



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.978060/2016-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.832 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de junho de 2024
Recorrente SAP BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011

PROCEDIMENTO FISCAL. FASE INQUISITÓRIA. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 162.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com o início da fase contenciosa, conforme inteligência da Súmula CARF n. 162.

MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO DA PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO.

Conforme interpretação do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 acolhida pela jurisprudência do CARF, é possível a apresentação de documentos no momento da interposição do recurso voluntário, desde que para fins de complementar aqueles já apresentados na manifestação de inconformidade e considerados, pela decisão de 1º grau, insuficientes para comprovar o direito alegado.

COMPENSAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL DE RECOLHIMENTOS.

É lícito o reconhecimento de direito creditório reclamado em DCOMP que decorra de pagamento de tributo no exterior relativo a lucros, rendimentos e ganhos de capital disponibilizados à controladora no Brasil, para compensação com IRPJ e CSLL.

Os requisitos formais para comprovação dos tributos pagos no exterior, relacionados à consularização, notarização e registro cartorário de documentos de arrecadação estrangeiros, podem ser dispensados quando comprovado que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado, mercê da aplicação do art. 16, § 2º, inciso II da Lei 9.430/96.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão n.º **02-78.177**, proferido pela 2ª Turma da DRJ/BHE que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

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

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório n.º rastreamento 117158615, emitido em 02/09/2016, referente ao PER/DCOMP n.º 10131.33557.300714.1.7.02-8293 e outros três relacionados ao mesmo crédito (fls. 1614 e 1617/1630).

As declarações de compensação foram geradas com o objetivo de ter reconhecido o direito creditório correspondente a saldo negativo de IRPJ apurado no exercício 2013, no valor de R\$ 44.757.117,71, e compensar os débitos discriminados nos referidos PER/DCOMP.

De acordo com o despacho decisório, o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual a compensação declarada no PER/DCOMP n.º 10880.41833.300714.1.7.02-6915 foi PARCIALMENTE HOMOLOGADA e as de outros dois PER/DCOMP NÃO HOMOLOGADAS, sendo o crédito reconhecido suficiente para a homologação das compensações declaradas no PER/DCOMP n.º 10131.33557.300714.1.7.02-8293.

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.COMPENSAÇÕES	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	4.763.274,22	21.609.245,39	0,00	23.147.872,33	0,00	0,00	49.520.391,94
CONFIRMADAS	0,00	21.609.245,39	0,00	20.435.396,34	0,00	0,00	42.044.641,73

Tendo em vista que, como consta do despacho decisório, a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto de renda devido e a apuração do saldo negativo, das parcelas de composição do crédito confirmadas foi deduzido o IRPJ devido no período, no valor de R\$ 4.763.274,22, o que resultou no reconhecimento do direito ao crédito no valor de R\$ 37.281.367,51, inferior ao informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), R\$ 44.757.117,71.

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
FEV/2012	08922.59226.230712.1.7.02-4024	18.054.895,66	17.189.013,43	865.882,23	DCOMP homologada parcialmente
MAR/2012	28190.85768.230712.1.7.02-5242	1.846.593,76	0,00	1.846.593,76	DCOMP não homologada
Total		19.901.489,42	17.189.013,43	2.712.475,99	

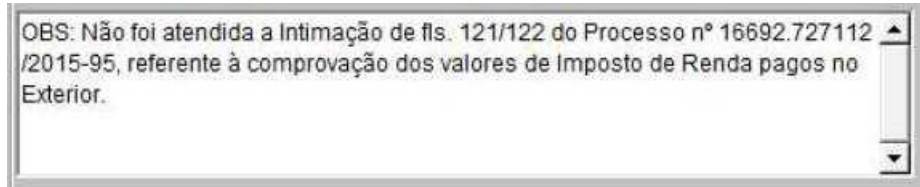
Ao final desse mesmo documento, sob o título “Documentação Complementar” consta que documentos considerados na análise do direito creditório estão arquivados no processo nº 16692.727112/2015-95, fls. 2 a 173,, e podem ser consultados na Delegacia da Receita Federal do Brasil da jurisdição do sujeito passivo.

