



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.978061/2016-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.841 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de junho de 2024
Recorrente SAP BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO DA PROVA DOCUMENTAL.
PRECLUSÃO.

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão nº **106-013.896**, proferido pela 3ª TURMA DA DRJ06 que, por unanimidade de votos, improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do voto do relator

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

Em 30/07/2014 a interessada transmitiu à RFB a declaração de compensação (Dcomp) nº 01550.81761.300714.1.7.03-0407, na qual informa, a título de crédito, saldo negativo de CSLL referente ao ano-calendário de 2012.

Em 01/12/2017 emitiu-se o despacho decisório eletrônico nº 128369014, que homologou parcialmente a compensação 36662.71038.251017.1.3.03-1301 e do qual se destacam os seguintes excertos:

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

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.COMPENSAÇÕES	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	591.977,60	7.959.217,93	0,00	8.660.503,48	0,00	0,00	17.211.699,01
CONFIRMADAS	0,00	7.959.217,93	0,00	8.660.503,48	0,00	0,00	16.619.721,41

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$15.469.724,05

Valor na DIPJ: R\$ 15.469.724,05

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 17.211.699,01

CSLL devida: R\$ 1.741.974,96

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

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 14.877.746,45

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: 36662.71038.251017.1.3.03-1301

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 29/12/2017.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
520.453,11	104.090,62	8.171,11

Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN). Art. 1º, inciso II do parágrafo 1º do art. 6º art. 28 e 29 da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da IN RFB nº 1.300, de 2012. Art. 74 da Lei 9.430, de 1996. Art. 43 da IN RFB nº 1.300, de 2012.

A interessada foi cientificada do despacho decisório por via postal, conforme aviso de recebimento a folhas 882, em 11/12/2017. Em 10/01/2018, conforme termo a folhas 23, ela apresentou manifestação de

inconformidade, acompanhada de documentos, juntada a folhas 25 a 50. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

DA TEMPESTIVIDADE

Nos termos do artigo 74, § 9º da Lei nº 9.430/96, o prazo para apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação é de 30 (trinta) dias contados da data de ciência da decisão que não a homologou. De acordo com o artigo 5º do Decreto nº 70.235/72, por observância do disposto no § 11 da Lei nº 9.430/96, os prazos serão contínuos, excluindo-se, na sua contagem, o dia do começo e incluindo-se o do vencimento.

No presente caso, tendo em vista que a Manifestante foi intimada da decisão em 11 de dezembro de 2017, segunda-feira (Doc. 05), excluindo-se o dia da ciência e incluindo-se o dia de vencimento, o prazo final para apresentação da presente Manifestação de Inconformidade dar-se-á no trigésimo dia útil subsequente, ou seja, dia 10 de janeiro de 2018 (quarta-feira).

□ Portanto, protocolizada a Manifestação de Inconformidade até o próximo dia 10 de janeiro de 2018, como de fato está sendo, deve a mesma ser conhecida e declarada tempestiva para que, no mérito, seja provida, consoante as razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

DOS FATOS

□ A Manifestante é pessoa jurídica de direito privado, cuja principal atividade é o comércio e desenvolvimento de software, bem como a prestação de serviços na área de informática. Sendo assim, a Manifestante presta serviços na área de informática para empresas localizadas no Brasil e no exterior. Quando do pagamento dos serviços prestados pela Manifestante, tais empresas (tanto no Brasil como no exterior) efetuam a retenção na fonte do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro.

□ Com efeito, submetida à tributação do imposto de renda pelo Lucro Real, por meio de recolhimento de estimativas mensais, a Manifestante, ao final do ano calendário de 2012, apurou saldo negativo de CSLL utilizado para pagamento das exações devidas no período. Esse saldo negativo era composto por retenções da referida contribuição na fonte tanto no Brasil como no exterior, assim como de estimativas compensadas com saldo negativo de períodos anteriores e foi utilizado para compensações com os débitos objeto da PERD/COMP acima mencionada (Doc. 04).

□ No ano calendário de 2012, a Manifestante apurou o valor total de R\$ 17.211.699,01 a título de créditos passíveis de compensação decorrente de Imposto de Renda retido na Fonte no exterior, (ii) Imposto de Renda retido na Fonte no Brasil, (iii) pagamentos e (iv) de estimativas compensadas com saldo negativo de períodos anteriores.

□ Considerando que a Manifestante declarou em sua DIPJ (Doc. 06) o valor de R\$ 17.211.699,01 a título dos créditos acima descritos e, considerando ainda, que o valor devido no período (2012) a título de CSLL era de R\$ 15.469.724,05, a Manifestante apurou o valor de R\$ 1.741.974,96 a título de crédito passível de compensação.

□ Entretanto, não obstante o correto procedimento adotado pela Manifestante quanto à apuração das parcelas do crédito de saldo negativo de CSLL que embasaram as informações e as compensações declaradas no PER/DCOMP descrito no Despacho Decisório (36662.71038.251017.1.3.03-1301 - Doc. 04), o referido Despacho Decisório (Doc. 03) não homologou integralmente as compensações efetuadas por força do não reconhecimento da parcela total do crédito apurado no período pela ora Manifestante.

