documentos e, se for o caso, baixar o processo em diligência, para requerer a juntada de documentos adicionais pelo contribuinte.

Isto é, ao entender que existiam outros requisitos para a comprovação do crédito, além daquele expressamente indicado no despacho decisório, deveria o julgador, quando muito, intimar o contribuinte a apresentar tal comprovação, mas jamais indeferir o direito creditório, em razão da não juntada de elementos que, frise-se, o contribuinte sequer havia sido demandado até aquele momento. E, no presente caso, o julgador expressamente rejeitou os pedidos da Recorrente de retorno do processo à preparadora para complementação do despacho decisório e conversão do julgamento em diligência – reforçando o entendimento de que houve cerceamento do direito de defesa.

Nesse contexto, entendo que, sim, houve alteração no critério jurídico, já que, em um primeiro momento, o direito creditório foi indeferido por ausência de comprovação das receitas relacionadas ao imposto de renda pago no exterior e, posteriormente, diante da apresentação de tais documentos pela Recorrente, foi mantido o indeferimento por falta de comprovação do próprio pagamento do imposto de renda no exterior.

E, ainda que se entenda que, ao presente caso, não se aplica o art. 146 do CTN, é inegável que a justificativa superficial para o não reconhecimento do direito creditório, contida no despacho decisório, em conjunto com a apresentação de razões adicionais para tanto pela DRJ, implicam em cerceamento do direito de defesa, nos termos dos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972, o que resulta em prejuízo à Recorrente, que não pode ser sanado na presente esfera.

Nesse contexto, voto por acolher a preliminar de cerceamento do direito de defesa, com a consequente anulação parcial da decisão recorrida quanto à comprovação do Imposto recolhido no Exterior

III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO, afastar a preliminar de decadência e DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO para ACOLHER A PRELIMINAR de cerceamento do direito de defesa, com a consequente ANULAÇÃO PARCIAL DA DECISÃO RECORRIDA quanto à comprovação do imposto de renda pago no exterior, para que (i) nova decisão seja proferida, com análise dos documentos acostados pela Recorrente em sede de manifestação de inconformidade e, (ii) na eventualidade de se entender pela necessidade de comprovação dos demais requisitos legais para o reconhecimento do crédito decorrente do imposto de renda pago no exterior, que (ii.a) seja a Recorrente intimada para tanto, (ii.b) com posterior exame de eventuais documentos apresentados e (ii.c) retomada do curso do processo administrativo.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

RESOLUÇÃO 1003-004.411 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10880.960847/2011-00

DOCUMENTO VALIDADO