No referido processo encontram-se cópias de telas e informações extraídas dos sistemas da Receita Federal, como fichas da DIPJ/2013, cópia de partes do auto de infração lavrado para cobrança de imposto de renda complementar do período, além de termo de início de procedimento fiscal de diligência dirigido à interessada (fls. 1633/1634):

Neste ato, fica o contribuinte **INTIMADO** a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias a contar da data do recebimento da presente intimação, os seguintes elementos:

- Comproventes de pagamento dos valores de Imposto pago no exterior declarados na linha 15 da Ficha 12A e na linha 79 da Ficha 17 da DIPJ 2013 (ano-calendário 2012), com todas as formalidades para sua utilização (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999; art. 395; parágrafo 2º ou 5º);
- Demonstrativo dos cálculos dos valores declarados, contendo, inclusive, a sua conversão em reais, na forma do art. 26, § 3º da Lei nº 9.249/1995;
- Demonstrativo de quando os lucros, rendimentos ou ganhos de capital correspondentes foram computados na base de cálculo do imposto, acompanhado da escrituração contábil comprobatória.

Cientificado da intimação em 23/05/2016, de acordo com aviso de recebimento (AR) que consta do mesmo processo, a interessada não atendeu ao solicitado, como anotado pela autoridade fiscal no documento identificado como “Finalização” (fl. 1635):



Da Manifestação De Inconformidade

Cientificado do Despacho Decisório em 16/09/2016, conforme AR de fl. 1616, o sujeito passivo protocolou, em 14/10/2016, a Manifestação de Inconformidade de fls. 3 a 41 e documentação de fls. 42/1495.

Inicialmente argui a nulidade do despacho decisório por preterição do direito de defesa, citando o art. 76 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, afirmando que “*a intimação prévia do contribuinte é procedimento obrigatório e precedente à emissão de despacho decisório pela autoridade responsável pela avaliação do crédito*”. Reproduz também orientações disponíveis na página da Receita Federal sobre Termo de Intimação PER/DCOMP, concluindo que “*ocorrendo dúvida quanto às informações prestadas pelos contribuintes, caberá à autoridade competente intimar o contribuinte para apresentar documentos ou realizar diligências a fim de se comprovar a exatidão das informações prestadas e validar ou não o crédito objeto da compensação realizada pelo contribuinte*”. Segundo seu entendimento, “*a decisão pela não homologação da compensação e reconhecimento parcial do crédito sem a abertura de oportunidade para que o contribuinte comprove a veracidade das informações declaradas em seus documentos fiscais afronta o princípio da ampla defesa e do contraditório, tão consagrados no âmbito do processo administrativo fiscal, assim como pela Lei nº 9.784/99 e Constituição Federal.*” Encerra esse tópico requerendo a nulidade de despacho decisório invocando, o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Na sequência, citando o §4º do art. 16 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, reconhece que a legislação estabelece “limites à atividade probatória do administrado ao determinar que a prova documental deva ser apresentada com a impugnação (ou manifestação de inconformidade), precluindo o direito do contribuinte de fazê-lo em outro momento processual, a não ser que reste demonstrada a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior ou referir-se a fato ou direito superveniente”. Prossegue afirmando que “no caso concreto, o crédito apurado a título de saldo negativo de IRPJ e que não foi passível de homologação, foi formado por retenções do referido imposto em relação aos serviços prestados para o exterior e também por estimativas compensadas com saldo negativo de períodos anteriores, sendo que para a demonstração do referido crédito, necessário se faz o levantamento de

todas as notas fiscais dos inúmeros serviços prestados para vários clientes localizados no exterior, bem como localizar os comprovantes de retenção do impostos nos países tomadores dos serviços, além, eventualmente, dos contratos de câmbio que demonstram a conversão dos pagamentos feitos em moeda nacional e etc. Tarefa esta árdua e impossível de ser realizada no período previsto em lei para defesa”.

