



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.900074/2019-74
ACÓRDÃO	1201-007.050 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GLOBO COMUNICACAO E PARTICIPACOES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 31/12/2014

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA. APRESENTAÇÃO. REANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO

O contribuinte deve provar a liquidez e a certeza do direito creditório postulado, exceto nos casos de erro evidente, de fácil constatação. Uma vez colacionados aos autos elementos probatórios, em tese, suficientes e hábeis, eventual equívoco, o qual deve ser analisado caso a caso, não pode figurar como óbice ao direito creditório. Neste caso, o processo deve retornar à Receita Federal para reanálise do direito creditório vindicado e emissão de despacho decisório complementar.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para que se retorne o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pelo contribuinte, nos termos do voto do relator, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra – Relator

Assinado Digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

RELATÓRIO

Trata, o presente processo, de declarações de compensação (DComp) entregues pela recorrente.

O direito creditório defendido refere-se ao saldo negativo de IRPJ em 2014.

Por bem sintetizar os fatos ocorridos até a data de sua prolação, adoto o relatório da decisão recorrida, valendo a reprodução do seguinte trecho:

Trata o presente processo de declarações de compensação, nas quais a **interessada busca compensar débitos declarados com crédito de saldo negativo de IRPJ, no valor de R\$ 328.113.106,67** (fl. 3790), referente ao ano calendário de 2014.

O pedido foi analisado pela DEMAC/RIO DE JANEIRO, em 08/02/2019 (fl. 3.828), que decidiu HOMOLOGAR PARCIALMENTE a compensação declarada, tendo em vista o crédito reconhecido – no valor de R\$ 300.952.552,36 - ser insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo. Resumidamente, foram consideradas as seguintes parcelas de crédito, para fins de apuração do saldo negativo:

(...)

De acordo com o Despacho Decisório, **os documentos considerados na análise do direito creditório encontram-se nos autos do processo 10010.023921/0418-66**, onde consta a Informação Fiscal (fls. 10.026/10.069) que instruiu o Despacho Decisório proferido pela DEMAC/RJ, juntada pela interessada às fls. 74/118, que se resume adiante.

Inicialmente o parecerista faz referência ao saldo negativo apurado pela interessada (...)

(...)

Prossegue na citação de dispositivos legais às fls. 82/87, fazendo em seguida as seguintes ponderações:

Por meio do Termo de Intimação n° 609/2018, **o contribuinte foi intimado a comprovar o efetivo recolhimento do imposto incidente no exterior, no montante total de R\$ 25.131.696,78, passível de compensação com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil**, acompanhado das formalidades exigidas pela legislação tributária para este fim.

Da análise da documentação apresentada, em resposta à intimação, **verificou-se que o interessado deixou de cumprir com as formalidades impostas pela legislação de regência, para fins de compensação do**

imposto incidente no exterior com aquele devido no Brasil. Tais inconsistências impossibilitaram esta fiscalização de verificar a liquidez e certeza da parcela do crédito (IR Pago no Exterior) ora aqui analisada, conforme exigência contida no caput do artigo 170 do CTN.

Na TABELA III, apresentamos as principais inconsistências detectadas, as quais embasam a glosa da totalidade do imposto de renda incidente no exterior a ser compensado com o imposto devido no Brasil, no montante de R\$ 25.131.696,78. As 6 (seis) **principais inconsistências** verificadas estão listadas abaixo e a coluna "Incorreu em qual item?" da TABELA III faz o link com tais inconsistências:

1. Em alguns documentos apresentados pelo contribuinte relativos ao imposto de renda incidente no exterior, **não se verifica o reconhecimento por parte do Consulado da Embaixada Brasileira no país em que foi devido o imposto, nem pelo respectivo órgão arrecadador**, conforme exigências contidas no § 2º do artigo 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, § 2º do artigo 395 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR) e caput do artigo 14-A da Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002. Esclarecendo-se que a dispensa desta obrigação contida no inciso II do § 2º do artigo 16 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e § 5º do artigo 395 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR), não se aplica ao presente caso, tendo em vista que não consta da resposta à intimação a legislação do país de origem que prevê a incidência do imposto e do documento de arrecadação do imposto naquele país;

2. **Não se verifica a tradução juramentada para o português de alguns certificados**, conforme exigência contida no artigo 18 do Decreto nº 13.609/1943, item 6º do artigo 129 e artigo 148 da Lei nº 6.015/73, artigo 224 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil) e parágrafo único e caput do artigo 192 da Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil). Vale ressaltar que no início desta fiscalização ficou acordado que seriam aceitos por esta fiscalização a tradução juramentada de apenas um contrato e uma Invoice como modelo para as demais, haja vista que tais documentos são padronizados. Tal medida foi solicitada pelo contribuinte para fins de redução de custos com a tradução juramentada sem que houvesse prejuízos no tocante à aferição da liquidez e certeza do direito creditório. Todavia, os Certificados, Apostilados e Legislações deveriam ser todos traduzidos, pois estes não são padronizados e a total compreensão de seus termos são de grande importância para as conclusões por parte desta fiscalização;

3. **Alguns números de Invoices listadas na planilha apresentada pela empresa não possuem documentos comprobatórios correspondentes** (exemplo: ausência da Invoice, Certificados, legislação tributária do país de origem etc.);

4. Na documentação apresentada, embora conste de alguns Certificados que o signatário destes Certificados efetuou a retenção dos impostos de Renda correspondentes à remuneração paga e efetuou a transferência para a Coletoria de Impostos do respectivo país, **não há a comprovação do efetivo pagamento do imposto incidente no exterior nem da data do recolhimento para fins de verificação da taxa de câmbio** a ser utilizada na conversão da moeda em que o imposto foi pago para o Real, de acordo com o disposto no § 3º do artigo 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, no § 3º do artigo 395 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR), e nos §§ 1º e 2º do artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002. Sem a comprovação da data do pagamento do imposto não há como quantificá-lo em Reais para fins de compensação com o imposto de renda pago no Brasil. Esclarecendo-se que retenção do imposto não se confunde com o seu efetivo pagamento;

5. **Alguns documentos foram apostilados** com base nos 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 e, desta forma, dispensam a consularização conforme previsto no § 1º do artigo 14-A da Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002. **Contudo, não exige da obrigação de que o documento contenha o reconhecimento por parte do respectivo órgão arrecadador**, conforme exigências contidas no § 2º do artigo 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, § 2º do artigo 395 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR) e caput do artigo 14-A da Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002;

5. **Alguns documentos apresentados pelo contribuinte referem-se a serviços prestados em anos-calendário distintos daquele no qual foi apurado o Saldo Negativo de IRPJ ora aqui analisado.** Ressalte-se que, conforme disposto no § 15 do artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, apenas o tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subseqüentes, o que não se observa nos presentes casos (a empresa apurou lucro real positivo de R\$ 1.727.747.543,81 em 2013, conforme consta em sua DIPJ 2014 ativa).