□ Em análise do crédito informado pela Manifestante, o Despacho Decisório não reconheceu as retenções de imposto de renda pago no exterior, no montante de R\$ 591.977,60 (parcela esta compreendida no total de crédito apurado de saldo negativo de CSLL no montante de R\$ 1.741.974,96 e passíveis de compensação, conforme apurado na DIPJ da Manifestante – Doc. 06), por entender que não restam comprovados os respectivos pagamentos.

□ No entanto, o despacho decisório é nulo! Com efeito, deveria ter a autoridade fiscal intimado a Manifestante para que esta pudesse ter tido a oportunidade de apresentar documentos e informações complementares, evitando, dessa forma, a não homologação de sua compensação e a geração de mais um processo administrativo indevido.

□ Por outro lado, independentemente da nulidade do despacho decisório, a Manifestante detém o crédito integral por ela informado, no importe de R\$ 1.741.974,96, consoante as razões de fato e de direito a seguir demonstradas, também suportado pelas provas documentais anexas à presente Manifestação de Inconformidade.

□ Por isso, não merece prevalecer o Despacho Decisório.

PRELIMINARMENTE – NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO POR PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA

□ O Despacho Decisório é nulo por preterição do direito de defesa da ora Manifestante.

□ Conforme se verifica das razões constantes no Despacho Decisório, a autoridade competente para tanto justificou que o pagamento no exterior não foi comprovado, não havendo, todavia, qualquer justificativa acerca do aludido indeferimento, razão pela qual a parcela declarada a tal título foi desconsiderada no cômputo do valor total do crédito declarado. Todavia, esse procedimento não está de acordo com o que dispõe o artigo 161 da Instrução Normativa SRF nº 1.717/2017.

□ A intimação prévia do contribuinte é procedimento obrigatório e precedente à emissão de despacho decisório pela autoridade responsável

pela avaliação do crédito. Tanto assim que consta na página da Receita Federal do Brasil na internet e em caráter oficial, as diversas espécies de “Termos de Intimação PERD/COMP”, valendo destacar o esclarecimento inicial apresentado pelo órgão arrecadador.

☐ Conforme se depreende do texto em questão, 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.

☐ 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.

☐ De fato, o direito de apresentar provas e documentos antes da decisão final, corolário do contraditório e ampla defesa, vem expresso em diversos dispositivos da Lei nº 9.784/99, a exemplo do art. 2º, “caput” e respectivo inciso X (garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas), art. 3º, III (formular alegações e apresentar documentos antes da decisão), art. 27, parágrafo único (garantia de contraditório e ampla defesa ao interessado) e finalmente, o art. 29, caput”, segundo o qual os atos de instrução devem ser realizados de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo.

☐ Nessa primeira etapa em que a autoridade fiscal deve avaliar a procedência ou não dos pedidos de compensação apresentados, qualquer dúvida sobre a existência ou não do crédito informado deve ser objeto de comunicação ao contribuinte a fim de que esse possa comprovar a veracidade das informações declaradas antes que seja proferido Despacho Decisório não reconhecendo ou reconhecendo parcialmente o crédito utilizado pelo contribuinte.

☐ Nesse sentido, citam-se decisões proferidas que reconheceram a nulidade de Despachos Decisórios proferidos sem a devida oportunidade de intimação do contribuinte a comprovar eventual dúvida quanto à existência das informações por ele declaradas ou quando seria necessário a análise de outros documentos essenciais ao reconhecimento do pleito.

☐ Tendo em vista que no caso concreto a autoridade competente para análise das compensações efetuadas não determinou que a Manifestante apresentasse eventuais documentos que pudessem comprovar a apuração do crédito por ela informado em sua DIPJ e em sua PER/DCOMP, configura-se nulo o mesmo por preterição do direito de defesa, em observância ao disposto no artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

☐ Desta feita, requer-se que esta Turma Julgadora declare a nulidade do Despacho Decisório, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, já

que o mesmo foi proferido com preterição do direito de defesa da Manifestante, em violação aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

□ Uma vez declarada a nulidade, requer a devolução dos autos à repartição de origem a fim de que a autoridade responsável pela análise dos créditos expeça a competente intimação da Manifestante para apresentação dos documentos julgados necessários para a comprovação do crédito pleiteado nestes autos.

DA POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE NOVOS DOCUMENTOS E SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA EM BUSCA DA VERDADE MATERIAL – OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DO FORMALISMO MODERADO

□ O processo administrativo fiscal no âmbito federal encontra-se regulado por meio do Decreto nº 70.235/1972, e nele está prevista a concentração dos atos processuais em momentos pré-estabelecidos. Nesse sentido, o art. 16 do referido decreto, em seu § 4º, estabelece limites à atividade probatória do administrado ao determinar que a prova documental deva ser apresentada com a impugnação (ou manifestação de conformidade), 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.

□ No caso concreto, o crédito apurado a título de saldo negativo de CSLL e que não foi passível de homologação, foi formado por retenções do referido imposto em relação aos serviços prestados para o exterior, 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.

□ A Manifestante apresentará, neste momento, os documentos que comprovam o seu direito de crédito, tais como os contratos de câmbio, as notas fiscais (“invoices”) e cópia do livro diário entregue através do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), a fim de provar, de forma cabal e inconteste, que as receitas brutas de exportação de serviços constantes das notas fiscais (“invoices”) foram recebidas líquidas do Imposto de Renda na Fonte e, uma vez que tais receitas foram oferecidas à tributação no Brasil, tem a Manifestante o direito à compensação do imposto retido no exterior, sob pena de tributação em duplicidade.

□ A Manifestante apresenta esses documentos pois não conseguiu obter, até o prazo para apresentação de sua defesa, os comprovantes de retenção no exterior devidamente apostilados e com a tradução juramentada, que como se sabe é um procedimento demorado, burocrático e para o qual

tem que contar com a ajuda e compreensão de seus clientes no exterior; sendo impossível de levantar a referida documentação em apenas 30 (trinta) dias.

☐ Naturalmente que a Manifestante tentará obter cópia dos comprovantes de retenção no exterior e de suas respectivas vias apostiladas e traduzidas (tradução juramentada), bem como tentará buscar os demais comprovantes faltantes junto a seus clientes para posterior juntada aos autos, porém, tendo em vista o princípio da verdade material, a Manifestante acredita que a comprovação minuciosa quanto ao recebimento das receitas de exportação líquidas da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido será suficiente para o reconhecimento do seu direito de crédito.

☐ 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. Não podemos fechar os olhos para a realidade tributária brasileira, que conta com um sem número de obrigações acessórias e respectiva guarda de incontáveis documentos fiscais e contábeis.

☐ Porém, o ônus da prova está sendo transferido para a Manifestante, que irá tentar por meio da juntada posterior de documentos, demonstrar ao máximo a verdade material incutida no presente caso.

☐ Requer-se aos julgadores que não se apeguem a formalismos que apenas postergam a realização da justiça. Não julguem o presente caso apenas sob a ótica processual, mas sim sob a ótica do direito material, garantindo assim a efetiva prestação da justiça fiscal à ora Manifestante.

☐ Destaque-se que, adicionalmente ao comando inserto no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, é fato que a Lei nº 9.784/1999, por meio de seu art. 38, flexibilizou a previsão ali imposta, permitindo que requerimentos probatórios e alegações relativas à matéria discutida nos autos possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa. A referida lei mostra-se fruto do amadurecimento de posições teóricas e jurisprudenciais, derivadas diretamente da aplicação de nossa Constituição Federal e dos princípios jurídicos do contraditório e da ampla defesa, bem como da verdade material, conforme se verifica da própria redação do referido dispositivo

☐ Referido dispositivo só tem a contribuir para a apuração da efetiva verdade material, princípio este inerente ao processo administrativo fiscal, visto que a apresentação de provas e alegações pertinentes à matéria dos autos até a data em que proferida decisão administrativa não compromete o curso normal do processo, muito pelo contrário, auxilia a sua própria celeridade, visto que o administrado, assim como a ora Manifestante, traz aos autos informações e comprovações essenciais à verdade dos fatos, os quais, muitas vezes, são requeridos de ofício por meio de diligências.

- Aliás, se ao julgador é conferido o direito de solicitar a juntada de documentos, requerer esclarecimentos e diligências, inclusive em segunda instância administrativa, na busca pela verdade material, o que não é raro acontecer, frise-se, não há motivos que possam justificar qualquer proibição de alegação de defesa pelo próprio contribuinte, como exatamente ocorre no caso concreto.
- O próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF se mostra complacente com a busca pela verdade material, reconhecendo plenamente possível e aceitável a juntada posterior de documentos probatórios, conforme se observa das ementas transcritas.
- Verifica-se das ementas transcritas, que o CARF e o antigo Conselho de Contribuintes priorizam a verdade material como princípio vetor do processo administrativo fiscal, princípio este que se opõe ao princípio da verdade formal que preside o processo civil. Ou seja, no processo administrativo fiscal há a busca do fato efetivamente ocorrido, que deve ser trazido para dentro dele tanto pelas partes como pela autoridade julgadora.
- De fato, não é vantajoso o não reconhecimento de provas no processo administrativo que contribuam para o deslinde da questão, uma vez que o contribuinte tem a faculdade de discutir o seu direito por meio do Poder Judiciário, o que poderia acarretar prejuízo ainda maior aos cofres públicos da Administração Pública.
- A apreciação de provas materiais trazidas aos autos independentemente do momento processual também foi brilhantemente defendido pelo Conselheiro Paulo Roberto Cucco Antunes, relator do Acórdão CSRF/03-04.194.
- Tal entendimento coaduna-se com outro princípio de suma importância no processo administrativo fiscal, qual seja, o princípio do formalismo moderado, o qual se encontra expressamente previsto na Lei nº 9.784/1999 ao prescrever, sob a forma de critério informativo do procedimento e do processo administrativo, a adoção de formas simples, suficientes para propiciar grau de certeza, segurança, e respeito aos direitos dos administrados.
- Ou seja, o princípio do formalismo moderado possui como uma de suas vertentes, um informalismo a favor do administrado, que tem por escopo facilitar a sua atuação na busca pela verdade material, de modo que “excessos formais” não prejudiquem sua colaboração no procedimento/processo ou na defesa de seus direitos.
- Sendo assim, em respeito ao princípio da verdade material, formalismo moderado e do entendimento do CARF e antigo Conselho de Contribuintes, requer-se seja deferida a juntada posterior de quaisquer documentos capazes de provar a integralidade do direito creditório da Manifestante.

DOS VALORES APURADOS PELA MANIFESTANTE EM
RELAÇÃO AO CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO DE CSLL – ANO

CALENDÁRIO 2012 – DO IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR – “IR-FONTE EXTERIOR”

- ☐ A Manifestante presta serviços a empresas situadas no exterior, sendo que, por ocasião do pagamento de tais serviços, tais empresas efetuam a retenção e pagamento do imposto sobre a renda devido nos seus países de origem.
- ☐ De acordo com a legislação brasileira (art. 15 da Lei nº 9.430/961 c/c art. 26 da Lei nº 9.249/95), a pessoa jurídica que prestar serviços para empresas situadas no exterior, poderá compensar o imposto de renda lá incidente, inclusive o IR-Fonte, até o limite do imposto de renda devido no Brasil. Essa permissão encontra amparo nos diversos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação, uma vez que os valores recebidos no Brasil em contraprestação aos serviços serão computados como receita e, portanto, tributados novamente pelo Imposto sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro, à alíquota total de 34%.
- ☐ Outrossim, o art. 15 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 213/022 dispõe que o saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, até o valor devido em decorrência dessa alteração.
- ☐ E foi com base na aludida permissão legal que a Manifestante compensou os valores pagos nos países estrangeiros decorrentes da prestação de serviços, cujo valor total a título de Imposto de Renda Retido no Exterior foi de R\$ 591.977,60, parcela esta compreendida no total de crédito apurado de saldo negativo de CSLL no montante de R\$ 1.741.974,96 e passíveis de compensação, conforme apurado na DIPJ da Manifestante (Doc. 06).
- ☐ Todavia, o Despacho Decisório proferido nos presentes autos não confirmou a referida parcela do crédito informado pela Manifestante, sob a justificativa de que não foram comprovados os pagamentos do referido imposto, realizados no exterior.
- ☐ Entretanto, tal entendimento não merece prosperar. Isso porque, conforme se depreende da Ficha 17-A da DIPJ da Manifestante (Cálculo da Contribuição Sobre o Lucro Líquido – Doc. 06), verifica-se que na linha 79 – Imposto Pago no Exterior s/ Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital, restou claro que foi retido da Manifestante a título de Imposto de Renda Retido no Exterior o montante de R\$ 591.977,60, exatamente o montante utilizado como crédito para compensação, quantia esta, ressalte-se, compreendida no total apurado a título de saldo negativo de CSLL no importe de R\$ R\$ 1.741.974,96 e passíveis de compensação.
- ☐ 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 apostiladas e traduzidas de forma juramentada a fim de comprovar que tais receitas oriundas de serviços prestados ao exterior tiveram retenção do imposto fora do Brasil, sendo certo que, independentemente dessa documentação a ser apresentada, os documentos que instruem a presente defesa já são suficientes, por si só, para comprovar a integralidade do crédito ao qual Manifestante faz jus.

☐ 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 6 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 e (iv) e dos extratos bancários; que demonstram que os valores recebidos pela Manifestante do exterior tiveram o Imposto de Renda 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\$ 591.977,60.

☐ As planilhas reproduzidas na manifestação de inconformidade foram elaboradas com as informações referentes aos clientes do exterior tomadores dos serviços prestados pela Manifestante. Cada planilha contém dados como: nome da empresa tomadora do serviço, número do contrato de câmbio, número da nota fiscal (invoice), data de emissão da nota fiscal, data do lançamento contábil da nota fiscal, o valor total da nota fiscal em moeda estrangeira, a base de cálculo em moeda estrangeira do imposto retido no exterior, o montante efetivamente retido a título de imposto de renda no exterior, o número do lançamento contábil da referida retenção e a data do lançamento do pagamento.

☐ Diante das planilhas expostas e, principalmente, da documentação anexa com base na qual as planilhas foram elaboradas, demonstrou-se a existência do crédito utilizado pela manifestante a título de IR-Exterior, no montante de R\$ 591.720,05 (valor histórico), de modo que não pode prevalecer o despacho decisório, devendo o referido montante de crédito ser integralmente reconhecido e homologado.

☐ Por fim, não obstante as provas colacionadas sejam suficientes para comprovar o crédito apurado e declarado na PER/DCOMP nº 36662.71038.251017.1.3.03-1301, no que tange à parcela de IR Exterior, em respeito ao princípio da verdade material e da ampla defesa, a

Manifestante mais uma vez protesta desde já pela juntada posterior de quaisquer documentos adicionais e necessários para comprovar a veracidade da parcela desse crédito compensado pela Manifestante, caso ainda permaneça eventual dúvida desta Turma Julgadora quanto à sua efetiva existência.

DO PEDIDO

☐ Por todo o exposto, requer a ora Manifestante que seja dado provimento à presente Manifestação de Inconformidade para o que se expõe nos itens seguintes.

☐ Declarar a nulidade do Despacho Decisório por violação aos arts. 2º, “caput”, X, 3º, III, 27, parágrafo único e 29, “caput” da Lei nº 9.784/99, nos termos do artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/72, já que não houve no caso concreto qualquer oportunidade fiscalizatória ou diligência para que a Manifestante pudesse apresentar, em tempo hábil, toda a documentação suporte do crédito pleiteado, a fim de que a autoridade competente pudesse analisar referida documentação antes de não reconhecer ou reconhecer parcialmente o crédito objeto da PER/DCOMP 36662.71038.251017.1.3.03-1301. Uma vez declarada a nulidade, requer-se digne determinar a remessa dos autos à repartição de origem a fim de que a autoridade fiscal intime a Manifestante a apresentar os documentos que entende necessários à comprovação dos créditos objeto dos presentes autos.

☐ Caso assim não seja entendido, requer-se seja dado provimento à presente Manifestação de Inconformidade para: (1) reconhecer a integralidade dos créditos relativos ao imposto de renda retido na fonte no exterior comprovados por meio da presente Manifestação de Inconformidade, por força dos documentos comprobatórios anexos e que atestam a efetiva existência e integralidade dos mesmos, os quais não foram homologados apenas em decorrência da suposta falta de comprovação de pagamento retenção do imposto, o que se fez por meio da presente Manifestação; (2) uma vez acolhido o pedido 1, ou mesmo que não acolhido ou acolhido parcialmente, determinar a realização de diligência a fim de que sejam conciliados e confirmados os demais valores declarados (créditos), relativos ao Imposto de Renda retido no exterior, haja vista o grande volume de documentos e a dificuldade na obtenção dos mesmos.

☐ Protesta a Manifestante, nos termos dos arts. 2º, “caput”, X, 3º, III, 27, parágrafo único e 29, “caput” da Lei nº 9.784/99, pela juntada de documentos destinados a comprovar o total do crédito apurado e declarado na PERD/COMP objeto da presente Manifestação.

Em sessão de 25 de maio de 2021, a 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade, nos termos do voto do relator, parte integrante deste acórdão, em julgar

improcedente a manifestação de inconformidade, para: indeferir o pedido de produção posterior de provas e de realização de diligência; rejeitar a arguição de nulidade; e, quanto ao mérito, manter integralmente o despacho decisório contestado.

Além do relator e presidente, participaram do presente julgamento os julgadores Maria Helena Cotta de Oliveira Guimarães e Marcello Godinho Filho.

À repartição de origem, para cientificar a interessada deste acórdão e intimá-la para pagamento dos débitos cuja compensação não foi homologada, com os respectivos acréscimos legais, no prazo de trinta dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), em igual prazo, conforme facultado pelo artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, alterado pelo artigo 1º da Lei n.º 8.748, de 1993, e pelo artigo 32 da Lei 10.522, de 2002.

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

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”.

importância do processo administrativo enquanto forma de composição cooperativa e fundamentada das relações entre particulares e a Administração Pública, pois enfatiza aquilo que a doutrina sempre enfatizou: o processo administrativo nada mais é do que uma forma de controle do ato administrativo, pelo qual se garante a sua conformidade formal e material com a lei. Afinal, do que adiantaria o princípio da legalidade ter sido reiteradamente enfatizado e reforçado no texto constitucional (nos arts. 5º, inc II; art. 37; art. 150, inc. I)² – o que recebeu, nas lições de Paulo de Barros Carvalho, a denominação de “*idempotência dos conjutores*”³ –, se não houvesse instrumentos normativos jurídicos que pudessem garantir de forma eficiente a submissão do Poder Público, em todos os seus atos, a este princípio.

Vale lembrar, ainda, que o artigo 2º da Lei n. 9.784/99⁴ amplia o rol de princípios constitucionais da Administração Pública contidos no artigo 37 da Constituição Federal⁵, fazendo menção expressa aos princípios da finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e interesse público.

No que tange aos critérios a serem observados nos processos administrativos, o artigo 2º, parágrafo único, X, da Lei n. 9.784/99⁶ estabelece que deverá ser observado a garantia do direito à produção de provas. Sobre tal direito, cabe ressaltar, ainda, que o artigo 36 da Lei n. 9.784/99⁷ prevê que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha 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

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”.

que todo ato público deve ser motivado e a prova dessa motivação cabe àquele quem o pratica.

Com relação ao momento de apresentação das provas no processo administrativo, o artigo 38 da Lei n. 9.784/99⁹ determina que o interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo. Assim, o referido dispositivo normativo não limita a apresentação de provas ao momento da impugnação, sendo expresso ao permitir a apresentação de provas em qualquer momento que anteceder à tomada de decisão pelo julgador administrativo. Trata-se de tomada de posição objetiva e expressa de reconhecer que as regras de preclusão da produção de provas no processo administrativo – seja qual for o seu âmbito – não é absoluta, cabendo mitigá-la sempre que a produção de provas extemporânea seja útil ao controle de legalidade do ato administrativo e, de outro lado, não implique tumulto processual ou prejuízo irreversível ao direito de defesa da outra parte.

Nesse sentido, aliás, o §2º do referido dispositivo estabelece que as provas trazidas pelos interessados somente poderão ser recusadas quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Daí se conclui que o processo administrativo se justifica enquanto instrumento de controle de legalidade do ato administrativo (i.e., um meio apto a controlar a formação das decisões estatais), e, assim sendo, admite mitigações a questões formais de seu procedimento, desde que relevantes a este controle e que não impliquem violações ao direito de defesa da outra parte.

(...)

No âmbito do processo administrativo tributário, o contribuinte pode apresentar documentos que comprovem as suas alegações e demonstrem vícios na prática de um ato administrativo, sendo que uma das grandes vantagens de tal processo é o fato de que o próprio administrado poderá auxiliar diretamente no controle da atividade estatal (amplo acesso), 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;

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

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)”.

¹¹ NEDER, Marcos Vinicius, LOPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010. pp. 304-308.

¹² Decreto 70.235/72: “Art. 16. (...)”

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)”.

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)”.

segunda instância, conforme preceitua o §5º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72¹⁴. Tal dispositivo normativo pode também dar margem à interpretação de que as provas poderão ser apresentadas após a decisão de 1ª instância administrativa, mas tão somente nas hipóteses previstas no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72.

Como se nota, a regra contida no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que o momento de apresentação das provas é quando da protocolização da impugnação, sendo que estará preclusa a apresentação de novas provas, exceto se tais provas se enquadrarem nas hipóteses também previstas no §4º do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72.

Eduardo Botallo critica o referido dispositivo normativo ao afirmar que a limitação por preclusão não condiz com a essência do processo administrativo tributário, que tem por fim a busca da verdade material¹⁵. Analisando o artigo 396 do antigo Código de Processo Civil¹⁶, cujo dispositivo equivalente no atual Código de Processo Civil seria o artigo 434¹⁷, referido autor destaca que a exigência nele contida se refere tão somente às razões e documentos que sejam pressupostos da causa, de modo que não haveria óbice à apresentação, a qualquer tempo, de outros documentos que comprovassem àquelas razões¹⁸.

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

¹⁴ Decreto 70.235/72: “Art. 16. (...)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)”.

¹⁵ BOTALLO, Eduardo Domingos. *A Prova no Processo Administrativo Tributário Federal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. p. 12.

¹⁶ Código de Processo Civil Antigo (Lei n. 5.869/73): “Art. 396. Compete à parte instruir a petição inicial (art. 283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados a provar-lhe as alegações”.

¹⁷ Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/15): “Art. 434. Incumbe à parte instruir a petição inicial ou a contestação com os documentos destinados a provar suas alegações.

Parágrafo único. Quando o documento consistir em reprodução cinematográfica ou fonográfica, a parte deverá trazê-lo nos termos do caput, mas sua exposição será realizada em audiência, intimando-se previamente as partes.

Art. 435. É lícito às partes, em qualquer tempo, juntar aos autos documentos novos, quando destinados a fazer prova de fatos ocorridos depois dos articulados ou para contrapor-lhes os 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.

da decisão final de segunda instância administrativa afronta aos princípios da ampla defesa e da verdade material²⁰.

Ao comparar a regra do Decreto n. 70.235/72 acerca da apresentação das provas no momento da impugnação e a regra do artigo 38 da Lei n. 9.784/99, pelo qual as provas poderão ser apresentadas antes da tomada da decisão administrativa, Eduardo Botallo assinala que o dispositivo legal possibilita provas apresentadas após a impugnação²¹.

Como decorrência de tal diferenciação de regras, Marcos Neder assinala que a regra do Decreto n. 70.235/72 é mais rígida²². Ainda na interpretação do artigo 38 da Lei n. 9.784/99, Maria Teresa Martinez Lopez e Marcela Cheffer Bianchini destacam que tal dispositivo autoriza a juntada de documentos na fase instrutória e antes da tomada de decisão, que deve ser entendida como decisão de primeira instância administrativa, sendo que seria possível dizer ainda que a fase instrutória se encerraria com a impugnação, quando se instauraria a fase litigiosa ou processual²³.

(...)

A nosso ver, caberá ao julgador administrativo ponderar, a partir de seu livre convencimento motivado e do princípio da verdade material, em que situações as provas apresentadas extemporaneamente deverão ser aceitas para o bom deslinde do caso. Isso significa dizer que, no âmbito de um processo no qual a produção de provas se faça indispensável, o julgador administrativo não pode indeferir essa prova apenas porque o contribuinte a apresentou em momento ou de modo “inadequado”²⁴.

(...)

A Administração Tributária, no exercício de uma função pública e em sentido jurídico, tem o ofício de aplicar os mandamentos legais sobre 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.

²⁰ XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 160.

²¹ BOTALLO, Eduardo Domingos. *A Prova no Processo Administrativo Tributário Federal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. p. 13.

²² NEDER, Marcos Vinicius. *A Inserção da Lei n. 9.784/99 no Processo Administrativo Fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. p. 91.

²³ LOPEZ, Maria Teresa Martinez, BIANCHINI, Marcela Cheffer. *Aspectos Polêmicos sobre o Momento de Apresentação da Prova no Processo Administrativo Fiscal Federal*. In: NEDER, Marcos Vinicius, SANTI, Eurico Marcos Diniz de, FERRAGUT, Maria Rita. *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 41.

²⁴ TAKANO, Caio Augusto; PITMAN, Arthur Leite da Cruz. *Princípios do processo administrativo fiscal*. In: DALLE LUCCA, Jandir J.; BERTASI, Maria Odete Duque (Coord.). *Princípios gerais de direito aplicados ao contencioso fiscal paulista*. São Paulo: Lex, 2019, p. 46.

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

Isso porque, por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional, não basta que o órgão fiscal tome apenas conhecimento da ocorrência do fato que possivelmente enseja a incidência tributária, mas precisa confrontá-lo com a lei instituidora do tributo para se certificar se este se enquadra ao modelo legal. Por vezes, esta verificação dos elementos necessários e suficientes à constituição da obrigação tributária é complexa e exige apreciação aprofundada da relação fática²⁶.

Por este viés, a busca pela verdade material no âmbito do processo administrativo fiscal é corolário de algumas exigências: (i) que se demonstre com maior grau de verossimilhança possível, a veracidade dos fatos alegados no âmbito do processo; (ii) limitando-se as situações em que se presume a ocorrência dos fatos relevantes; (iii) sendo deferido às partes o direito de produzir as provas necessárias para bem demonstrar a procedência de suas alegações²⁷.

Para as autoridades fiscais, o princípio da verdade material não significa que estas devem agir com a diligência que se esperaria do próprio contribuinte no cumprimento de suas obrigações fiscais e, por exemplo, realizar a apuração de crédito de ICMS ou refazer a escrituração fiscal. Por outro lado, para o julgador administrativo, significa que este não pode se abster de atuar quando vislumbrar a possibilidade quando há possibilidade de se requerer diligência ou oportunizar a produção de provas que possa contribuir com a solução adequada do caso, sem que isso cause excessivo prejuízo no trâmite processual²⁸.

Seja como for, é importante frisar que o princípio da verdade real não vai ao ponto de mitigar irrestritamente as normas que regem o processo administrativo ou de se inverter injustificadamente o ônus da prova (como seriam os casos do art. 373, §3º do CPC/2015). Assim, não é função do Julgador imiscuir-se no dever próprio do contribuinte de comprovar a regularidade das deduções previstas em lei. Se o contribuinte busca demonstrar a existência de um direito seu, a comprovação da regularidade de seu exercício é igualmente seu dever. Não cabe ao julgador ou ao fisco comprová-la em seu lugar, apenas não obstar que elementos de prova relevantes sejam trazidos aos autos e analisados, desde que pertinentes.

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

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).

motivação ou não obedecia aos requisitos formais do lançamento tributário, seja de acordo com o art. 142 do CTN ou os dispositivos de legislação interna de cada ente político aplicáveis. Nesse sentido, são pertinentes as lições de Fabiana del Padre Tomé, no sentido de que, depois de instaurado o processo administrativo tributário venham a ser colacionadas provas capazes de constituir o fato jurídico tributário ou o ilícito tributário, não será possível convalidar a nulidade do lançamento lavrado sem a devida fundamentação, porquanto se haveria vício em sua estrutura interna²⁹.

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

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

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

No caso concreto, entretanto, não foi apresentado qualquer documento, de sorte que se trata de questão meramente teórica.

Mérito

No mérito, da leitura do Despacho Decisório, verifica-se que não foi confirmada parte do crédito informado pela Recorrente a título de Imposto de Renda pago no exterior apurado em 2012:

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.

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 da contribuição social devida 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	591.977,60	7.959.217,93	0,00	8.660.503,48	0,00	0,00	17.211.699,01
CONFIRMADAS	0,00	7.959.217,93	0,00	8.660.503,48	0,00	0,00	16.619.721,41
Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 15.469.724,05 Valor na DIPJ: R\$ 15.469.724,05							

O que foi aprofundado na análise de crédito de fls. 863/881.

Quanto ao Imposto de renda pago no exterior, defende que se depreende da Ficha 17-A da DIPJ da Recorrente (Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real – **Doc. 06 anexa à Manifestação de Inconformidade**), verifica-se que na linha 79 – Imposto Pago no Exterior s/ Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital, restou claro que foi retido da Manifestante a título de Imposto de Renda Retido no Exterior o montante de **R\$ 591.977,60**, exatamente o montante utilizado como crédito para compensação, quantia esta, ressalte-se, compreendida no total apurado a título de saldo negativo de CSLL no importe de **R\$ 1.741.974,96** e passíveis de compensação.

Apesar de ter sido comprovado o oferecimento dos rendimentos à tributação, não houve comprovação do pagamento do imposto no exterior, conforme ilustra o acórdão recorrido:

Contudo, em que pese ao esforço da interessada, diferentemente do que argui, seu direito creditório não se acha comprovado.

Antes de mais nada, convém salientar que a mesma legislação por ela invocada (artigo 15 da Lei nº 9.430, de 1996) que assegura à pessoa jurídica o direito a compensar o imposto retido no exterior que incidir sobre receita decorrente de prestação de serviços na apuração do imposto devido no Brasil condiciona essa dedução à observância do disposto no artigo 26 da Lei nº 9.249, de 1995. Esse artigo 26, por sua vez, dispõe que a pessoa jurídica somente pode compensar o imposto retido no exterior se possuir documento comprobatório da retenção que seja reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo consulado da embaixada brasileira no país em que for devido o imposto, além de limitar a compensação ao montante do imposto de renda que se tornará devido no Brasil em razão da adição, à base de cálculo do tributo, dos rendimentos auferidos no exterior. O § 2º do artigo 16 da Lei nº 9.430, de 1996, permite que as formalidades exigidas pelo artigo 26, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995 sejam dispensadas, se a pessoa jurídica comprovar 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. Por fim, a Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, igualmente condiciona o direito à compensação ao cumprimento dos mesmos requisitos intrínsecos e extrínsecos, acrescentando, por meio de modificação introduzida pela Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21/12/2017, outro meio alternativo de comprovar a retenção e o pagamento do imposto no exterior, a saber: a apostila de que tratam os artigos 3º a 6º da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, promulgada pelo Decreto nº 8.660, de 29 de janeiro de 2016, no âmbito dos países signatários, desde que essa apostila seja aposta no próprio documento do órgão arrecadador do país em que for devido o imposto ou em folha a ele apensa e esteja acompanhada de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado.

Ou seja, não basta que a pessoa jurídica apresente documentos comprobatórios de que realizou operações de prestação de serviço no exterior e que recebeu rendimentos pretensamente líquidos da dedução. É indispensável também que apresente também documentos hábeis, nos termos especificamente prescritos em lei, para comprovar o efetivo pagamento do imposto no exterior pelo contratante do serviço.

Ora, a própria interessada admite que não possui tais comprovantes. Somente por isso cumpre rejeitar sua pretensão de que seja reconhecido o direito creditório em questão.

Ainda que, apenas para argumentar, fosse admitido que os documentos juntados pela interessada a folhas 611 a 860, em tese, pudessem ser suficientes para que se reconhecesse o direito à compensação, nem assim, no caso concreto, isto é, levando-se em consideração apenas esses documentos, caberia dar-lhe razão, por uma série de motivos expostos adiante.

Em primeiro lugar, porque diferentemente do que alega a interessada, não foi juntado aos autos nenhum extrato bancário que pudesse comprovar o montante líquido que recebera. Os papéis juntados pela interessada podem ser classificados em quatro espécies: planilha elaborada pela própria autuada (sem valor probante, pois é documento de origem interna que não se reveste de nenhuma formalidade); reprodução de fatura (invoice), também com valor probante reduzido ou nulo, por ser vazada em língua estrangeira sem tradução e emitido pela própria interessada; extratos da escrituração (páginas avulsas do livro razão ou diário); e contratos de câmbio, todos com o timbre de uma mesma corretora, mas que não se acham autenticados pela instituição bancária que seria a responsável pela operação de remessa das divisas, o que lhes também retira valor probante.

Em segundo lugar, porque apenas nas planilhas elaboradas pela própria interessada e na conta do livro razão em que se registra o imposto de renda na fonte a recuperar é que se faz referência a retenção de imposto no exterior. Nos documentos de origem externa não há nenhuma

referência a esse aspecto, o que seria crucial para demonstrar que, de fato, houve retenção.

Em terceiro lugar, porque a interessada não demonstra que cumpriu a exigência legal do

§ 1º do artigo 26 da Lei nº 9.249, de 1995, de que o tributo pago no exterior que se pretende compensar seja sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

Em quarto lugar, porque a interessada não demonstra tampouco que foi satisfeito o disposto no artigo 15 da Instrução Normativa SRF nº 214, de 2002. De acordo com essa norma, o saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição. Assim, como se trata de saldo devedor de CSLL, além de comprovar que foram adicionados à base de cálculo dessa contribuição os rendimentos correspondentes ao tributo retido na fonte, a interessada deve comprovar também que não foi possível compensar todo o montante alegadamente retido na apuração do saldo devedor do imposto de renda, pois somente o saldo não aproveitado é que pode ser deduzido na apuração do débito de CSLL.

Por último, mas não menos importante, a interessada não é possível ter certeza que os documentos por ela juntados não se refiram ao montante do imposto retido na fonte no exterior que já haviam sido compensados na apuração do saldo devedor do IRPJ do mesmo ano-calendário de 2012.

Realmente, conforme comprova a imagem adiante, nesse período de apuração a interessada deduziu no ajuste anual do IRPJ a título de imposto pago no exterior o montante de R\$ 4.763.274,22. Somados aos R\$ 591.977,60 que pretende compensar na apuração do saldo do ajuste anual da CSLL, o imposto pago no exterior cuja compensação se postula perfaz R\$ 5.355.251,82.

Logo, caberia comprovar ter sofrido a retenção de todo esse montante. No entanto, a documentação trazida aos autos pela interessada ao todo se refere a apenas à cifra de R\$ 591.661,05, menos até que o próprio valor computado na determinação do saldo devedor da CSLL, ainda que bem próximo dele. Logo, não se acha comprovado o direito creditório reivindicado pela interessada.

(...)

Em suma, a falta de comprovação do pagamento do imposto no exterior impede

categoricamente que se confirme o direito creditório alegado pela interessada. Além disso, a documentação por ela juntada não comprova

nem sequer em tese que faz jus à dedução do imposto em questão, ainda que, apenas para argumentar, faça-se a apreciação desses papéis. Neles não se confirma que houve a retenção no exterior pelas fontes pagadoras, nem que os respectivos rendimentos foram incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL de modo que teriam resultado num incremento do tributo devido no Brasil maior ou igual ao que se pretende compensar. E como a autuada no mesmo período de apuração deduziu imposto pago no exterior ao calcular o saldo negativo de IRPJ, não está comprovado que restou algum montante passível de ser deduzido na apuração do saldo negativo de CSLL.

Em consequência, além do já confirmado pelo despacho decisório, neste voto não cabe confirmar o direito à dedução adicional de nenhuma soma na apuração do saldo negativo de CSLL relativa ao ano-calendário de 2013.

Daí se segue também que nenhum direito de crédito adicional em favor do sujeito passivo se acha comprovado, o que impõe que se mantenha a não homologação promovida pelo despacho decisório.

Inclusive, a Recorrente mesmo assevera em seu Recurso Voluntário:

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

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

Assim, entendo como corretos tanto o despacho decisório quanto o acórdão recorrido.

Conclusões

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Fl. 25 do Acórdão n.º 1201-006.841 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.978061/2016-45