Informa, então, que apresentará, junto com a manifestação de inconformidade, documentos que julga suficientes para comprovar o direito ao crédito, tais como os contratos de câmbio, as notas fiscais (“*invoices*”) e cópia do livro diário demonstrando que “*as receitas brutas de exportação de serviços constantes das notas fiscais (“invoices”) foram recebidas líquidas do Imposto de Renda na Fonte*” o que, no seu entendimento, “*tendo em vista o princípio da verdade material, [.....] a comprovação minuciosa quanto ao recebimento das receitas de*

exportação líquidas do Imposto de Renda na Fonte será suficiente para o reconhecimento do seu direito de crédito”. Afirma, ainda, que “não conseguiu obter, até o prazo para apresentação de sua defesa, os comprovantes de retenção no exterior devidamente consularizados e com a tradução juramentada”, complementando que “tentará obter cópia dos comprovantes de retenção no exterior e de suas respectivas vias consularizadas e traduzidas (tradução juramentada), bem como tentará buscar os demais comprovantes faltantes junto a seus clientes para posterior juntada aos autos”. Diz, então, que “o fato de o contribuinte ter a obrigação de guardar a documentação que fundamentou o crédito utilizado em PER/DCOMP não significa que o contribuinte o tenha ou mesmo que consiga acessá-lo de imediato”. Conclui esse item mencionando o art. 38 da Lei n.º 9.784, de 1999, pelo qual é permitido ao interessado, na fase instrutória e antes da tomada de decisão, juntar documentos e pareceres, entre outras ações.

Em relação ao imposto de renda pago no exterior, informa que a interessada presta serviços a empresas situadas no exterior pelos quais sobre retenção de imposto nos países de origem, sendo tal retenção passível de compensação até o limite do imposto devido no Brasil, de forma a evitar a dupla tributação, nos termos do art. 15 da Lei n.º 9.430, de 1996, c/c art. 26 da Lei n.º 9.249, de 1995.

Afirma que o entendimento da autoridade fiscal, de que restariam não comprovados os pagamentos do imposto no exterior, não merece prosperar, pois as informações prestadas na linha 15 da ficha 12A da DIPJ confirmariam essa retenção. Acrescenta que “*para que não reste qualquer dúvida de que o imposto foi retido e pago no exterior e as respectivas receitas foram oferecidas à tributação, a Manifestante protesta desde já pela apresentação das respectivas guias de retenção e recolhimento pelos tomadores dos serviços devidamente consularizadas 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 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 2012, ou seja, há 4 anos atrás, o que dificulta, ainda mais, o levantamento das guias do imposto de renda pagos no exterior.

Ademais, para que a Manifestante não tenha seu direito de defesa tolhido, e como prova de sua boa-fé e esforço em busca da verdade material, a mesma passará a demonstrar por meio (i) dos contratos de câmbio, (ii) da juntada de notas fiscais (“invoices”), emitidas em nome das empresas localizadas no exterior, (iii) as folhas do livro diário que demonstram a escrituração das referidas Invoices e o recebimento dos valores líquidos já com as retenções realizadas no exterior; que demonstram que os valores recebidos pela Manifestante do exterior tiveram o IRPJ retido na fonte no país tomador do serviço, demonstrando que o volume de serviços prestados comprova a quase totalidade do crédito não homologado no montante de R\$ 4.763.274,22”.

Na sequência, apresenta nove tabelas relacionando os documentos fiscais relativos à prestação de serviços no exterior, por país, informando a empresa tomadora do serviço, o número do contrato de câmbio, o número, data da emissão e data de lançamento do *invoice*, valor da prestação de serviço em moeda estrangeira (dólar americano), a retenção do imposto de renda que teria sofrido (em moeda estrangeira e convertido para reais), o número e a data de lançamento do pagamento.

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

(...)

Em relação à não confirmação do crédito de estimativas apuradas em fevereiro e março de 2012 compensadas com o saldo negativo de período anterior (2011), objeto respectivamente de PER/DCOMP homologada parcialmente e não homologada, afirma que o despacho decisório foi objeto de manifestação de inconformidade tempestiva *“a qual ainda aguarda apreciação perante a Delegacia da Receita Federal de Julgamento”*. Acrescenta que *“ainda que [os documentos apresentados] tivessem sido analisados pela DRJ, é certo que a Manifestante ainda dispõe da possibilidade e do direito de apresentar recurso voluntário perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ou seja, poderá ainda a Manifestante exercer o seu direito de ter um julgamento perante a segunda instância administrativa.*

Nesse contexto, enquanto não for definitivamente julgado o Processo Administrativo nº 10880-973.092/2016-18, em que se discute os créditos declarados nos PER/DCOMP nºs 08922.59226.230712.1.7.02-4024 e 28190.85768.230712.1.7.02- (e respectivas compensações efetuadas) e os quais compõe e estão suportados pelo saldo negativo da Manifestante em 2011, não há que se considerar como não confirmada a referida parcela

de crédito e, por consequência, desconsiderá-la para fins da compensação da estimativa devida no período de fevereiro e março de 2012. A glosa efetuada pela autoridade fiscal nos presentes autos para diminuir o montante de saldo negativo apontado para o período de 2012 e, por decorrência, deixar de homologar parte das compensações declaradas no PER/DCOMP n.º 131.33557.300714.1.7.02-8293, objeto dos presentes autos, é medida que não encontra respaldo na legislação tributária.”

Prossegue citando o art. 151 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, salientando que os recursos administrativos são expressamente contemplados pelo referido artigo do diploma legal.

Assim, alega que “ainda que se tenha futuramente um desfecho definitivo e desfavorável nos autos do Processo Administrativo n.º 10880-973.092/2016-18 (PER/DCOMP’s n.ºs 08922.59226.230712.1.7.02-4024 e 28190.85768.230712.1.7.02-5242 – Doc. 16), em que se discutem o direito creditório (saldo negativo 2011) utilizado na compensação das estimativas devidas em fevereiro e março de 2012 pela Manifestante, não há que se falar na cobrança dos débitos compensados nos presentes autos, uma vez que os valores utilizados e não reconhecidos para quitação da referida estimativa já é objeto de cobrança no Processo Administrativo n.º 10880-973.092/2016-18. [...] Ora, se na remota hipótese dos referidos créditos que compuseram o saldo negativo de 2011 não forem realmente confirmados/comprovados nos autos do Processo Administrativo n.º 10880-973.092/2016-18, **a cobrança desses montantes serão efetuados naqueles autos, cujo pagamento (que certamente será feito, pois do contrário a Manifestante ficará impedida de obter Certidão Negativa de Débitos) irão recompor o valor informado a tal título (de saldo negativo de 2011) pela Manifestante.**

Nessa hipótese, com a recomposição do saldo negativo de 2011 pelo pagamento, as compensações integrais das estimativas devidas em fevereiro e março de /2012 “voltam” a ser legítimas, sendo, por consequência lógica, inadequadas as cobranças das compensações parcialmente homologadas e não homologadas e objetos dos presentes autos, sob pena de exigência em duplicidade.”

Reforça sua argumentação apresentando ementas de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reproduzindo ementas e excertos dos votos:

(...)

Em sessão de 27 de fevereiro de 2018, a 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2013

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

Ementa vedada pela Portaria RFB n.º 2724, de 2017

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário em que repisa os fundamentos de sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminares

A Recorrente alega preliminarmente a nulidade do despacho decisório por suposto preterimento do direito de defesa, posto que não teria sido intimado à apresentar esclarecimentos ou documentos comprobatórios, em violação ao art. 76 da IN SRF n. 1300/2012:

Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Conforme se verifica da literalidade do dispositivo, é facultada a autoridade administrativa a possibilidade de condicionar o reconhecimento do direito creditório à comprovação das alegações aduzidas em PER/DCOMP, não havendo qualquer obrigatoriedade de assim conduzir.

Com efeito, o direito à ampla defesa e ao contraditório deve ser garantido na etapa contenciosa com a apresentação da impugnação ou da manifestação de inconformidade. Esta inclusive é a inteligência da Súmula CARF n. 162:

Súmula CARF n.º 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 2401-004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301-002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401004.061.

Acrescente-se que a ausência de espontaneidade da fiscalização da realização de diligência não configura em si preterição ao direito de defesa, haja vista que tal princípio pressupõe a própria manifestação do contribuinte. Note-se que no âmbito do CARF, sequer a negativa de diligência ou perícia requerida pelo contribuinte configura cerceamento ao direito de defesa quando devidamente motivado:

Súmula CARF n.º 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202004.120, 2401-007.444, 1401002.007, 2401006.103, 1301003.768, 2401-007.154 e 2202005.304.

Assim, não existindo obrigatoriedade para realização de diligência, não vislumbro o cerceamento de defesa alegado.