As glosas efetuadas e os motivos correspondentes estão indicados na tabela III (fls. 89/111).

Quanto ao imposto sobre a renda retido na fonte foram confirmadas retenções no montante de R\$ 150.971.995,05, pelos fundamentos expostos às fls. 110/117.

Os pagamentos de estimativas foram integralmente confirmados (vide fls. 117/118).

Por fim, o parecerista opinou pela confirmação parcial do saldo negativo pleiteado, nos seguintes termos (fl. 118):

“Ante o exposto, conclui-se que o Saldo Negativo de IRPJ apurado em 31/12/2014 confirmado é de R\$ 300.952.552,36, conforme resumido na TABELA V abaixo:

(...)

Inconformada com a decisão, da qual foi cientificada em 12/02/2019 (fl. 3.826), a interessada apresentou, em 13/03/2019, a **manifestação de inconformidade** de fls. 13/41, instruída com os documentos de fls. 42/3782, onde requer a reforma da decisão proferida, basicamente pelos motivos adiante:

(i) **efetivamente pagou Imposto de Renda sobre receitas oriundas do exterior**, fazendo jus à compensação desses valores, nos termos do artigo 26 da Lei nº 9.249/95 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.430/96;

(ii) **os valores de IRRF declarados correspondem a montantes retidos pelos pagadores, cujas receitas foram oferecidas à tributação**, conforme inequívoca documentação, **não cabendo a glosa por eventuais falhas das fontes pagadoras na apresentação da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte ("DIRF")**.

Em seguida, passa a discorrer sobre cada um destes tópicos.

A propósito do imposto de renda pago no exterior, principia alegando que a DEMAC/RJ efetuou a glosa integral do imposto de renda pago, pelas seguintes razões:

(...)

Prosegue suas alegações afirmando que **o narrado pela fiscalização não procede, tendo em vista que:**

(i) no curso da fiscalização, **foram apresentadas as legislações, com tradução juramentada** (sendo o caso), de Portugal, Estados Unidos da América, Porto Rico, Chile, Equador, Argentina, Canadá, Moçambique, Japão e México. Todas desconsideradas na análise do direito creditório;

ii) **em nenhuma das invoices listadas, verificou-se a ausência de tradução juramentada para o português dentre os certificados apresentados**, conforme é reconhecido pela própria fiscalização na Tabela III;

(iii) **a planilha ora anexada demonstra minuciosamente os valores efetivamente pagos a título de IR no exterior, esclarecendo a comprovação anexada para cada uma das invoices** (doc. 06);

(iv) **foram apresentados Certificados reconhecidos pelos respectivos órgãos arrecadadores, com tradução juramentada e apostilados**, que atestam o recolhimento do imposto de renda por retenção, sendo incabível a glosa sob o argumento de que não haveria a comprovação da efetiva data do pagamento do imposto. No caso do pagamento por retenção, a data do recolhimento corresponde à data em que o contribuinte sofreu a retenção, não havendo que se

exigir documento de recolhimento. Conforme disposto na Solução de Consulta Cosit n 185/2018, nesses casos, a comprovação do imposto retido se dá por meio de documento oficial do órgão arrecadador - a exemplo do que sucede no Brasil;

(v) a exigência de reconhecimento do documento pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto é afastada nos casos em que comprova que a legislação do país de origem da renda prevê a incidência do imposto de renda e é apresentado o respectivo comprovante de pagamento por retenção, conforme disposto no art. 465, §52, RIR/18 (art. 395, §52, RIR/99) e na Solução de Consulta Cosit nº 185/2018;

(vi) a Requerente faz jus à compensação do imposto pago no exterior no ano do respectivo pagamento, ainda que o imposto se refira a serviços prestados em exercícios anteriores consoante o disposto na legislação sobre o tema e será esclarecido no tópico III.A.

Adiciona que os documentos juntados aos autos comprovam o efetivo pagamento do imposto no exterior por retenção e atendem perfeitamente ao disposto na legislação sobre o tema, consoante o disposto no art. 26, § 22 da Lei n 9.249/95, art. 16, § 22, II da Lei nº 9.430/96 e artigo 465, §§ 22 e 52, do Regulamento do Imposto de Renda RIR/18 vigente (artigo 395, §§ 22 e 52, do RIR/99), e à luz da Solução de Consulta Cosit nº 185/2018.

Acerca da alegação de que alguns documentos apresentados não estariam com reconhecimento do Consulado da Embaixada Brasileira no país em que foi devido o imposto, sustenta que:

- o reconhecimento do documento no Consulado da Embaixada Brasileira tornou-se inaplicável desde 2016 para 111 países, em razão da promulgação da Convenção da Apostila da Haia pelo Decreto 8.660/201;
- os artigos 22 e 32 da Convenção da Apostila dispensam atos e formalidades de agentes consulares para a legalização de documentos, sendo certo que "A única formalidade que poderá ser exigida para atestar a autenticidade da assinatura, a função ou cargo exercido pelo signatário do documento e, quando cabível, a autenticidade do selo ou carimbo apostado no documento, consiste na aposição da apostila".
- os Consulados da Embaixada Brasileira em países signatários da Convenção da Apostila deixaram de realizar o reconhecimento de documentos, deixando claro, inclusive, que os documentos legalizados no consulado não serão mais aceitos no Brasil a partir de 14/02/2017, em atenção à Resolução CND nº 228/2016;
- os tratados e convenções internacionais devem ser observados em detrimento da legislação nacional (art. 98 do CTN), sendo descabida a exigência de consularização de documentos provenientes de países signatários da Convenção da Apostila, cabendo, nesses casos, a aposição da apostila;

- destaca que a exigência de reconhecimento do documento pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto é afastada quando o contribuinte comprovar que a legislação do país de origem do rendimento prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago (art. 16, § 22, II da Lei n 9.430/96 e artigo 465, § 52 do RIR/18);

- propugna que nos casos em que o pagamento do imposto no exterior pelo contribuinte brasileiro se dá mediante retenção na fonte - como é o caso do imposto incidente sobre receitas pagas ao contribuinte brasileiro de fonte no exterior -, a comprovação do pagamento e respectiva data se dá pela prova da efetiva retenção pela fonte pagadora, não sendo razoável exigir do contribuinte sujeito à retenção a apresentação de documento de arrecadação, já que o pagamento é efetuado pela fonte pagadora em guia que, na grande maioria dos casos, contempla valores retidos de diversos contribuintes.

Nesta toada destaca que “esse entendimento foi recentemente confirmado pela categórica a disposição contida na fundamentação da Solução de Consulta Cosit nº 185/2018:

(...)

Conclui assim que “ sob a ótica do beneficiário do rendimento:

(i) a comprovação da efetiva retenção equivale ao comprovante do efetivo pagamento (arrecadação) do imposto; e

(ii) a data da retenção corresponde à data do pagamento para fins de aproveitamento do imposto.”

(...)

Para comprovar suas alegações junta os seguintes documentos:

- Faturas / invoices emitidas pela Requerente - doc. 07 – fls. 160/980;
- Extratos bancários que comprovam o valor efetivamente recebido - demonstrando a efetiva dedução do imposto de renda retido na fonte (no exterior) - doc. 08 – fls. 981/1180;
- Certificados de pagamento por retenção do imposto emitidos no exterior, com tradução juramentada, reconhecidos pelos órgãos arrecadadores como documentos comprobatórios do imposto retido - doc. 09 – fls. 1181/2678;
- Legislação estrangeira, com tradução juramentada (sendo o caso), que atesta (i) a incidência do imposto sobre os rendimentos creditados por retenção e (ii) serem os certificados apresentados os respectivos documentos comprobatórios - doc. 10 – fls. 2680/3384;
- Razão com a identificação do oferecimento I tributação das receitas em questão - doc. 11 – fls. 3385/3486;

Apresenta tabela (doc. 06 –fls. 133/159) com esclarecimentos sobre: (i) os comprovantes de recolhimento/retenção ora anexados e (ii) legislações dos países de origem dos rendimentos que prevêm a incidência do imposto pago, com respectivas traduções juramentadas - comprovando-se o atendimento ao disposto no artigo 465, §52, do RIR/18.

Elucida que **a referida tabela consiste em um resumo da planilha em Excel apresentada** (arquivo não paginável) **que demonstra minuciosamente os valores efetivamente pagos, com correlação entre (i) os valores das invoices; (ii) imposto comprovado nos certificados emitidos; e (iii) comprovantes dos valores líquidos recebidos (com a dedução do imposto no exterior), conforme extratos bancários** - comprovando-se, inequivocamente, a efetiva retenção do imposto e a respectiva data.

Acrescenta que nos casos de Portugal, Estados Unidos, Chile, Equador, Argentina, Canadá, Uruguai e Moçambique, a Requerente apresenta também os comprovantes de retenção reconhecidos pelos respectivos órgãos arrecadadores com apostila (doc. 12 – fls. 3486/3771), atendendo também ao disposto no artigo 465, §22, do RIR.

Destaca a insubsistência dos argumentos utilizados pela fiscalização para glosar o imposto de renda pago, especialmente no Chile, no Equador, na Argentina, no Canadá, no Uruguai e em Moçambique porque, durante a fiscalização, foram apresentados comprovantes de retenção do imposto reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador apostilados de modo que o art. 465, §22, do RIR/18 foi atendido e que foram apresentadas ainda as respectivas legislações que prevêm que a comprovação da retenção se dá por meio de documento emitido em nome da Requerente onde constam os detalhes dos referidos recolhimentos (como data e valor) de modo que também foi atendido o art. 465, §52, do RIR/18, já que a apresentação desses comprovantes juntamente com a legislação são suficientes para comprovar a retenção do imposto pago no exterior (cf. entendimento da RFB na Solução de Consulta Cosit n2 185).

Prossegue apresentando alegações particulares em relação aos créditos referentes aos rendimentos obtidos de Portugal e dos Estados Unidos da América, por serem de maior valor, que transcrevo adiante:

(...)

Em seguida passa a discorrer sobre o direito à compensação, pois, conforme alega, a fiscalização também glosou as compensações efetuadas sob o argumento de que: "conforme disposto no § 15 do art. 14 da Instrução Normativa SRF n2 213, de 07 de outubro de 2002, apenas o tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subseqüentes", o que não se observaria no presente caso.

Neste sentido defende que “tal dispositivo não justifica a glosa pretendida, já que esses valores se referem a serviços prestados em ano anterior e oferecidos à tributação pelo regime de competência - isto é, também em exercício anterior - cujas as faturas (invoices) somente foram quitadas pelos tomadores dos serviços no ano de 2014, sendo o imposto recolhido no exterior também nesse exercício.” Na seqüência, após referir-se aos §§ do próprio artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, destaca que considerando-se que o direito à compensação do imposto pago no exterior depende da comprovação do efetivo recolhimento (no caso: da efetiva retenção), este somente surgiu para a Requerente no ano de 2014, que esse é o exercício no qual a Requerente efetivamente pagou o imposto de renda no exterior e, portanto, a partir de quando faz jus à compensação.

Aduz que não há na legislação qualquer vedação à compensação do imposto pago se o rendimento correspondente já tiver sido oferecido à tributação em exercício anterior em observância ao regime da competência e que o § 15 do art. 14 da IN SRF 213/2002, citado no relatório de análise do direito creditório, estabelece o cabimento da compensação do tributo pago no respectivo ano calendário, isto é, no ano-calendário do pagamento.

Defende que **esse entendimento é inteiramente corroborado pela Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região Fiscal na Solução de Consulta nº 144/2006** (doc. 13 – fls. 3772/ 3781), onde naquela oportunidade, o contribuinte questionou justamente sobre a possibilidade de compensação de imposto de renda descontado no exterior em períodos posteriores ao oferecimento à tributação do rendimento, tendo a Receita Federal do Brasil se manifestado nos seguintes termos:

(...)

Nesta mesma direção defende ainda que: (i) o aproveitamento do imposto pago em exercício subsequente ao do reconhecimento das receitas não causa qualquer prejuízo ao Fisco, já que as receitas auferidas foram integralmente tributadas, segundo o regime de competência; (ii) nesses casos, há de se observar o princípio estabelecido no artigo 273 do RIR, segundo o qual a inobservância do regime de competência somente constitui fundamento para lançamento de imposto se dela decorrer a postergação do pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração - o que não se verifica no caso e, (iii) seja qual for o ângulo em que se avalie a questão, há de se assegurar o direito da Requerente à compensação do imposto pago em 2014, ainda que os respectivos rendimentos tenham sido reconhecidos em exercício anterior.

No que se refere às retenções na fonte alega que:

(i) efetivamente sofreu as retenções em questão, devendo ser reconhecido seu direito creditório à luz do princípio da verdade material;

(ii) caso as autoridades administrativas entendessem que os elementos disponíveis em seus sistemas não eram suficientes para a análise do crédito

pleiteado referente ao imposto retido, deveria a Requerente ter sido intimada a apresentar os documentos e informações que entendessem necessários antes do indeferimento de seu crédito, o que não ocorreu no presente caso.

Finaliza requerendo o deferimento integral de sua solicitação, com o reconhecimento integral do direito creditório e a homologação total das compensações realizadas. (Grifei. Grifos e destaques do original omitidos)

Em sessão realizada em 18 de julho de 2019, a 6ª Turma da DRJ/RJO declarou improcedente a manifestação de inconformidade.

Irresignada com a decisão, da qual tomou ciência em 08/10/2019 (fls. 3.878), a recorrente interpôs, no dia 06 do mês seguinte (fls. 3.879), o recurso voluntário de fls. 3.882 e ss. Reprisou os argumentos contrários ao despacho decisório e, combatendo a decisão recorrida, alegou, em síntese:

11. Inicialmente, **é incompreensível à Recorrente a alegada dificuldade das autoridades administrativas em analisar os documentos previstos na legislação e apresentados pela Recorrente, já que foram apresentadas tabelas esclarecendo minuciosamente cada comprovação (fls. 133/159 e planilha referida no termo de anexação de arquivo não paginável de fls. 3782).**

12. De toda forma, **se as autoridades tivessem encontrado dificuldades em correlacionar os documentos juntados - precisamente aqueles previstos na legislação aplicável - caberia a conversão do julgamento em diligência para que tais esclarecimentos fossem prestados, em respeito ao princípio da verdade material.**

13. Adicionalmente, **eventuais falhas na comprovação de uma reduzida parte do crédito jamais poderiam ser adotadas como justificativa para a glosa integral do montante de R\$ 25.131.696,78 pago pela Recorrente no exterior. Notadamente porque a própria decisão recorrida reconhece a validade dos documentos apresentados para a comprovação do imposto retido em diversos países.**

14. Aliás, **os valores pagos nos países para os quais a decisão recorrida reconhece textualmente a apresentação dos documentos pertinentes, corresponde a 94,17 % do direito creditório pleiteado, ou seja: R\$ 23.667.135,77:**
(...)

15. Com o devido respeito, glosar a integralidade do direito creditório da Recorrente em razão da suposta dificuldade de entendimento dos documentos e falhas pontuais em documentos comprobatórios de pequenos valores é medida absolutamente ilegal, que fere frontalmente o princípio da verdade material e chega a beirar a má-fé.

16. Como já amplamente demonstrado (e inclusive reconhecido pela decisão recorrida), a esmagadora maioria das retenções de tributos no exterior foi devidamente comprovada por ao menos um dos métodos alternativos previstos

na legislação (sendo que, em vários casos, foram os valores foram comprovados por ambos os métodos):

(...)

17. Ademais, diversamente do aduzido na decisão recorrida, a Recorrente apresentou planilha detalhada (tanto ao longo da fiscalização quanto em anexo à sua manifestação inconformidade), com colunas demonstrando minuciosamente os valores efetivamente pagos, com correlação entre (i) nº da invoice, (ii) nome do cliente, (iii) país onde o serviço foi prestado, (iv) valor da invoice e do imposto pago na moeda de origem comprovado nos certificados emitidos, (v) data do pagamento do imposto; (vi) taxa de câmbio utilizada para conversão para o Real, (vii) valor do imposto pago em Real; (viii) comprovantes dos valores líquidos recebidos (com a dedução do imposto no exterior), conforme extratos bancários " comprovando-se, inequivocamente, a efetiva retenção do imposto e a respectiva data.

18. Quanto ao IRRF, a jurisprudência desse CARF é firme em admitir a comprovação dos valores retidos por outras provas documentais e não apenas pelo comprovante de rendimentos emitidos pela fonte pagadora.

(...)

34. Não por outro motivo, as autoridades administrativas de fiscalização não fizeram qualquer objeção quanto a esse ponto, tendo se limitado a alegar supostas falhas nos documentos para a glosa do imposto pago no exterior.

35. Ao trazer nova alegação para julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente, a decisão recorrida acaba também por inovar nos fundamentos da glosa do direito creditório, em total afronta aos arts. 31 e 59, II do Decreto nº 70.235/1972.

36. Como se sabe, esse E. Conselho vem reiteradamente reconhecendo a nulidade das decisões de primeira instância quando estas alteram os fundamentos adotados pelo despacho decisório, cerceando o direito de defesa do contribuinte, sendo esta exatamente a hipótese dos autos.

37. A nulidade da decisão recorrida é ratificada pelo art. 10 do Código de Processo Civil ("CPC"), aplicável ao processo administrativo de forma supletiva e subsidiária (cf. art. 15 do CPC). Tal dispositivo veda a prolação de decisões com base em argumentos que não foram debatidos pelas partes, afastando o cabimento das chamadas "decisões surpresa".

38. Foi justamente o que ocorreu no caso em tela: a decisão recorrida aduziu a suposta falta de uma tabela para a glosa do direito creditório, quando este argumento não havia sido trazido pelas autoridades fiscalizadoras na prolação do despacho decisório.

(...)

III.B) DO IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR

(i) DOS EQUÍVOCOS COMETIDOS PELA DECISÃO RECORRIDA EM RELAÇÃO À COMPROVAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR

(...)

58. Inicialmente, a decisão alega que as invoices apresentadas estariam sem tradução, em descompasso com o art. 18 do Decreto nº 13.609/1943.

59. Acontece que as invoices não são documentos exigidos pela legislação para a comprovação do imposto pago no exterior. A Recorrente juntou as invoices por solicitação da fiscalização, para facilitar a compreensão do faturamento que sofreu a retenção do imposto no exterior e foi oferecido à tributação no Brasil. Trata-se, no jargão popular, de um "plus a mais", cuja ausência jamais poderia justificar a glosa do direito creditório, por não haver previsão legal nesse sentido.

(...)

62. Mais adiante, a decisão pinça duas situações nas quais os Certificados de retenção não foram traduzidos de forma juramentada: (...)

63. Ou seja, de mais de 1.700 folhas de certificados (fls. 1181/2678 e fls. 3486/3771), a decisão recorrida se valeu de apenas dois casos para alegar a suposta impossibilidade de fazer a correlação dos certificados com as invoices.

(...)

65. Finalmente, **a decisão consignou que, para a comprovação de seu direito, a Recorrente deveria ter juntado aos autos do processo uma tabela, indicando a data do pagamento do imposto, a taxa de câmbio utilizada para conversão para o Real, o valor do imposto pago em Real e as referências onde se pudesse encontrar a relação entre os documentos traduzidos e o respectivo invoice**, o que teria sido inclusive solicitado na Intimação nº 0609/2018 (fls. 91/96 do processo nº 10010.023921/0418-66).

66. Nada mais improcedente.

67. A uma porque **a legislação não exige a apresentação de tabela explicativa dos documentos como requisito para a compensação do imposto pago no exterior**. A decisão recorrida jamais poderia condicionar o aproveitamento do imposto pago no exterior à apresentação de um documento não previsto na LEI, sob pena de violação ao princípio da legalidade (art. 5º, II, Constituição Federal) e às disposições do art. 26 da Lei nº 9.249/95.

68. A duas porque **a Recorrente efetivamente apresentou aos autos planilha referida no termo de anexação de arquivo não paginável de fls. 4861** do processo nº 10010.023921/0418-66 (reapresentada, conforme termo de anexação de arquivo não paginável de fls. 3482) com todas as correlações referidas na decisão recorrida.

69. A Intimação nº 0609/2018 (fls. 91/96 do processo nº 10010.023921/0418-66) foi integralmente atendida pela Recorrente, que apresentou planilha com indicação: (...).

70. Ou seja: **a planilha apresentada fornece todas as informações que a decisão recorrida alega que seriam necessárias para o reconhecimento do direito creditório.**

(...)

72. Justamente pelo fato de a Recorrente já ter apresentado a planilha com todos os campos e detalhamentos solicitados na intimação, o relatório que fundamentou o despacho decisório não fez qualquer questionamento ou objeção quanto ao tema.

(...)

79. E mais, a tabela apresentada pela Recorrente demonstra claramente os documentos apresentados para cada caso e em que "lote" de arquivos os documentos se encontravam.

(...)

(ii) DA COMPROVAÇÃO DO IMPOSTO PAGO

(...)

84. Ora. Foi justamente a prática adotada pela Recorrente, conforme documentos anexados ao processo. O recolhimento do imposto no exterior foi comprovado pelos seguintes jogos de documentos:

- Certificados emitidos no exterior, com tradução juramentada, que comprovam a retenção do imposto;
- Legislação do país de origem que demonstra a incidência do imposto na fonte, bem como ser o certificado anexado a prova do recolhimento mediante retenção;
- invoices emitidas ao cliente no exterior;
- Extratos bancários que demonstram o recebimento dos valores das invoices, com a dedução do imposto retido " comprovando a data do efetivo pagamento do imposto por retenção; e
- Razão contábil destacando-se a tributação da respectiva receita.

(...)

87. Como se vê, os documentos apresentados pela Recorrente são justamente aqueles referidos pela Solução de Consulta Cosit nº 185/2018, que, como destacado, tem efeitos vinculantes às autoridades administrativas. E mais. São os documentos que a própria decisão recorrida afirma serem legítimos a comprovar o direito creditório!

(...)

90. Vale destacar, ainda, que nos casos em que o pagamento do imposto no exterior pelo contribuinte brasileiro se dá mediante retenção na fonte - como é o caso do imposto incidente sobre receitas pagas ao contribuinte brasileiro de fonte no exterior -, a comprovação do pagamento e respectiva data se dá pela prova da efetiva retenção pela fonte pagadora.

91. Isso porque, ao fazer menção ao efetivo pagamento, a legislação brasileira se refere à modalidade de quitação do tributo no exterior pelo contribuinte - isto é, o montante apurado como devido que é retirado do patrimônio da Recorrente.

(...)

95. Portanto, **sob a ótica do beneficiário do rendimento**, temos que:

- **a comprovação da efetiva retenção equivale ao comprovante do efetivo pagamento (arrecadação) do imposto;** e
- **a data da retenção corresponde à data do pagamento para fins de aproveitamento do imposto.**

96. Resta, portanto, comprovado o efetivo pagamento do imposto nº exterior.

97. Finalmente, quanto aos valores referidos na Tabela IV do relatório de fls. 112/114, se referem a serviços prestados em ano anterior e oferecidos à tributação pelo regime de competência - isto é, também em exercício anterior - cujas as faturas (invoices) somente foram quitadas pelos tomadores dos serviços no ano de 2014, sendo o imposto recolhido no exterior também nesse exercício.

(...)

99. Considerando-se que o direito à compensação do imposto pago nº exterior depende da comprovação do efetivo recolhimento (no caso: da efetiva retenção), este somente surgiu para a Recorrente no ano de 2014. Esse é o exercício no qual a Recorrente efetivamente pagou o imposto de renda no exterior e, portanto, a partir de quando faz jus à compensação.

100. Ademais, não há na legislação qualquer vedação à compensação do imposto pago se o rendimento correspondente já tiver sido oferecido à tributação em exercício anterior em observância ao regime da competência.

(...)

106. Importante ressaltar, ainda, que o aproveitamento do imposto pago em exercício subsequente ao do reconhecimento das receitas não causa qualquer prejuízo ao fisco, já que as receitas auferidas foram integralmente tributadas, segundo o regime de competência.

107. Nesses casos, há de se observar o princípio estabelecido no artigo 243 do RIR, segundo o qual a inobservância do regime de competência somente constitui fundamento para lançamento de imposto se dela decorrer a postergação do pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração " o que não se verifica no caso.

(...)

III.C) DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

(...)

110. Contudo, diversamente do colacionado na decisão recorrida, a jurisprudência mais recente permite que o contribuinte possa compensar o valor retido desde que consiga provar por quaisquer meios ao seu dispor, que efetivamente sofreu as retenções que alega:

(...)

112. Para comprovação inequívoca da retenção do IRRF, a Recorrente requer a **juntada aos autos dos seguintes documentos:**

- **Faturas emitidas**, nas quais constam o destaque do Imposto de Renda a ser retido (doc. 03);
- **Extratos bancários** que identificam o recebimento do valor líquido identificado nas notas fiscais emitidas (com destaque dos lançamentos pertinentes), demonstrando a efetiva retenção do imposto (doc. 04);
- Lançamentos no **livro razão** que evidenciam o oferecimento à tributação dos rendimentos que sofreram a retenção (doc. 05); e
- **Planilha** que correlaciona: (i) a fonte pagadora; (ii) o nº da fatura; (iii) o valor bruto; (iv) o valor líquido; (v) data de recebimento do pagamento; (vi) os extratos; (vii) razão.

113. Por certo, tais provas comprovam inequivocamente a retenção do imposto e devem ser acolhidas, a despeito de eventual falha da fonte pagadora no fornecimento do comprovante de retenção à Recorrente, sob pena de ofensa ao princípio da verdade material. (grifei)

A peça de defesa culmina com pedidos de realização de diligência, declaração de nulidade da decisão recorrida e reconhecimento do direito creditório.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator:

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade. Logo, dele conheço.

A recorrente empregou em compensação direito creditório oriundo de saldo negativo de IRPJ, referente ao ano-calendário 2014, pretensamente no montante de R\$ 328.113.106,67.

Analisando o feito, a DRF de origem confirmou a existência parcial do aludido saldo, quantificando-o em R\$ 300.952.552,36. As razões para a redução do direito declarado pelo sujeito passivo foram: (i) não reconhecimento do total do imposto pago no exterior, no valor de R\$ 25.131.696,78; e (ii) reconhecimento parcial do imposto retido na fonte no país, reduzindo-o de R\$ 153.000.852,59 para R\$ 150.971.995,05.

Naquela ocasião, a DRF, quanto ao imposto pago no exterior, concluiu que *“o interessado deixou de cumprir com as formalidades impostas pela legislação de regência, para fins de compensação do imposto incidente no exterior com aquele devido no Brasil. Tais inconsistências impossibilitaram esta fiscalização de verificar a liquidez e certeza da parcela do crédito (IR Pago no Exterior) ora aqui analisada, conforme exigência contida no caput do artigo 170 do CTN”* (fls. 87).

Já quanto ao IRRF, a DRF disse que *“De posse da documentação apresentada pelo contribuinte, (...), bem como em consulta à DIRF do período, do total dos R\$ 153.000.852,59 das retenções informadas na referida DCOMP, esta fiscalização confirmou apenas o montante de R\$ 150.971.995,05”*.

A recorrente, então apresentou manifestação de inconformidade.

1. Sobre o imposto pago no exterior, a defesa argumentou, em síntese:

1.1. Que *“a fiscalização simplesmente optou por desconsiderar por completo a orientação firmada na Solução de Consulta Cosit nº 185, de 11 de outubro de 2018”*.

1.2. Que não procedem as afirmações da autoridade fiscal, no sentido de:

(i) que *“alguns documentos apresentados não estariam com reconhecimento do Consulado da Embaixada Brasileira no país em que foi devido o imposto, nem pelo respectivo órgão arrecadador”* e que *“a dispensa [dos referidos reconhecimentos] não se aplicaria a estes casos em razão da suposta ausência da apresentação da legislação do país de origem que prevê [preveja] a incidência do imposto e do documento de arrecadação do imposto naquele país”, uma vez que* *“a exigência de reconhecimento do documento pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto é afastada nos casos em que comprova que a legislação do país de origem da renda prevê a incidência do imposto de renda e é apresentado o respectivo comprovante de pagamento por retenção”*.

(ii) que *“não se verificaria a tradução juramentada para o português de alguns certificados apresentados”, uma vez que* *“no curso da fiscalização, foram apresentadas as legislações, com tradução juramentada [relacionou países]. Todas desconsideradas na análise do direito creditório”*.

(iii) que “alguns números de invoices não possuiriam documentos comprobatórios correspondentes como invoices, certificados legislação tributária do país de origem”, uma vez que “em nenhuma das invoices listadas, verificou-se a ausência de tradução juramentada para o português dentre os certificados apresentados” e que “a planilha ora anexada demonstra minuciosamente os valores efetivamente pagos a título de IR no exterior, esclarecendo a comprovação anexada para cada uma das invoices”.

(iv) que “embora conste em alguns Certificados a comprovação da retenção dos impostos de renda correspondentes à remuneração paga e transferência para a Coletoria de Impostos do respectivo país, na maioria, não haveria a comprovação do efetivo pagamento do imposto incidente no exterior nem da data do recolhimento para fins de verificação da taxa de câmbio a ser utilizada na conversão da moeda em que o imposto foi pago para o Real”, uma vez que “foram apresentados Certificados reconhecidos pelos respectivos órgãos arrecadadores, com tradução juramentada e apostilados, que atestam o recolhimento do imposto de renda por retenção (...). No caso do pagamento por retenção, a data do recolhimento corresponde à data em que o contribuinte sofreu a retenção, não havendo que se exigir documento de recolhimento”.

(v) que, relativamente aos documentos apostilados, “não haveria a comprovação do reconhecimento por parte do respectivo órgão arrecadador”.

(vi) que “alguns documentos apresentados seriam referentes a serviços prestados em exercícios distintos daquele no qual foi apurado o Saldo Negativo de IRPJ, não cabendo a compensação no exercício pretendido”, uma vez que “faz jus à compensação do imposto pago no exterior no ano do respectivo pagamento, ainda que o imposto se refira a serviços prestados em exercícios anteriores”.

2. Sobre o IRRF no Brasil, a defesa argumentou, em síntese, em face do princípio da verdade material, “caso as autoridades administrativas entendessem que os elementos disponíveis em seus sistemas não eram suficientes para a análise do crédito pleiteado referente ao imposto retido, deveria a Requerente ter sido intimada a apresentar os documentos e informações que entendessem necessários antes do indeferimento de seu crédito, o que não ocorreu no presente caso”.

A decisão de primeira instância assim se pronunciou:

Quanto aos argumentos de defesa “1.2.i” e “1.2.ii”, afirmou:

- Que *“a regra geral, para fins de comprovação do imposto sobre a renda retido na fonte retido por fonte pagadora situada no exterior, é que o documento referente à retenção na fonte seja reconhecido tanto pelo respectivo órgão arrecadador do país onde se situa a fonte pagadora, como pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. Todavia, em se tratando de países signatários da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, promulgada pelo Decreto nº 8.660, o reconhecimento do documento comprobatório da retenção pode ser substituído pela apostila de que tratam os Artigos 3º a 6º da citada Convenção”*.
- Que a apostila deve *“ser aposta no próprio documento do órgão arrecadador do país em que for devido o imposto ou em folha a ele apensa e estar acompanhada de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado”*.
- Que a substituição do duplo reconhecimento pela apostila requer (i) que *“sejam apresentados, com relação aos lucros, as demonstrações financeiras correspondentes”* e (ii) que *“seja comprovado que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto sobre a renda que tenha sido pago por meio do documento de arrecadação apresentado”*.

E concluiu:

Concluo assim, quanto ao caso em exame, que o documento referente à retenção na fonte deverá ser reconhecido tanto pelo respectivo órgão arrecadador do país onde se situa a fonte pagadora, como pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto, no caso dos seguintes países - por falta de comprovação de que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital preveja a incidência do imposto sobre a renda que tenha sido pago por meio do documento de arrecadação apresentado - Austrália, Bolívia, Bulgária, Colômbia, Costa Rica, El Salvador, Espanha, Filipinas, França, Guatemala, Honduras, Indonésia, Israel, Itália, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, Polônia, Porto Rico, República Dominicana, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Uruguai.

Em relação aos países adiante - Portugal, Estados Unidos da América, Porto Rico, Chile, Equador, Argentina, Canadá, Moçambique, Japão e México – **há que se reconhecer a precariedade do Despacho Decisório quanto a este aspecto, pois a interessada juntou documentos buscando comprovar que a legislação país de origem preveria a incidência do imposto sobre a renda que tenha sido pago por meio do documento de arrecadação apresentado, não havendo nos autos do processo 10010.023921/0418-66 evidências que tenham sido examinados.** (grifei)

Quanto ao argumento de defesa “1.2.iii”, afirmou:

- Que “às fls. 3193/4433 do processo 10010.023921/0418-66, onde tal matéria foi tratada, encontram-se os invoices emitidos, todos originais, sem tradução”.
- Que “às fls. 146/1452 do mesmo processo, encontram-se documentos assinalados como “Certificados”, entre os quais, por exemplo, documentos traduzidos às fls. 153/167, o qual se refere ao documento de fls.168/182, sem conexão, assim, como os invoices de fls. 3193/4443”.
- Que “também naqueles autos, o documento de fls. 146/146, consta como “Certificado”, ao que parece, encontra-se em tailandês, sem tradução” e “Igualmente o documento de fls. 1443/1448, encontra redigido, ao que tudo indica, em polonês, sem tradução”.

E concluiu:

Não é demais lembrar que, em se tratando de restituição ou compensação de tributos, **o ônus de comprovar o direito creditório é da interessada**, em sintonia com os termos do artigo 333 do Código do Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Por oportuno, transcreve-se lição de Antônio da Silva Cabral, (Processo Administrativo Fiscal, ed. Saraiva, p. 298):

(...)

A rigor, **para comprovar o seu direito a interessada deveria ter juntado aos autos do processo uma tabela, onde se pudesse encontrar a relação entre os documentos traduzidos e o respectivo invoice.**

Portanto, tal argumento deve ser afastado.

A interessada prossegue sua defesa sustentando que a planilha anexada às fls. 133/158, demonstraria minuciosamente os valores efetivamente pagos a título de IR no exterior, esclarecendo a comprovação anexada para cada uma das invoices. E, **de fato, na manifestação de inconformidade, de modo diverso do que realizado nos autos do processo 10010.023921/0418-66, a interessada juntou às fls. 161/980, cópias de invoices acompanhados de traduções.**

De toda maneira, **a fim de comprovar o valor das retenções em reais, a interessada deveria ter informado ainda a data do pagamento do imposto, a taxa de câmbio utilizada para conversão para o Real, o valor do imposto pago em Real, e as referências que permitissem identificar as paginas que conteriam os documentos que dessem suporte aos dados contidos na tabela.** (...)

(...)

A rigor, **para demonstrar a liquidez e certeza do seu direito a interessada deveria ter juntado aos autos uma tabela demonstrativa onde constasse como**

encontrou o valor do imposto de renda pago no exterior, no valor de R\$ 25.131.696,78, indicado no PER/DCOMP 39101.49815.090517.1.7.02-2475 (fl. 3790), onde o consta a origem do direito creditório informado.

Neste sentido, como já visto, a tabela de fls. 134/159 não se presta para esta finalidade, inclusive porque nela não consta o valor de R\$ 25.131.696,78. A propósito da mesma a interessada argumenta que corresponderia a um resumo da planilha em Excel apresentada (arquivo não paginável) que demonstraria, minuciosamente, os valores efetivamente pagos, com correlação entre (i) os valores das invoices; (ii) imposto comprovado nos certificados emitidos; e (iii) comprovantes dos valores líquidos recebidos (com a dedução do imposto no exterior), conforme extratos bancários - comprovando-se, inequivocamente, a efetiva retenção do imposto e a respectiva data.

Pois bem. Caso tal tabela constasse dos autos, a argumentação apresentada teria melhor chance de êxito. Entretanto, **examinei o arquivo não paginável referido no Termo de Anexação de Arquivo Não Paginável (fl. 3782) e não encontrei a referida tabela com a totalização do valor de R\$ 25.131.696,78**. A rigor, do referido documento constam:

(...)

Dito isto, é forçoso concluir que **tanto no processo 10010.023921/0418-66 como neste processo, inexistente uma demonstração de cálculo que permita aferir a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, na forma do artigo 170 do código Tributário Nacional**.

Uma vez que não existe nos autos qualquer elemento que demonstre à luz da legislação aplicável, a liquidez e certeza do direito creditório correspondente às retenções na fonte decorrentes de serviços prestados ao exterior, a pretensão da interessada resta fulminada, já que **analisando os demais argumentos apresentados não encontrei entre eles fundamentos capazes de suprir esta falta de caráter insuperável**.

Por tais fundamentos, a indefiro o pedido da interessada de incluir na composição do saldo negativo de imposto de renda de pessoa jurídica o imposto sobre a renda incidente sobre operações realizadas no exterior, no valor de R\$ 25.131.696,78. (grifei)

Quanto ao argumento de defesa “2”, afirmou:

- Que a recorrente, *“para comprovar as retenções na fonte, poderia ter juntado os informes de rendimentos correspondentes”*.
- Que *“não é verdade que não tenha sido intimada a apresentar os comprovantes anuais das retenções do imposto sobre a renda retido na fonte, pois consta na INTIMAÇÃO Nº 0609/2018 (fl. 92 – processo 10010.023921/0418-66) item específico solicitando os referidos documentos”*.

E concluiu:

Desta forma, como **as retenções na fonte restaram incomprovadas**, indefiro o pedido da interessada de incluir na composição do saldo negativo de imposto de renda de pessoa jurídica o imposto sobre a renda incidente sobre operações realizadas no exterior, no valor de R\$ 2.028.857,54. (grifei)

Pois bem.

Inobstante o judicioso e respeitável voto condutor do acórdão de primeira instância, é preciso observar que a decisão recorrida reconhece, por seus termos, *“a precariedade do Despacho Decisório (...), pois a interessada juntou documentos (...), não havendo nos autos do processo 10010.023921/0418-66 evidências que tenham sido examinados”*.

Ocorre que, diante de vício de tal jaez, a autoridade julgadora de piso tem o poder-dever de, ou mandar emendar o ato procedimental viciado, ou avocar para aquela instância processual inicial o exame inaugural das provas.

Tampouco assim não fora, o que sucedeu foi um *“passo intermediário”* entre o que fora identificado e o que deveria ter sido feito. Vale dizer: não tendo sido determinada a emenda do ato inicial, os elementos que, na fase procedimental não foram sequer conhecidos como peças de informação, deveriam ter sido, em sede contenciosa, plenamente processados como provas – o que inclui o conhecimento e a valoração de cada elemento que possua potencial de infirmar o despacho decisório contestado.

Porém, o relator em primeira instância conheceu de elementos de elevada relevância para o deslinde do caso, sem, contudo, promover a devida valoração dessas provas.

O afirmado acima fica claro quando se constata que, após assinalar que *“o ônus de **comprovar** o direito creditório é da interessada”*, a autoridade julgadora afirmou que *“**para comprovar** o seu direito a interessada deveria ter juntado aos autos do processo uma tabela, onde se pudesse encontrar a relação entre os documentos traduzidos e o respectivo invoice”* e que *“**a fim de comprovar** o valor das retenções em reais, **a interessada deveria ter informado** ainda a data do pagamento do imposto, a taxa de câmbio utilizada para conversão para o Real, o valor do imposto pago em Real, e as referências que permitissem identificar as paginas que conteriam os documentos que dessem suporte aos dados contidos na tabela”*.

É que a referibilidade reclamada pelo i. julgador efetivamente ocorreu.

O tema é particularmente caro a este relator em segunda instância, tanto assim que sobre ele já tive oportunidade de me pronunciar (*in* Gestão da Prova no Processo Administrativo Tributário Federal: Verdade Material vs Segurança Jurídica. São Paulo: Dialética, 2022), conforme o seguinte:

Já para os contribuintes é útil recomendar cautelas nos atos processuais praticados, mormente os de procedimento probatório. Quer nos atos em que afirmam seus direitos, quer nos que visem a desconstituição do direito da outra

parte, é preciso que se deduzam argumentos coerentes com a pretensão manifestada, bem assim que, regra geral, se faça prova do que fora argumentado.

Entretanto, **por vezes, o contribuinte discorre longamente sobre sua versão dos fatos**, depois expõe o direito material que entende ser aplicável ao caso e, quase sempre, subsuma um ao outro, construindo sua retórica argumentativa. **Não obstante, falha em trazer a prova daquilo que alega**, seja por simplesmente não exercer sua faculdade de produzir prova, **seja por amontoar documentos sem referenciá-los ou apontar a utilidade probatória deles para o caso concreto. Não por acaso, a doutrina repreende a atuação desleixada na juntada de provas:**

Sem a pretensão de exaurir as numerosas determinações que ganham gênese nas normas que compõem o sistema de direito probatório brasileiro, importa ter em conta algumas questões importantes acerca das provas no âmbito específico do PAF: [...]

f) **provar significa contextualizar elementos relevantes, e não meramente coletar uma massa infinda de documentos não hierarquizados, não devidamente articulados no sentido da comprovação dos fatos alegados;** [...]

h) **no âmbito do processo (fisicamente falando) deve haver ordem e referibilidade na juntada das provas ao processo (identificação das fontes de informação). O processo não é um mero repositório de documentos**, mas o locus no qual tais documentos, devidamente referenciados nos relatórios e termos de circunstanciação, compõem um quadro ordenado e lógico dos fatos alegados. (MICHELS, 2018, p. 148-149)

Complementa a lição Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo (2016, p. 13-14):

Observe-se, que a **documentação contábil não pode meramente ser “juntada” aos autos, devendo ser articulada o bastante, para demonstrar o fato jurídico a ser provado, pois o vetor da Verdade Material não transmuta a competência dos órgãos julgadores em órgãos de auditoria.** O Princípio da Verdade Material implica a atuação ativa do órgão julgador na instrução probatória, mas não substitui a atuação da parte, em seu ônus probatório; antes, há a atuação conjugada, dentro dos limites da competência da autoridade competente. (grifei)

No caso presente, a tabela de fls. 133/159 e a planilha, apresentada como *“arquivo não paginável”*, pelo termo de fls. 3.782, denotam que a recorrente bem atuou em seu mister probatório, promovendo satisfatória referibilidade da extensa documentação que trouxe aos autos – desde a ação fiscal, diga-se – como esforço probatório do imposto pago no exterior.

A tabela consiste numa espécie de resumo da planilha e, naquela, já é possível perceber a associação, em tese, entre invoice e comprovante de pagamento do tributo.

Já a planilha traz minuciosos dados sobre o caso, não deixando de fora nenhuma das informações reclamadas pela autoridade julgadora: *“data do pagamento do imposto”*, nas

colunas “O” e “W”; “taxa de câmbio utilizada para conversão para o Real”, nas colunas “L” e “V”; “valor do imposto pago em Real”, na coluna “U”; e “referências que permitissem identificar as páginas que conteriam os documentos que dessem suporte aos dados contidos na tabela”, na coluna “X”.

Atenta ao necessário standard probatório a casos como o presente, a autoridade julgadora bem assinalou que seria necessária uma “tabela demonstrativa onde constasse como encontrou o valor do imposto de renda pago no exterior, no valor de R\$ 25.131.696,78”. E foi exatamente o que a recorrente – repita-se, desde o procedimento fiscal – trouxe aos autos: é a coluna “U” da planilha em comento, cujo valor total consta da célula “U829” – R\$ 25.131.698,06, montante muito próximo ao empregado na DComp.

Fato é que, por alguma razão plenamente escusável, até mesmo em face do notório nível de excelência em que opera o colegiado *a quo*, o dado acima não foi notado pelo relator de piso, que assim afirmou: “examinei o arquivo não paginável referido no Termo de Anexação de Arquivo Não Paginável (fl. 3782) e não encontrei a referida tabela com a totalização do valor de R\$ 25.131.696,78”.

Por todo exposto, reputo claro que os elementos antes não conhecidos em sede procedimental, embora tenham sido conhecidos na primeira instância da fase processual, lá não foram valorados.

E isso não poderia ter acontecido.

A DRJ pode deixar de tomar conhecimento, de modo inaugural, das informações prestadas pelo sujeito passivo no curso da ação fiscal, devolvendo o feito para saneamento do vício ao ente acusador, com base no art. 909, § 1º do Decreto nº 9.580/18 (“Art. 909. (...) § 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser refutados pela autoridade administrativa lançadora com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou de inexatidão. (...)”).

Mas, em casos como esse, a DRJ também pode, *mutatis mutandis*, aplicar a teoria da causa madura, para, com base no CPC, art. 1.013, § 3º (“Art. 1.013. (...) § 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando: (...)”) tomar conhecimento inaugural das provas, desde que promova a sua efetiva valoração.

Ocorre que a prova é a materialização do argumento da parte. Assim, ao conhecer determinadas provas, mas não as valorar – por reclamar falta de referibilidade incorrente –, a autoridade julgadora faz incidir o art. 489, II e § 1º, IV do CPC (“Art. 489. São elementos essenciais da sentença: (...) II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito; (...) § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; (...)”).

Disso decorre inequívoca nulidade da decisão assim formulada.

Noutro giro, a decisão recorrida bem apontou a falácia defensiva, sobre a falta de intimação para a comprovação de IRRF não declarados em DIRF pelas fontes pagadoras. Não que tal medida seja imprescindível, uma vez que a auditoria fiscal, procedimento inquisitorial que é, pode ser conduzida apenas com base nos *“elementos que dispuser a repartição”* (Decreto nº 3.000/99, art. 835, § 2º), a critério da autoridade fiscal que a presida.

Fato é que, por não ter vindo aos autos os comprovantes de rendimentos que atestassem as retenções defendidas, a autoridade julgadora entendeu descumprido o comando do artigo 943, § 2º, do Decreto nº 3.000/99.

Ocorre que, após o julgamento de primeira instância, este Tribunal administrativo promulgou sua súmula nº 143 (*“A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.”*).

Sob tal quadro fático, as provas carreadas juntamente com a manifestação de inconformidade, nos anexos “doc. 03” a “doc. 05” – bem assim a planilha que as relaciona – são alçados a elementos “capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador”, nos termos do já transcrito art. 489, II e § 1º, IV do CPC.

Assim, também por essa razão, a decisão de primeira instância precisa ser anulada.

Fosse, pois, o presente julgamento monocrático, a declaração de nulidade da decisão recorrida seria o veredito.

Mas, em elevada cognição, esta c. Turma entendeu que o caso é de emissão de despacho decisório complementar.

Em face do princípio da colegialidade, curvo-me ao entendimento uníssono de meus pares, mesmo porque, como já afirmei acima, a emenda do ato procedimental viciado também é medida válida ao caso.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para que se retorne o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o direito creditório defendido, tomando em conta todos os elementos disponíveis nos autos, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais.

Exaurida a análise da Unidade de origem do caso na RFB, deve o setor competente emitir despacho decisório complementar, contra o qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se, por conseguinte, o rito da fase processual, dessa vez contemplando as novas provas admitidas a partir do racional decisório da instância especial.

É como voto.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra