



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10600.720470/2023-82
ACÓRDÃO	1202-001.661 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. SALDO DE TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO NOS EXERCÍCIOS SEGUINTE. DÉBITOS DE ESTIMATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

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 subsequentes, sendo vedada, porém, a compensação nos recolhimentos mensais referentes aos meses de janeiro a novembro e no caso de pagamento do imposto no mês de dezembro com base na receita bruta e acréscimos. Ante a constatação de falta de recolhimento de estimativas mensais devidas, cabível o lançamento da multa isolada de 50% prevista no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Aplica-se aos recolhimentos de estimativas mensais da CSLL as mesmas restrições previstas para as estimativas mensais de IRPJ quanto ao aproveitamento do saldo de imposto de renda pago no exterior.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. O conselheiro Jose André Wanderley Dantas de Oliveira, não participou do julgamento em função do Conselheiro Roney Sandro Freire Correa ter votado em sessão anterior.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Roney Sandro Freire Correa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por ARCELORMITTAL BRASIL S.A. visando reformar o acórdão nº 106-035.397 proferido em 10/08/2023 pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRJ) 06, que considerou improcedente a impugnação apresentada. O julgado restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. SALDO DE TRIBUTOS PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO NOS EXERCÍCIOS SEGUINTE. DÉBITOS DE ESTIMATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

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 subsequentes, sendo vedada, porém, a compensação nos recolhimentos mensais referentes aos meses de janeiro a novembro e no caso de pagamento do imposto no mês de dezembro com base na receita bruta e acréscimos. Ante a constatação de falta de recolhimento de estimativas mensais devidas, cabível o lançamento da multa isolada de 50% prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. SALDO DE TRIBUTOS PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO NOS EXERCÍCIOS SEGUINTE. DÉBITOS DE ESTIMATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

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 subsequentes, sendo vedada, porém, a compensação nos recolhimentos mensais referentes aos meses de janeiro a novembro e no caso de pagamento da contribuição no mês de dezembro com base na receita bruta e acréscimos. Ante a constatação de falta de recolhimento de estimativas mensais devidas, cabível o lançamento da multa isolada de 50% prevista no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O processo versa sobre a exigência de multas isoladas por recolhimentos a menor de estimativas mensais de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no ano-calendário 2018.

Segundo a pessoa jurídica autuada, os valores exigidos pelo fisco são improcedentes haja visto ter procedido a compensação dos supostos valores não recolhidos com saldos de tributos pagos no exterior em períodos anteriores e não aproveitados integralmente pela empresa.

Por bem retratar os fatos processuais até a data da sua formalização, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o em seguida com os eventos que lhe sucederam:

RELATÓRIO

Em 23/01/2023, foram lavrados os dois autos de infração objeto deste processo, em que se formaliza, em relação ao sujeito passivo em epígrafe, a exigência de crédito tributário no valor total de R\$ 68.693.203,97, assim discriminado:

Auto de infração	Multa Exigida Isoladamente
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	50.786.436,92
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	17.906.767,05
Total	68.693.203,97

Auto de infração de IRPJ

Segundo consta do auto de infração de IRPJ (fls. 02/04), foi apurada a infração a seguir descrita:

MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA	
Devido à glosa da quitação das estimativas mensais utilizando saldo de imposto pago no exterior, houve a falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução. Todo o histórico do procedimento, a legislação envolvida e as bases normativas utilizadas estão detalhados no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração.	
Fato Gerador	Multa
31/01/2018	6.644.532,02
28/02/2018	7.758.547,73
31/03/2018	10.558.416,71
30/04/2018	11.659.873,65
31/05/2018	10.444.792,24
30/06/2018	3.720.274,57
ENQUADRAMENTO LEGAL Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2018 e 30/06/2018: Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 Lei nº 12.973/14, arts. 76 a 92; Lei nº 8.981/95, arts. 34 e 35; Lei nº 9.430/96, arts. 2ª, 16., 28, 30 e 74.	

Auto de infração de CSLL

Segundo consta do auto de infração de CSLL (fls. 05/07), foi apurada a infração a seguir descrita:

MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA	
Devido à glosa da quitação das estimativas mensais utilizando saldo de imposto pago no exterior, houve a falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução. Todo o histórico do procedimento, a legislação envolvida e as bases normativas utilizadas estão detalhados no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração.	
Fato Gerador	Multa
31/01/2018	2.439.223,75
28/02/2018	2.850.131,19
31/03/2018	3.882.869,75
30/04/2018	4.289.144,85
31/05/2018	3.840.959,08
30/06/2018	604.438,43
ENQUADRAMENTO LEGAL Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2018 e 30/06/2018: Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07. Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12. Lei nº 12.973/14, arts. 76 a 92; Lei nº 8.981/95, arts. 34 e 35; Lei nº 9.430/96, arts. 2ª, 16., 28, 30 e 74.	

Termo de verificação fiscal

Do termo de verificação fiscal elaborado pelo autuante às fls. 08/35, extraem-se as seguintes informações:

- A Arcelor, no período de 2018, apurou o resultado tributável com base no lucro real anual, tendo utilizado o balancete de suspensão/redução em todos os meses do ano para determinação das estimativas mensais.
- Constatou-se que, nos meses de janeiro a junho de 2018, para quitação dos valores apurados na estimativa, foram utilizados impostos pagos no exterior.
- Apresentou a fiscalizada, para justificar, documentos que demonstrariam os lucros apurados entre 2010 e 2014 na Industrias Unicon, C.A., com domicílio na Venezuela, que seria subsidiária integral da controlada Unki de Venezuela, os pagamentos de imposto de renda naquele país e as traduções dos documentos. Apresentou ainda uma planilha com valores controlados pela empresa (e na parte B do Lalur) referentes aos valores remanescentes destes lucros no exterior.
- A legislação brasileira permite que os impostos pagos no exterior, referentes a lucros, rendimentos e ganhos de capital, possam ser compensados com o IRPJ, e subsidiariamente a CSLL, devidos pela empresa investidora no Brasil. Contudo, essa compensação possui critérios e condições estabelecidas na Lei nº 12.973/14, em seu art. 87, e nos artigos 25 e 26 da Lei nº 9.249/95. Também são estabelecidas algumas regras nas demais normas tributárias, principalmente na IN RFB nº 1.520/14 e na IN SRF nº 213/02.
- Não há qualquer lei que expressamente ampare a compensação em ano posterior de saldo do imposto de renda incidente no exterior não utilizado no ano corrente. Essa possibilidade foi uma construção feita pela própria Receita Federal para efetivação do método do crédito adotado no Brasil para a prevenção da dupla tributação. A base infralegal para a compensação em ano subsequente encontra-se atualmente definida nos §§ 14 a 19 do art. 30 da IN RFB nº 1.520/14.
- Os requisitos para utilização dos saldos do imposto de renda pago no exterior para compensação dos tributos são, resumidamente: não há possibilidade de restituição de qualquer valor desse saldo; e só é possível sua utilização com o valor devido de IRPJ e, se houver saldo, com o devido da CSLL.
- Constatou-se, assim, a impossibilidade de utilização para a compensação das estimativas, pois as estimativas são apenas antecipações, e o imposto de renda pago no exterior não é passível de restituição.
- Sobre as deduções cabíveis quando do pagamento das estimativas mensais, o art. 34 da Lei nº 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95, disciplinou taxativamente essas possibilidades e ainda determinou que as deduções possíveis estão limitadas àquelas cujas receitas integram a base de cálculo correspondente. Mesmo as legislações posteriores, incluindo as relacionadas aos lucros auferidos no exterior, não alteraram a redação desse dispositivo. Desta forma, em relação aos optantes pelo lucro real anual, a dedução do imposto incidente no exterior

sobre lucros somente seria possível quando tais resultados integrassem a base de cálculo, que ocorre no ajuste anual ou mesmo no mês de dezembro.

- Na própria legislação infralegal, como por exemplo o Manual de Orientação do Leiaute 8 da Escrituração Contábil Fiscal, está definido que o imposto pago no exterior não pode ser utilizado para compensar estimativas de janeiro a novembro.

- No presente caso da Arcelor, essa inclusão dos valores de saldo de imposto pago no exterior acabou por gerar saldo negativo do IRPJ no ano de 2018.

- Nos meses (janeiro a junho) em que a fiscalizada utilizou o crédito de imposto pago no exterior como forma de quitação das estimativas apuradas, não houve adição de qualquer lucro obtido no exterior compondo o cálculo dessa mesma estimativa mensal.

- Além disso, a norma determina, inexistindo a consolidação como foi o presente caso da Arcelor, a individualização do aproveitamento do imposto de renda pago no exterior.

- Essa verificação, portanto, deve ser feita de maneira individualizada, por cada controlada, e na mesma apuração e momento em que há lucro no exterior a ser oferecido na determinação da base de cálculo tributável da controladora.

- Destarte, o limite deste imposto de renda pago por essa controlada no exterior compensável no Brasil corresponde ao IRPJ/CSLL devidos sobre esses lucros do exterior computados no resultado fiscal da Arcelor, destacando que esse limite deve ser calculado individualmente por cada controlada no exterior. Não sendo adicionado lucro no exterior na determinação da base tributável de IRPJ/CSLL, não há respaldo legal na norma tributária para o aproveitamento pela Arcelor, nesses meses de janeiro a junho de 2018, de eventual imposto de renda pago por controlada no exterior.

- A fiscalizada, ao apresentar as informações dos saldos, juntou uma planilha com os lucros no exterior e os documentos de origem dos valores. Constata-se que foi utilizada a alíquota de 25% para o cálculo do saldo do IRPJ e de mais 9% para o cálculo de um possível saldo de CSLL, perfazendo uma alíquota total de 34% sobre lucro do período.

- No § 16 do art. 30 da IN RFB nº 1.520/14 (também estabelecido no § 17 do art. 14 da IN SRF nº 213/02), está previsto que o cálculo do montante a ser compensado em períodos subsequentes será efetuado mediante a multiplicação dos lucros computados no lucro real, considerados individualmente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de 15% ou 25%, se o valor computado exceder o limite de isenção do adicional do IR no Brasil.

- Desta forma, ao utilizar uma alíquota majorada (34%) na apuração do saldo, a fiscalizada gerou consequentemente um saldo inexistente de CSLL.

- Outro forte argumento utilizado para não se permitir a compensação com estimativas mensais, diz respeito ao impedimento legal estabelecido no próprio inciso IX do parágrafo § 3º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

- Como visto, trata-se de multa isolada aplicada sobre o não pagamento ou o pagamento a menor das estimativas mensais de 2018 do IRPJ e da CSLL. E estas estimativas (arts 2º e 30 da Lei nº 9.430/96) foram pagas a menor em função da quitação com possíveis saldos de imposto de renda pago no exterior pela controlada indireta venezuelana Unicon, C.A.

- Foi demonstrado que essa quitação com o saldo do imposto do exterior encontra-se em desacordo com 04 questões legais: i) o art. 74, § 3º, IX, da Lei nº 9.430, de 1996, impede a compensação com débitos de estimativas; ii) para a apuração do valor a ser utilizado em ano subsequente, foi utilizada uma alíquota errada, de 34% em vez de 25%, gerando um saldo indevido de CSLL; iii) não houve adição de nenhum lucro no exterior no mesmo período da compensação, nem houve a compensação com lucros acumulados da mesma investida; e iv) impossibilidade da utilização do saldo do tributo pago no exterior para a quitação das estimativas mensais de janeiro a novembro.

- Portanto, restou comprovado que a Arcelor descumpriu várias normas legais, estando sujeita à glosa dos valores indevidamente deduzidos e motivando a aplicação da multa isolada de 50% sobre o valor que deixou de ser pago.

Ciência dos lançamentos

Em 24/01/2023, conforme documento de fl. 2006, a contribuinte foi cientificada dos autos de infração por meio de sua caixa postal.

Impugnação

Em 17/02/2023, conforme termo de fl. 2009, foi apresentada a impugnação de fls. 2011/2029, cujo teor a seguir se resume:

I. Tempestividade

É tempestivo o protocolo da impugnação.

II - Fatos

- A autuação se deu porque a Impugnante compensou as antecipações mensais de IRPJ e CSLL com saldos de imposto de renda pago no exterior ("IR no exterior") acumulados em períodos anteriores.
- Referidos saldos dizem respeito a valores de IR no exterior pagos nos anos-calendários de 2010, 2011, 2012 e 2014, nos quais a Impugnante apurou prejuízo fiscal e base negativa de CSLL antes e depois da adição de lucros no exterior, motivo pelo qual os valores de IR no exterior incidentes sobre os lucros, que também foram adicionados para fins de tributação no Brasil, não puderam ser integralmente utilizados nos próprios períodos e foram, desta forma, registrados

e controlados na Parte B do LALUR e do LACS, nos termos em que autoriza a legislação federal (IN 1.520/14, art. 30, §§14 e ss.)

- A Fiscalização faz menção a acórdãos do CARF para justificar seu posicionamento, indicando que teriam enfrentado situação semelhante à discutida nos autos e afastado a possibilidade de compensação do saldo de IR no exterior com antecipações mensais.
- Todavia, a análise realizada e a decisão tomada naqueles processos se deram em outro contexto, qual seja, o da possibilidade de as estimativas compensadas com IR no exterior formar saldos negativos de IRPJ e CSLL.
- No caso destes autos, contudo, não se discute a possibilidade de formação de saldos negativos, mas a simples possibilidade de utilização de saldo de IR no exterior controlado na Parte B para compensar o IRPJ e CSLL devidos nas apurações mensais.
- Além de o entendimento adotado nos referidos julgamentos que embasam a posição da Fiscalização ainda estar sub judice (já que pendente a análise dos recursos especiais pela CSRF – doc. 01), em momento algum se decidiu por uma proibição peremptória/categórica do tipo de compensação analisada naqueles autos.
- Embora a Fiscalização faça menção no TVF que as compensações com saldo de IR no exterior controlado na Parte B teriam gerado saldo negativo de IRPJ, em análise ao registro N630 (“Apuração do IRPJ com base no Lucro Real”) da ECF, verifica-se que o saldo negativo apurado corresponde às deduções de Imposto de Renda Retido na Fonte (linha 20) e a uma parcela das antecipações mensais pagas por meio de DARF (linha 24).

III. Permissão legal para as compensações de antecipações mensais de IRPJ e CSLL com saldos de IR no exterior de períodos anteriores

- É com base na legislação brasileira de tributação em bases universais que deve ser analisada a compensação das antecipações mensais realizadas pela Impugnante, não tendo o art. 74 da Lei 9.430/96 qualquer relevância para a discussão travada nos autos.
- Não é verdade que o caput do art. 26 da Lei 9.249/95, assim como o art. 87 da Lei 12.973/14, estabelecem que o IR no exterior deverá ser compensado exclusivamente com o IRPJ e CSLL incidentes no Brasil sobre os lucros trazidos do exterior – tais dispositivos estabelecem apenas limites para a utilização no Brasil dos créditos correspondentes ao imposto pago no exterior.
 - Em casos nos quais a controladora brasileira tenha resultado negativo (prejuízo fiscal) antes de adicionar os lucros de suas controladas no exterior, o IRPJ e a CSLL que incidiriam no Brasil sobre os lucros auferidos no exterior acabam sendo compensados pelo prejuízo fiscal gerado (e consumido) localmente – e não pelo IR no exterior.

- A dissociação entre o período em que o lucro do exterior é acrescido ao lucro real e o período em que é permitido o aproveitamento do IR no exterior no Brasil com vistas a se evitar a dupla tributação é hipótese prevista regularmente por lei, tendo sido apenas mais bem detalhada e esmiuçada pelas instruções normativas que regulamentam a matéria.

- A situação da pessoa jurídica que não consegue utilizar os valores de IR no exterior para compensar o IRPJ e a CSLL incidentes no Brasil sobre lucros auferidos no exterior porque estes lucros são absorvidos por prejuízos fiscais apurados antes da adição foi objeto de regulamentação expressa prevista no art. 30, §§14 e ss. da IN 1.520/14.

- O primeiro ponto que merece destaque nos dispositivos é que, para fins de utilização do IR no exterior acumulado na Parte B em períodos subsequentes, não há distinção entre o IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração e o imposto e a contribuição devidos por antecipação mensal – o § 14 do art. 30 da IN 1.520/14 faz referência apenas ao IRPJ.1 e a CSLL devidos nos anos-calendário subsequentes.

- E tanto é inquestionável que as antecipações mensais são valores devidos (art. 6º, da Lei 9.430/96) que a própria Fiscalização aplica multa isolada à Impugnante pela suposta falta de pagamento, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal/base negativa ao final do ano-calendário.

- Não há no art. 34 da Lei 8.981/95 qualquer referência a uma enumeração exauriente de hipóteses de dedução para fins de apuração das antecipações mensais de IRPJ e CSLL.

- A possibilidade de compensação do IR no exterior com antecipações mensais é ainda verificada pela existência de linha específica para a sua dedução no Registro N620 da ECF (Linha 22 e Linha 25.01).

- Também não se sustenta, nem mesmo por aplicação extensiva do art. 34 em discussão, a regra “criada” pela Fiscalização de que as compensações do IR no exterior devem estar limitadas ao período em que as respectivas receitas foram incluídas nas bases do IRPJ e da CSLL – trata-se de regra para dedução do IRRF.

- A interpretação extraída pela Fiscalização do art. 34 da Lei 8.981/95 não tem a menor lógica já que, uma vez que os lucros do exterior foram devidamente computados à base de cálculo em ano-calendário anterior, não há razão para se exigir que tais valores devam novamente integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para que seja permitida sua compensação.

IV. Da desnecessidade de adição de lucros no exterior para a possibilidade de utilização do IR no exterior acumulado de anos-calendário anteriores

- O art. 26 da Lei 9.249/95, assim como o art. 87 da Lei 12.973/14, estabelecem que o contribuinte pode utilizar os valores de IR no exterior até o limite do IRPJ e da CSLL incidentes no Brasil sobre os lucros tributados no exterior, o que não quer

dizer que os valores de IR no exterior só podem ser usados para compensar IRPJ e CSLL incidentes no Brasil sobre os lucros auferidos no exterior no mesmo ano da compensação.

- Foi exatamente para preservar a regra maior de se evitar a dupla tributação da renda que, em contrapartida ao uso do prejuízo fiscal para compensar o lucro apurado no exterior, a IN 1.520/14 permitiu que o tributo pago sobre lucros auferidos no exterior, que não pôde 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 subsequentes (art. 30, §14 da IN 1.520/14).

- Limitar o registro na Parte B do LALUR à alíquota de 25% (correspondente ao IRPJ devido e adicional), como quer defender a Fiscalização, acabaria por limitar a eficácia de impedir a dupla tributação do mecanismo de crédito adotado no art. 26 da Lei 9.249/95, uma vez que, ainda que indiretamente, lucros já tributados no exterior seriam novamente tributados no Brasil (pela via transversa da diminuição de bases negativas de CSLL a serem aproveitadas em exercícios subsequentes).

- Se a compensação é admitida no próprio período em face do IRPJ (limitado a 25% dos lucros adicionados) e da CSLL (limitada a 9% dos lucros adicionados), não há qualquer critério lógico ou razoável para restringir o aproveitamento também da parcela que corresponde a 9% dos lucros adicionados nos períodos subsequentes em caso de apuração de base negativa de CSLL em operações próprias no Brasil.

- Não se exigem novos cálculos para verificação de limite ou adição de novos lucros nos anos-calendário subsequentes – basta que haja IRPJ ou CSLL devida, para que o contribuinte possa utilizar o crédito de IR no exterior de períodos anteriores registrado na Parte B.

- Não há que exigir a adição de novos lucros no exterior nos anos-calendário subsequentes para que se admita a compensação de valores de IRPJ e CSLL devidos com os créditos registrados na Parte B. Até porque é muito provável que, com novas adições de lucros auferidos no exterior, novos créditos de IR no exterior sejam gerados, o que ocasionaria um acúmulo infinito e impossível de ser utilizado.

- Não se trata, portanto, de benefício concedido pela IN 1.520/14, nem de hipótese que extrapola a previsão das Leis 9.249/95 e 12.973/14, mas de mera reparação ao contribuinte pelo consumo do prejuízo fiscal (apurado com base em seus resultados no Brasil) para pagar o IRPJ e a CSLL sobre os lucros auferidos no exterior, que, nesse caso, não puderam ser compensados com o valor do IR no exterior a que o contribuinte tinha direito de utilizar para reduzir a (dupla) tributação no Brasil.

- Tal entendimento foi confirmado pela Cosit na Solução de Consulta nº 82, de 2019, cujo entendimento tem efeito vinculante no âmbito na RFB.

- Em suma, não há aqui que se falar em restituição ou ressarcimento de tributo pago no exterior pelo Fisco brasileiro – o que há é a compensação pela perda do prejuízo fiscal.
- A interpretação da fiscalização leva a uma dupla tributação da renda do contribuinte brasileiro, por três razões.
- Primeiro, porque, se a Impugnante não auferir lucros no exterior em período seguinte, não haverá como calcular os supostos limites que teriam sido impostos pela legislação e, portanto, ficará sujeita à tributação no Brasil, já que seus prejuízos fiscais foram consumidos pelos lucros auferidos no exterior adicionados em períodos anteriores e não lhe será permitido compensar os saldos de IR no exterior pelo suposto não cumprimento dos limites impostos pela legislação.
- Segundo, porque, mesmo que haja lucros auferidos em períodos posteriores, é de se esperar que tais lucros também estejam sujeitos a pagamento de IR no exterior, o que acaba por ocasionar nova geração de créditos a serem compensados no Brasil e torna inútil a regra que autoriza a postergação do uso dos créditos de IR no exterior controlados na Parte B do LALUR e do LACS.
- Terceiro, porque, se o aproveitamento do imposto pago no exterior não for garantido, inclusive em relação a CSLL, o contribuinte brasileiro, além de suportar a dupla tributação da renda internacional, também terá suprimido o seu evidente direito à dedução do imposto de renda pago no exterior a título de despesa necessária à formação do lucro.
- Os Manuais da ECF alertam o contribuinte que o imposto de renda pago no exterior decorrente do lucro no exterior computado no próprio período de apuração do lucro real “não pode ser compensado nos recolhimentos mensais referentes aos meses de janeiro a novembro” – situação que não condiz com a realidade da Impugnante.
- Caso a Receita Federal do Brasil entendesse que o imposto pago no exterior referente a períodos anteriores (e controlado na Parte B do LALUR/LACS), não pudesse ser compensado com as estimativas apuradas no próprio período, as linhas 22 e 13 dos registros N620 e N660 sequer existiriam e as regras de validação contidas no Leiaute da ECF não permitiriam que elas compusessem as deduções das estimativas em cada mês.
- No caso em tela, portanto, a Fiscalização seguiu posicionamento diverso daquele sustentado pelo próprio órgão ao qual está vinculada.

V. Pedido

- A Impugnante pede sejam julgados integralmente improcedentes os Autos de Infração impugnados, com o cancelamento integral das multas isoladas lançadas e da cobrança dos respectivos juros e demais consectários.
- Entende a Impugnante que trouxe aos autos documentação necessária e suficiente para a elucidação de suas razões de defesa. Caso o órgão julgador

entenda necessário, poderá determinar a realização de diligências e verificações que considerar relevantes à adequada verificação da prova quanto aos demais itens da Impugnação, colocando-se a Impugnante à disposição para o fornecimento das informações que lhe forem solicitadas.

É o relatório.

Inobstante a argumentação da Interessada, a DRJ considerou improcedente a impugnação e manteve integralmente o crédito tributário constituído de ofício.

Cientificada do acórdão de impugnação em 16/08/2023 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 2.123), a Recorrente apresentou em 14/09/2023 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 2.126) o recurso voluntário de fls. 2.127 a 2.145.

Por meio do apelo, a Recorrente afirma a necessidade de reforma do acórdão recorrido, ainda que este corretamente tenha decidido que ao caso não se aplicam os dispositivos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Argumenta que a utilização do IR pago no exterior na apuração mensal do IRPJ e da CSLL não implica em devolução dos valores pagos no exterior, mas sim em devolução dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL que foram consumidos quando da adição dos lucros auferidos no exterior e que não puderam ser compensados nos períodos em que ocorreram.

Sustenta que a legislação não diferencia débitos de IRPJ e de CSLL apurados no final do período daqueles devidos a título de antecipação mensal, tanto que há cobrança da multa isolada pelo não recolhimento das antecipações.

Afirma que não há critério lógico para afastar a aplicação da alíquota de 9% dos lucros adicionados em face da CSLL.

Defende que os manuais da ECF alertam que o imposto de renda pago no exterior decorrente do lucro no exterior computado no próprio período de apuração do lucro real “não pode ser compensado nos recolhimentos mensais referentes aos meses de janeiro a novembro”, o que não seria o caso dos autos, já que o imposto pago no exterior seria relativo a exercícios anteriores, e não do próprio período de apuração.

Contesta a decisão da DRJ quanto à falta de previsão legal para a compensação de imposto pago no exterior em períodos posteriores ao reconhecimento do respectivo lucro, já que a possibilidade estaria “incrustada” nas previsões contidas nos arts. 26 da Lei nº 9.249/1995 e 87 da Lei nº 12.973/2014. Se assim não fosse, a Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014 teria extrapolado os limites da Lei e seriam, portanto, ilegais.

Em apertada síntese, esses foram os argumentos de defesa apresentados.

Posteriormente, o processo foi submetido a sorteio, cabendo-me sua relatoria.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Mauricio Novaes Ferreira, relator

1 – ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivos pelos quais deve ser conhecido.

2 – MÉRITO

Trata-se de autos de infração visando exigir multa isolada por recolhimento a menor das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL dos meses de janeiro a junho de 2018.

A autoridade fiscal considerou indevidas compensações efetuadas pela Contribuinte tendo como crédito valores de imposto de renda recolhidos no exterior e não utilizados nos períodos em que foram computados os respectivos lucros auferidos nos anos-calendário 2010, 2011, 2012 e 2014.

Considerou ainda o fisco que o aproveitamento dos valores recolhidos no exterior para liquidar estimativas mensais permitiria a formação de saldo negativo de IRPJ e de CSLL que, por sua vez, seriam objeto de direito creditório sujeito ao ressarcimento ou restituição.

Para a Recorrente, as previsões dos arts. 26 da Lei nº 9.249/1995 e 87 da Lei nº 12.973/2014 contém implícito o comando que autorizaria a compensação em anos posteriores dos valores recolhidos no exterior e não aproveitados no momento do reconhecimento do lucro.

Argumenta que a utilização do IR pago no exterior na apuração mensal do IRPJ e da CSLL não implica em devolução dos valores pagos no exterior, mas sim em devolução dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL que foram consumidos quando da adição dos lucros auferidos no exterior e que não puderam ser compensados nos períodos em que ocorreram.

Sustenta que a legislação não diferencia débitos de IRPJ e de CSLL apurados no final do período daqueles devidos a título de antecipação mensal, tanto que há cobrança da multa isolada pelo não recolhimento das antecipações.

Afirma que não há critério lógico para afastar a aplicação da alíquota de 9% dos lucros adicionados em face da CSLL.

Defende que os manuais da ECF alertam que o imposto de renda pago no exterior decorrente do lucro no exterior computado no próprio período de apuração do lucro real “não pode ser compensado nos recolhimentos mensais referentes aos meses de janeiro a novembro”, o que não seria o caso dos autos, já que o imposto pago no exterior seria relativo a exercícios anteriores, e não do próprio período de apuração.

Contesta a decisão da DRJ quanto à falta de previsão legal para a compensação de imposto pago no exterior em períodos posteriores ao reconhecimento do respectivo lucro, já que a possibilidade estaria “incrustrada” nas previsões contidas nos arts. 26 da Lei nº 9.249/1995 e 87 da Lei nº 12.973/2014. Se assim não fosse, a Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014 teria extrapolado os limites da Lei e seriam, portanto, ilegais.

Informa que o entendimento esposado pela Recorrente é confirmado pela Solução de Consulta nº 82/2019.

Conclui que a interpretação dada ao caso pela autoridade fiscal leva a uma dupla tributação da renda pelas seguintes razões:

Primeiro, porque, se a Impugnante não auferir lucros no exterior em período seguinte, não haverá como calcular os supostos limites que teriam sido impostos pela legislação e, portanto, ficará sujeita à tributação no Brasil, já que seus prejuízos fiscais foram consumidos pelos lucros auferidos no exterior adicionados em períodos anteriores e não lhe será permitido compensar os saldos de IR no exterior pelo suposto não cumprimento dos limites impostos pela legislação.

- Segundo, porque, mesmo que haja lucros auferidos em períodos posteriores, é de se esperar que tais lucros também estejam sujeitos a pagamento de IR no exterior, o que acaba por ocasionar nova geração de créditos a serem compensados no Brasil e torna inútil a regra que autoriza a postergação do uso dos créditos de IR no exterior controlados na Parte B do LALUR e do LACS.

- Terceiro, porque, se o aproveitamento do imposto pago no exterior não for garantido, inclusive em relação a CSLL, o contribuinte brasileiro, além de suportar a dupla tributação da renda internacional, também terá suprimido o seu evidente direito à dedução do imposto de renda pago no exterior a título de despesa necessária à formação do lucro.

Não há razão para a insurgência da Recorrente.

Considerando-se que os argumentos de defesa foram os mesmos apresentados na impugnação e afastados pela decisão recorrida, adoto, com fulcro no previsto no art. 114, § 12, inciso I do RICARF para adotar os fundamentos daquele julgado, por concordar com eles, complementando-o em seguida:

Presentes os pressupostos de admissibilidade, toma-se conhecimento da impugnação.

Com relação à possibilidade de realização de diligência aventada pela impugnante, cabe observar que o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe que a autoridade julgadora determinará as perícias e diligências que entender necessárias e indeferirá as que considerar prescindíveis ou impraticáveis. E, no presente julgamento, tanto a perícia como a diligência mostram-se desnecessárias. Isso porque aqui não se afigura nenhuma questão que requeira o parecer de técnico especializado ou de profissional habilitado. Além disso, o

material probatório reunido nos presentes autos mostra-se suficiente para a formação da convicção deste julgador sobre as questões em litígio.

Dito isso e, passando-se à análise do mérito da impugnação, verifica-se que a autuada deduziu, dos débitos de estimativas de IRPJ e de CSLL referentes aos meses de janeiro a junho de 2018 (débitos estes apurados com base em balanços de redução), saldos de imposto de renda pago no exterior acumulados em períodos anteriores.

O autuante concluiu que tal dedução seria descabida com base nos seguintes fundamentos: i) o art. 74, § 3º, IX, da Lei nº 9.430, de 1996, impede a compensação com débitos de estimativas; ii) para a apuração do valor a ser utilizado em ano subsequente, foi utilizada uma alíquota errada, de 34% em vez de 25%, gerando um saldo indevido de CSLL; iii) não houve adição de nenhum lucro no exterior no mesmo período da compensação, nem houve a compensação com lucros acumulados da mesma investida; e iv) impossibilidade da utilização do saldo do tributo pago no exterior para a quitação das estimativas mensais de janeiro a novembro.

Assim, com supedâneo no art. 44, inciso, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, o autuante efetuou lançamento de multa de ofício isolada (50%) sobre os débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL indevidamente quitados pela mencionada compensação.

Pois bem, de início, cabe ponderar que não se trata aqui de compensação efetuada, mediante entrega de DCOMP, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, mas, sim, de compensação prevista no art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, e no art. 87 da Lei nº 12.973, de 2014, com a regulamentação dada pela IN SRF nº 213, de 2002, e pela IN RFB nº 1.520, de 2014.

Sobre os limites do imposto de renda pago no exterior compensável com o imposto devido no Brasil, assim dispõe o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

O estabelecimento de proporcionalidade tem por fundamento reconhecer que o imposto pago a nação estrangeira não pode ser objeto de restituição a ser promovida pelo Estado brasileiro. Em outras palavras, o aproveitamento do imposto pago no exterior deve servir, no máximo, para neutralizar o aumento do imposto devido no Brasil em decorrência do cômputo dos rendimentos auferidos

no exterior na base de cálculo do tributo brasileiro, de forma a afastar a tributação em duplicidade.

Destaca-se que, inicialmente, a lei se referia específica e unicamente ao imposto de renda e ao reflexo da inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital na apuração do lucro real, não fazendo qualquer menção ou extensão dos seus efeitos à contribuição social sobre o lucro líquido.

Em momento posterior, a legislação, conforme disposto no art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, passou a permitir a compensação, na CSLL, do saldo do imposto de renda pago no exterior que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

Considerando que a lei estabelece a proporcionalidade em relação ao imposto e adicional devidos no Brasil, a Receita Federal regulamentou a matéria inicialmente por intermédio da IN SRF nº 38, de 1996, mais à frente revogada pela IN SRF nº 213, de 2002. Posteriormente, após a edição da Lei nº 12.973, de 2014, e sem revogar a instrução normativa anterior, publicou a IN RFB nº 1.520, de 2014, na qual questões relacionadas ao cálculo para aproveitamento do imposto de renda pago no exterior ficaram definidas de forma mais clara, razão pela qual este será o instrumento normativo do qual serão extraídos os artigos e parágrafos que embasarão a exposição a seguir.

Nos dois instrumentos normativos, são definidos cálculos diferenciados para o limite de aproveitamento no Brasil do imposto de renda pago no exterior.

De forma introdutória, a IN RFB nº 1.520, de 2014, assim dispõe:

Art. 25. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite do IRPJ e da CSLL incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

(...)

Art. 30. Devem ser observadas as regras contidas nesta Subseção para fins de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior de que trata os arts. 25 e 29.

(...)

§ 5º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

(...)

§ 8º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda, inclusive adicional, e CSLL, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.

(...)

§ 19. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do § 13, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

E detalha as regras de cálculo de acordo com três cenários: a) Lucro real positivo superior ao valor dos rendimentos do exterior § 9º Para efeito do disposto no § 8º, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada, direta ou indireta, ou coligada que houverem sido computados na determinação do lucro real; II - do imposto sobre a renda e CSLL devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior.

§ 10. Efetuados os cálculos na forma do § 9º, o tributo pago no exterior, passível de dedução, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto no inciso I do § 9º, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, conforme inciso II do § 9º.

§ 11. Para fins do disposto nos §§ 9º e 10, o cálculo do valor do tributo pago no exterior passível de dedução deve ser efetuado antes da compensação de prejuízo fiscal acumulado no Brasil relativo a anos-calendário anteriores.

[]

§ 13. O saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL, devida em virtude da adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

Ao estabelecer a comparação entre o valor do imposto de renda, adicional e CSLL sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior, os efeitos tributários no Brasil gerados na apuração do lucro real por essa inclusão já foram integralmente neutralizados pelo limite compensável do imposto de renda.

Entretanto, caso o valor do imposto pago no exterior seja superior ao limite compensável no imposto de renda, admite-se dedução dessa diferença no valor da CSLL devida no Brasil até o valor decorrente da adição dos lucros à base de cálculo da contribuição. Portanto, nesse cenário não há cálculo de valor remanescente para aproveitamento em períodos subsequentes.

b) Lucro real negativo (prejuízo fiscal)

§ 14. O tributo pago sobre lucros 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 subsequentes.

§ 15. Para efeito do disposto no § 14, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 16. O cálculo referido no § 15 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de 15% (quinze por cento), se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), se exceder.

Quando o resultado do período for prejuízo fiscal e, conseqüentemente, não houver apuração de imposto devido no Brasil, não há compensação a ser realizada no próprio período. No entanto, há o reconhecimento da possibilidade de neutralização do efeito tributário no Brasil decorrente da contabilização dos lucros auferidos no exterior na apuração do resultado. Determina-se, portanto, a aplicação da alíquota estabelecida para o imposto de renda (15% ou 25%, dependendo de o valor estar ou não na faixa de cálculo do imposto adicional) sobre o montante dos lucros auferidos no exterior, limitado ao valor efetivamente pago.

Observa-se que a regra de cálculo estabelecida na instrução normativa é objetiva, restringindo-se às alíquotas do imposto de renda, nos exatos termos do art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, sem contemplar no cálculo adição de valor correspondente à alíquota da CSLL. Quanto a esta, cabe notar que o parágrafo único do art. 21 da MP 2.158-35 admite, tão somente, a compensação com a CSLL devida do excesso de imposto de renda pago no exterior apurado sobre o limite do imposto compensável no Brasil.

O imposto a ser compensado deve ser controlado na parte B do Lalur e pode ser aproveitado em períodos posteriores, como dedução do imposto devido no Brasil.

c) Lucro real positivo inferior ao valor dos rendimentos do exterior

§ 17. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no §

16, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 18. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 16 e 17, somente o valor pago poderá ser compensado.

Nessa hipótese, apurando-se diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos lucros auferidos no exterior, os efeitos tributários no Brasil gerados na apuração do lucro real por essa inclusão foram parcialmente neutralizados pelo limite compensável do imposto de renda calculado conforme os §§ 9º a 11 e 13 transcritos no item a) acima.

No entanto, como o valor dos lucros auferidos no exterior supera o total do lucro real apurado no período, faz-se necessário o reconhecimento da possibilidade de neutralização do efeito tributário no Brasil em relação ao montante que excede o lucro real. Por isso, a determinação para aplicar a alíquota estabelecida para o imposto de renda (15% ou 25%, dependendo de haver ou não o cálculo do imposto adicional) sobre a diferença entre o montante dos lucros auferidos no exterior e o valor apurado do lucro real. A soma do valor compensado no período com o calculado pela aplicação da alíquota do imposto de renda está limitada ao valor efetivamente pago.

Da mesma forma que no item b), esse valor deve ser controlado na parte B do Lalur e pode ser aproveitado em períodos posteriores, como dedução do imposto devido no Brasil.

No contexto do arcabouço normativo acima exposto, em que pese o esforço argumentativo da impugnante, não há como acolher sua alegação de que, “se a compensação é admitida no próprio período em face do IRPJ (limitado a 25% dos lucros adicionados) e da CSLL (limitada a 9% dos lucros adicionados), não há qualquer critério lógico ou razoável para restringir o aproveitamento também da parcela que corresponde a 9% dos lucros adicionados nos períodos subsequentes em caso de apuração de base negativa de CSLL em operações próprias no Brasil.” Como se viu, a previsão de compensação do imposto pago no exterior em períodos posteriores não constou expressamente em lei, mas apenas nas instruções normativas que regulamentaram a matéria.

Não custa observar que a Portaria MF Nº 20, de 2023, que disciplina o julgamento realizado no âmbito das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda - DRJs, em seu art. 17, V, dispõe que o julgador deve observar o disposto no inciso III do caput do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, e os demais atos vinculantes. Por sua vez, o referido inciso III estabelece que entre os deveres do servidor está o de observar as normas legais e regulamentares.

Assim, tendo em vista que é dever dos servidores observar as normas regulamentares, tal compensação só revela possível nos termos categoricamente explicitados no § 16 do art. 30 da IN RFB nº 1520, de 2014, segundo o qual o

cálculo do montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes “será efetuado mediante a multiplicação dos lucros computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de 15% (quinze por cento), se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), se exceder.” Logo, acertou o autuante ao concluir que, “para a apuração do valor a ser utilizado em ano subsequente, foi utilizada uma alíquota errada - 34% ao invés de 25%, em desacordo com a norma, gerando um saldo indevido de CSLL”.

De todo modo, ainda que assim não fosse, melhor sorte não teria a impugnante. É que, de fato, a legislação de regência não ampara o procedimento de quitação das estimativas mensais levado a efeito pela contribuinte mediante a utilização de saldos de imposto pago no exterior por sua controlada e acumulados em períodos anteriores. Senão, veja-se:

Confira-se, novamente, o disposto no art. 26 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital **computados no lucro real**, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços auferidos no exterior, será proporcional ao **total do imposto e adicional devidos** pela pessoa jurídica no Brasil. (grifou-se)

Na mesma linha, o art. 87 da Lei nº 12.973, de 2014, assim dispõe:

Art. 87. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas **computadas na determinação do lucro real** da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

(...)

§ 3º No caso de não haver consolidação, a dedução de que trata o caput será efetuada de forma individualizada por controlada, direta ou indireta.

§ 4º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do **imposto sobre a renda e adicional, devidos** no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.

(grifou-se)

As regras para apuração do imposto de renda encontram-se na Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada (...)

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (...)

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(...)

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Na opção de que trata o artigo acima reproduzido, a apuração do lucro real é anual. O recolhimento mensal sobre base estimada, ainda que obrigatório para o contribuinte que opta por esse regime de tributação, é mera antecipação do imposto devido no encerramento do período de apuração, tanto que deste pode ser deduzido (§ 4º, inc. IV).

Ora, justamente pelo fato de os débitos mensais de estimativa não se enquadrarem no conceito de “imposto devido”, é que não cabe na sua apuração a dedução de imposto de renda pago no exterior, exceto no caso de levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução referente ao mês de dezembro, quando deverá haver coincidência entre o resultado apurado no balancete e o das demonstrações financeiras do encerramento do ano-calendário.

É fácil compreender a razão de tal vedação: como já exposto anteriormente neste voto, a permissão para dedução do imposto de renda pago no exterior deve servir, no máximo, para neutralizar o aumento do imposto devido no Brasil em decorrência do cômputo dos rendimentos auferidos no exterior na base de cálculo do tributo brasileiro, de forma a afastar a tributação em duplicidade. Tal dedução não pode, de forma alguma, se prestar a ser objeto de restituição a ser promovida pelo Estado brasileiro de imposto pago a nação estrangeira.

Tome-se de exemplo um cenário em que os débitos de estimativa apurados por um contribuinte hipotético entre janeiro e novembro fossem integralmente honrados por intermédio de deduções originadas de imposto de renda pago no exterior. E que, no encerramento do período, em 31/12, esse contribuinte apurasse, como resultado do exercício, prejuízo fiscal. Nesse contexto, o somatório das estimativas apuradas durante o período se converteria em imposto de renda a pagar com valor negativo, ou seja, crédito passível de restituição. O que ao final representaria, exatamente, aquilo que já se afirmou ser hipótese francamente afastada pela legislação: a restituição, pelo Estado brasileiro, de imposto pago a nação estrangeira.

Por óbvio, essa consequência indevida pode vir a ocorrer tanto na hipótese em que o imposto pago no exterior é compensado no próprio ano-calendário, como

na hipótese em que a compensação é efetuada em anos-calendário subsequentes.

A propósito, a simples possibilidade, em tese, de estimativas quitadas com imposto pago no exterior se converterem em crédito passível de restituição (saldo negativo) já é o bastante para justificar a vedação em questão, não havendo, a rigor, nenhuma necessidade de se verificar a sua efetiva ocorrência no caso concreto em análise nestes autos.

Ressalte-se que o próprio manual de orientação citado pela impugnante, qual seja o “Manual de Orientação do Leiaute 8 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF)”, anexo ao Ato Declaratório Executivo Cofis nº 001/2022, deixa claro, em seu item “1.6.4) Dedução do Imposto Devido (Trimestral e Anual)”, que **“o imposto pago no exterior não pode ser compensado nos recolhimentos mensais referentes aos meses de janeiro a novembro e no caso de pagamento do imposto no mês de dezembro com base na receita bruta e acréscimos.”** Nesse sentido, a planilha do registro N620 - Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa, contida no arquivo “Tabelas_Dinamicas_ECF_Leiaute_8_AC2021_SIT_ESP_2022.xlsx”, esclarece, relativamente à dedução da linha 22 (Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital), que: “No caso de levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução referente ao mês de dezembro, pode ser informado, nesta linha, o valor do imposto pago no exterior, relativo aos lucros disponibilizados, e aos rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior no transcorrer do ano-calendário, os quais devem estar incluídos no lucro real apurado com base nesse balanço ou balancete (Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 1º; Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, art. 3º ; MP nº 1.991-15, de 10 de março de 2000, art. 35 e reedições), desde que o imposto tenha sido pago até 31 de janeiro do ano-calendário subsequente àquele em que os rendimentos foram auferidos. Atenção: A pessoa jurídica que apurou o imposto de renda com base no lucro real anual pode deduzir o imposto pago, no exterior, após 31 de janeiro até 31 de março, no ajuste anual. Nesse caso, o valor deve ser informado na linha N630/19.” Por sua vez, a planilha do registro N660 - Apuração da CSLL Mensal por Estimativa, contida no arquivo “Tabelas_Dinamicas_ECF_Leiaute_8_AC2021_SIT_ESP_2022.xlsx”, esclarece, relativamente à dedução da linha 13 (Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital), que: “No caso de levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução no mês de dezembro, pode ser informado, nesta linha, o valor do imposto pago no exterior durante o ano-calendário ou que vier a ser pago até 31 de janeiro do ano-calendário subsequente, que exceder o valor compensável com o imposto sobre a renda devido no Brasil, relativo aos lucros disponibilizados e aos rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior no transcorrer do ano-calendário (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 1º; Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, art. 3º; MP nº 1.991-15, de 2000, art. 35, e reedições; MP nº 2.158-34 de 2001, arts. 21, e parágrafo único, e 74, e reedição), até o limite da CSLL devida em virtude da adição de tais valores à sua base de

cálculo. Atenção: 1) O valor do imposto pago no exterior que exceder o valor compensável com o imposto sobre a renda devido no Brasil, relativo aos lucros disponibilizados no exterior e aos rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, no período em que a pessoa jurídica sujeita ao lucro real se submeter ao lucro arbitrado, ou se sujeitar ao Refis e optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, deve ser informado, no trimestre de disponibilização dos lucros e/ou de auferimento dos rendimentos ou ganhos de capital, nas linhas P500/8 (lucro presumido) ou T181/10 (lucro arbitrado); 2) A pessoa jurídica que adotou a forma de tributação pelo lucro real anual pode deduzir da CSLL apurada no ajuste anual o valor do excesso de imposto pago no exterior durante o ano-calendário ou que vier a ser pago até 31 de março do ano subsequente, que exceder o valor compensável com o imposto sobre a renda devido no Brasil, relativo aos lucros disponibilizados no exterior e aos rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, durante o ano-calendário a que se refere o balanço, até o limite do valor da contribuição acrescido em decorrência dessa adição, desde que não tenha sido deduzido no balanço ou balancete de suspensão ou redução no mês de dezembro. Nesse caso, o valor deve ser informado na linha N670/14, conforme instruções daquela linha.” Ressalte-se que, nessas orientações extraídas do Manual da ECF, não se faz nenhuma exceção quanto à hipótese de o imposto pago no exterior a ser compensado se referir a períodos anteriores.

Inferre-se, pois, que não procede a alegação da impugnante de que, “caso a Receita Federal do Brasil entendesse que o imposto pago no exterior referente a períodos anteriores (e controlado na Parte B do LALUR/LACS), não pudesse ser compensado com as estimativas apuradas no próprio período, as linhas 22 e 13 dos registros N620 e N660 sequer existiriam e as regras de validação contidas no Leiaute da ECF não permitiriam que elas compusessem as deduções das estimativas em cada mês.” Já no que diz respeito à assertiva fiscal de que a autuada não observou o disposto no art. 87, § 3º, da Lei nº 12.973, de 2014 – segundo o qual, no caso de não haver consolidação, a dedução do imposto pago no exterior deve ser efetuada de forma individualizada por controlada –, é de se ressaltar que não houve nenhuma espécie de contestação ou comentário acerca disso por parte da autuada em sua peça impugnatória.

Por fim, relativamente à apuração das estimativas mensais referentes aos meses de janeiro a junho, que é justamente o período objeto da autuação, cabe reconhecer que não se sustenta a objeção fiscal de que “não houve adição de qualquer lucro no exterior no mesmo período da sua compensação”, uma vez que, em se tratando de apuração das estimativas mensais, isso só pode ocorrer, como visto, no caso de levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução no mês de dezembro. Além disso, conforme constou dos itens 14 a 16 do termo de verificação fiscal, a autuada esclareceu que “nos anos-calendários 2010 a 2014, adicionou na apuração do IRPJ e da CSLL o lucro auferido por sua controlada no exterior”. Logo, a verificação acerca de ter havido adição ou não do

lucro no exterior correspondente ao imposto compensado deveria ter abrangido os anos-calendário de 2010 a 2014, e não o de 2018, em que se deu a compensação.

Contudo, isso em nada altera a conclusão a que já se chegou neste voto de que o imposto pago no exterior, ainda que se trate de saldo de períodos anteriores, jamais poderia ter sido compensado nos recolhimentos mensais referentes aos meses de janeiro a junho de 2018.

Logo, afigura-se acertada a aplicação da multa isolada no percentual de 50% sobre os valores das estimativas mensais de IRPJ e CSLL que deixaram de ser recolhidos em razão dessa compensação indevida.

Diante do exposto, voto por julgar improcedente a impugnação, para manter integralmente as exigências fiscais.

O voto acima transcrito refutou um a um os argumentos apresentados pela Recorrente.

Destaque-se que não há previsão legal para a utilização em períodos posteriores do valor recolhido no exterior e não aproveitado quando do cálculo do respectivo lucro na apuração dos resultados no Brasil, lacuna que veio a ser suprida pela IN nº 1.520/2014, dentre outras.

Acrescente-se que a referida IN, que introduziu a possibilidade de aproveitamento futuro de valores recolhidos no exterior e não utilizados integralmente nos períodos em que os lucros foram reconhecidos, estabeleceu o percentual de 15% (alíquota do IRPJ) acrescido de 10% (adicional, quando devido) para o cálculo dos limites de IR no exterior passíveis de utilização em períodos posteriores. Tal determinação, contida no art. 30, § 16 da IN, foi solenemente ignorada pela Recorrente quando defendeu a aplicação do fator de 34% para cálculo do limite a ser aproveitado em períodos posteriores. Veja-se a argumentação do recurso voluntário:

Essa possibilidade de desvinculação temporal do reconhecimento, no Brasil, dos lucros auferidos no exterior e da compensação do IR no exterior encontra respaldo no art. 30 da IN 1.520/147:

Art. 30. Devem ser observadas as regras contidas nesta Subseção para fins de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior de que trata os arts. 25 e 29.

(...) § 14. O tributo pago sobre lucros 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 subsequentes.

§ 15. Para efeito do disposto no § 14, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

(...) § 17. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 16, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 18. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 16 e 17, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 19. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do § 13, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.” (destacado)

32 Já com relação ao cálculo do limite legal quantitativo do que pode ser aproveitado no Brasil do IR no exterior, assim dispõem os §§ 8º a 10 do art. 30 da IN 1.520/14:

Já o dispositivo ignorado pela Recorrente possui a seguinte redação, clara e objetiva (com destaques acrescidos):

§ 16. O cálculo referido no § 15 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, **pela alíquota de 15% (quinze por cento), se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), se exceder.**

Não há, portanto, qualquer fundamento que autorize a fiscalizada a calcular o valor do IR pago no exterior para aproveitamento em períodos posteriores mediante a aplicação da inexistente alíquota de 34%.

Por fim, o entendimento expresso neste voto tem sido reiteradamente observado neste Conselho, como atesta o acórdão nº 1401-004.116, cuja decisão restou definitiva dado o não conhecimento do recurso especial da Contribuinte, bem como pelo recentíssimo julgado nº 1301-006.931, de maio de 2024, assim ementado no que diz respeito à matéria em discussão:

TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO EM PERÍODOS POSTERIORES COM ESTIMATIVA MENSAL. IMPOSSIBILIDADE.

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 subsequentes, **mas não com as estimativas de IRPJ.**

Por estes fundamentos, não há como prover o recurso voluntário.

3 – CONCLUSÕES

Por todo o exposto e pelo mais que dos autos consta, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

ACÓRDÃO 1202-001.661 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10600.720470/2023-82

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira

DOCUMENTO VALIDADO