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

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

O objetivo da referida lei se mostra expresso em seu artigo 1º, que dispõe que se trata de norma de proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração¹. De tal norma se extrai a importância do processo administrativo enquanto forma de composição cooperativa e fundamentada das relações entre particulares e a Administração Pública, pois enfatiza aquilo que a doutrina sempre enfatizou: o processo administrativo nada mais é do que uma forma de controle do ato administrativo, pelo qual se garante a sua conformidade

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”.

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

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”.

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

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), 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

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.”.

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 possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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.

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.

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)”.

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)”.

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.

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.

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 contrapô-los 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.

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.

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 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 entende 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

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.

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

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.

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

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).

colacionadas provas capazes de constituir o fato jurídico tributário ou o ilícito tributário, não será possível convalidar a nulidade do lançamento lavrado sem a devida fundamentação, porquanto se haveria vício em sua estrutura interna²⁹.

Por derradeiro, ressalte-se que a diligência ou a oportunização de produção probatória para esclarecimento de matéria de fato é uma faculdade do julgador, quando este entender que o procedimento será necessário/útil para formar sua convicção. Assim, na legislação de processo administrativo tributário do Estado de São Paulo, entendo que o art. 25 da Lei nº 13.457/09 deve ser lido em conjunto com o art. 26 da mesma lei, a se inferir que o julgador administrativo deve decidir levando em conta sua livre convicção pessoal motivada, sendo que a realização de diligências para esclarecimentos de fatos é um instrumento para a formação de sua convicção, dispensável quando o conjunto probatório nos autos for suficiente para fundamentar sua decisão³⁰.

TAKANO, Caio Augusto; PINTO, Alexandre Evaristo. Das Provas no Processo Administrativo Tributário – Entre a Preclusão e a Verdade Material. In JESUS, Isabela Bonfá de; MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti (Coords.). **Novos Rumos do Processo tributário**, v. 1, São Paulo: Noeses 2020, p. 355-380, *en passant*)

Entendo, portanto, que a juntada de documentos após a apresentação de impugnação deveria ser aceita, caso referidos documentos evidenciassem de forma conclusiva a existência do direito pleiteado pela Recorrente, concretizando os mandamentos de eficácia prescritos no art. 37 da Constituição Federal.

No entanto, no caso concreto, ainda que considerados, os documentos juntados não resolveriam as questões pendentes de análise, posto que a própria recorrente aduz em seu Recurso Voluntário que:

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

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

Adicione-se ainda o fato de que tais pagamentos ocorreram no período base de 2012, ou seja, há 6 anos atrás, o que dificulta, ainda mais, o

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.

levantamento dos comprovantes de pagamento do imposto de renda de retenção no exterior.

Ademais, para que a Recorrente não tivesse seu direito de defesa tolhido, e como prova de sua boa-fé e esforço em busca da verdade material, a mesma passou a demonstrar por meio (i) dos contratos de câmbio, (ii) da juntada de notas fiscais (“Invoices”), emitidas em nome das empresas localizadas no exterior, (iii) as folhas do livro diário que demonstram a escrituração das referidas *Invoices* e o recebimento dos valores líquidos já com as retenções realizadas no exterior; que demonstram que os valores recebidos pela Recorrente do exterior tiveram o IRPJ retido na fonte no país tomador do serviço, demonstrando que o volume de serviços prestados comprova a totalidade do crédito não homologado no montante histórico de R\$ 4.763.274,22.

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

Mérito

No mérito, da leitura do Despacho Decisório, verifica-se que não foi confirmada parte do crédito informado pela Recorrente a título de saldo negativo apurado em 2012, em razão da estimativa devida em março de 2012, a qual foi compensada com saldo negativo de período anterior, qual seja, o de 2011:

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.COMPENSAÇÕES	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	4.763.274,22	21.609.245,39	0,00	23.147.872,33	0,00	0,00	49.520.391,94
CONFIRMADAS	0,00	21.609.245,39	0,00	20.435.396,34	0,00	0,00	42.044.641,73

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 44.757.117,21 Valor na DIPJ: R\$ 44.757.117,71

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 49.520.391,93

IRPJ devido: R\$ 4.763.274,22

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\$ 37.281.367,51

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

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:

HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP: 10880.41833.300714.1.7.02-6915

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

12711.38634.300714.1.7.02-4387 27553.51370.300714.1.7.02-5671

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/09/2016.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
7.527.835,92	1.505.567,17	2.950.030,84

Para informações complementares da análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontrar", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".

Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), Art. 1º e inciso II do parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012. Art. 74 da Lei 9.430, de 1996. Art. 43 da IN RFB nº 1.300, de 2012.

Segundo o Despacho Decisório, o crédito do referido saldo negativo dos períodos anteriores (2011), objeto das PER/DCOMP's nºs 08922.59226.230712.1.7.02-4024 e 28190.85768.230712.1.7.02-5242 (Processo Administrativo nº 10880-973.092/2016-18), não teriam sido confirmados integralmente, restando não reconhecidos pela RFB a tal título o

montante de R\$ 2.712.475,99 e, portanto, não haveria saldo suficiente para quitar, por meio das compensações, as estimativas devidas em fevereiro e março de 2012.

Nesse sentido, em razão da homologação parcial da **PER/DCOMP n.º 08922.59226.230712.1.7.02-4024** e da não homologação da **PER/DCOMP n.º 28190.85768.230712.1.7.02-5242**, o Despacho Decisório não reconheceu integralmente o crédito objeto do PER/DCOMP n.º 10131.33557.300714.1.7.02-8293, decorrente da parcela relativa às estimativas compensadas com saldo negativo de períodos anteriores e, por consequência, deixou de homologar as compensações declaradas nas PER/DCOMPs objeto dos presentes autos, uma vez que, havendo suposto “saldo insuficiente” para quitar, por meio das compensações, as estimativas devidas em fevereiro e março de 2012 com saldo negativo do ano anterior (2011), ocorreu, por consequência, a redução do crédito de saldo negativo de 2012.

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

Os débitos de estimativa de fevereiro e março de 2012 foram compensados com saldo negativo de imposto de renda apurado no ano calendário 2011, por intermédio dos PER/DCOMP n.º 08922.59226.230712.1.7.02-4024 e 28190.85768.230712.1.7.02-5242. A análise do direito creditório e das compensações declaradas foi consolidada nos termos do despacho decisório emitido nos autos do processo administrativo n.º 10880.973092/2016-18. Diante do reconhecimento parcial do direito creditório e, consequentemente, insuficiência do crédito para homologação da totalidade das compensações declaradas, a interessada apresentou manifestação de inconformidade. A contestação foi apreciada por essa mesma julgadora e, de acordo com a decisão exarada no Acórdão n.º 02-78.176, de 27/02/2018, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente, mantendo inalterada a decisão do despacho decisório contestado.

Como consta do relatório deste voto, alega a interessada que “ainda que se tenha futuramente um desfecho definitivo e desfavorável nos autos do Processo Administrativo n.º 10880-973.092/2016-18 (PER/DCOMP’s n.ºs 08922.59226.230712.1.7.02-4024 e 28190.85768.230712.1.7.02-5242 – Doc. 16), em que se discutem o direito creditório (saldo negativo 2011) utilizado na compensação das estimativas devidas em fevereiro e março de 2012 pela Manifestante, não há que se falar na cobrança dos débitos compensados nos presentes autos, uma vez que os valores utilizados e não reconhecidos para quitação da referida estimativa já é objeto de cobrança no Processo Administrativo n.º 10880-973.092/2016-18. [.....] Ora, se na remota hipótese dos referidos créditos que compuseram o saldo negativo de 2011 não forem realmente confirmados/comprovados nos autos do Processo Administrativo n.º 10880-973.092/2016-18, **a cobrança desses montantes serão efetuados naqueles autos, cujo pagamento (que certamente será feito, pois do contrário a Manifestante ficará impedida de obter Certidão Negativa de Débitos) irão recompor o valor informado a tal título (de saldo negativo de 2011) pela Manifestante.**

Nessa hipótese, com a recomposição do saldo negativo de 2011 pelo pagamento, as compensações integrais das estimativas devidas em

fevereiro e março de /2012 “voltam” a ser legítimas, sendo, por consequência lógica, inadequadas as cobranças das compensações parcialmente homologadas e não homologadas e objetos dos presentes autos, sob pena de exigência em duplicidade.”

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

Súmula CARF n.º 177

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

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

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

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

No caso concreto, conforme bem indicado pelo acórdão recorrido:

Para comprovação do imposto de renda pago no exterior, a interessada anexa ao processo, além de cópia da DIPJ/2013 (fls. 700/1315):

contratos de câmbio celebrados no ano de 2012;

documentos que referenciam *invoices* (em língua estrangeira, desacompanhados de tradução) relativos a operações em três países (Argentina, Colômbia e México), endereçados a empresas estabelecidas no exterior;

lançamento no livro diário referentes ao registro dessas operações;

planilhas indicando as operações realizadas.

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

Nem sempre é possível identificar, nos documentos apresentados, o montante do imposto pago no exterior por operação. O lançamento dessa rubrica, em muitos dos documentos anexados, é feito de forma agrupada, contemplando vários “*invoices*”, sem individualização da incidência do imposto sobre cada prestação de serviço.

Aprofundando a análise do conjunto de documentos que pretendem comprovar as retenções na fonte, observo que:

a) China, Chile, Portugal, Porto Rico, Tailândia e Turquia: a ausência dos documentos que comprovam a prestação dos serviços (*invoices*) prejudica o confronto entre o valor do serviço prestado e o efetivamente recebido, conforme os contratos de câmbio anexados.

b) Argentina: foram apresentados quatro contratos de câmbio, que referenciam no total 71 *invoices*, sendo que apenas um foi anexado ao processo (9060007747, fl. 909). Como no item anterior, a ausência dos documentos que comprovam a prestação dos serviços (*invoices*) prejudica o confronto entre o valor do serviço prestado e o efetivamente recebido.

c) Colômbia: há divergência expressiva entre o valor do *invoice* n.º 9060007877 e o do lançamento correspondente no Livro Diário (fls. 1061/1062). Não há identificação clara, no lançamento que seria referente ao *invoice* n.º 9060007934 e contrato de câmbio n.º 104355362, de retenção na fonte relacionada a essa operação (fls. 1064/1073). Para o contrato de câmbio n.º 105044435, foi anexado ao processo apenas um dos *invoices* referenciados (fls. 1074/1083). No lançamento referente ao *invoice* n.º 9060008038, a conversão de dólares americanos para reais aponta uma taxa de câmbio significativamente superior à registrada, para o dia, no sítio do Banco Central (fls. 1090/1091). No Livro Diário, não há identificação clara de qual seria o lançamento referente ao *invoice* n.º 9060008173 (fls. 1099/1100).

d) México: o contrato de câmbio n.º 102076096 não identifica os *invoices* a que se refere, não sendo possível confirmar a associação dos *invoices* apresentados com a retenção registrada em 05/01/2012 no Livro Diário (que referencia o mês de dezembro/2011, sendo os *invoices* anexados após o contrato de câmbio datados de agosto a novembro daquele ano – fls. 1103/1129). O contrato de câmbio n.º 108794441 referencia sete *invoices*, mas apenas um e seu lançamento correspondente foram anexados ao processo (fls. 1130/1138). O contrato de câmbio n.º 105509571 referencia oito *invoices*, mas apenas quatro e seus lançamentos correspondentes foram anexados ao processo (fls. 1166/1138).

d.1) Especial destaque merece o contrato de câmbio n.º 108794437 e o *invoice* n.º 9060008289. No contrato de câmbio, há a identificação do valor em dólares americanos referente a cada fatura:

(...)

d.4) Pode-se afirmar, sem possibilidade de erro, que a diferença entre o valor do *invoice* e aquele discriminado no contrato de câmbio – US\$ 952.709,89 – não se refere a retenção de imposto de renda na fonte no México. Não há tributação que se aproprie de 96% do valor de uma operação, o que seria um verdadeiro confisco.

A discrepância desses valores mostra que a proposição da interessada, de comprovar a retenção na fonte no exterior pela diferença entre o valor das faturas e o efetivamente recebido, pelo menos com os documentos

anexados ao processo, não se confirma integralmente, como mostra com clareza o exemplo acima.

Reafirmo que considero que o documento emitido pela autoridade estrangeira, nos moldes determinados pela legislação, é essencial para tal comprovação.

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

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

Conclusões

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto