



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10600.731277/2023-77
ACÓRDÃO	1201-007.324 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

IR PAGO NO EXTERIOR. DEDUÇÃO. LIMITES INDIVIDUAIS PARA IRPJ E CSLL.

A dedução do imposto pago no exterior observa limites apurados de forma individual para o IRPJ, admitindo-se o aproveitamento do remanescente na CSLL, até o respectivo limite legal. Glosa mantida quanto ao excedente deduzido no IRPJ.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CRÉDITO ORDINÁRIO. CÁLCULO DO LIMITE COMPENSÁVEL EM PERÍODO SUBSEQUENTE.

Para fins de apuração do montante do imposto pago no exterior compensável no Brasil em período subsequente (limite do “montante oferecido à tributação”), devem ser consideradas as alíquotas do IRPJ (25%) e da CSLL (9%).

COMPENSAÇÃO COM ESTIMATIVAS MENSASIS (JANEIRO A NOVEMBRO). VEDAÇÃO.

O tributo pago no exterior, relativo a anos anteriores, não pode ser compensado com as estimativas mensais de IRPJ e CSLL (janeiro a novembro), admitindo-se a dedução apenas em confronto com o imposto devido ao final do ano-calendário.

RELANÇAMENTO. ADEQUAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Glosa de compensação das estimativas demanda reapuração dos tributos, não aplicação direta das alíquotas sobre valor glosado. Redução do principal de IRPJ lançado de ofício de R\$ 101.572.873,82 para R\$ 97.746.078,13, com os ajustes correlatos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) por voto de qualidade, manter a exigência relativa à glosa da dedução do IRPJ pago no exterior acima do limite legal permitido. Vencidos os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha (Relatora), Lucas Issa Halah e Renato Rodrigues Gomes que exoneravam; b) por unanimidade de votos, levar em consideração tanto a alíquota do IRPJ (25%) como a da CSLL (9%) para fins de cálculo do imposto pago no exterior a ser compensável no Brasil em período subsequente, no que toca ao limite do montante oferecido à tributação; c) por maioria de votos, manter a exigência relativa à glosa da dedução indevida do IRPJ pago no exterior, em anos anteriores, compensado com estimativas mensais apuradas com base em balanço/balancete de suspensão/redução. Vencidos os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha (Relatora) e Lucas Issa Halah que exoneravam; e d) por unanimidade de votos, reduzir o valor principal de IRPJ a pagar lançado de ofício de R\$ 101.572.873,82 para R\$ 97.746.078,13. Foi designado como redator do voto vencedor o Conselheiro Marcelo Antonio Biancardi.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi – Redator designado

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto[a] integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Nilton Costa Simoes.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão que manteve os autos de infração relativos a IRPJ e CSLL do ano calendário 2018, em decorrência de compensações indevidas de imposto pago no exterior. Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF fl. 2.380) e foi resumido no acórdão recorrido (fl. 2.592), os lançamentos decorrem das infrações de “dedução a

maior do imposto de renda incidente no exterior no ano corrente” e de “compensação indevida do saldo do imposto de renda de controlada no exterior de anos anteriores”, que estão detalhadas a seguir.

1. Dedução a maior do IR no exterior no ano corrente (IRPJ):

A Fiscalização constatou que a Contribuinte deduziu um valor superior ao limite permitido para o IRPJ incidente sobre os lucros do exterior auferidos em 2018. O limite individual de dedução para IRPJ era de R\$ 15.955.745,81, mas a empresa utilizou R\$ 16.042.326,69, resultando em uma **glosa de R\$ 86.580,88**.

2. Compensação indevida de saldo de IR no exterior de anos anteriores (IRPJ e CSLL):

Os lançamentos decorrentes desta infração totalizaram R\$ 101.572.873,82 para IRPJ e R\$ 35.813.534,07 para CSLL. O Fisco alegou que a compensação foi indevida com base nos seguintes pontos:

- **Alíquota Incorreta no Cálculo do Saldo Acumulado:** A contribuinte utilizou uma alíquota total de **34%** (25% IRPJ + 9% CSLL) para calcular o montante do saldo de tributo pago no exterior a ser compensado em anos subsequentes, ao invés do limite de **25%** previsto nas normas infralegais (IN SRF nº 213/02, § 17, e IN RFB nº 1.520/14, § 16). Isso gerou um saldo indevido de CSLL.
- **Impossibilidade de Compensação com Estimativas Mensais:** O saldo acumulado de imposto pago no exterior da controlada UNKI Venezuela foi utilizado para quitar as **estimativas mensais de IRPJ e CSLL de janeiro a junho de 2018**. O Fisco argumenta que a compensação em anos subsequentes só é permitida com o *imposto devido* e não com estimativas mensais (janeiro a novembro), pois o *imposto devido* só é apurado ao final do ano-calendário.
- **Violação do Princípio da Individualização e Ausência de Adição de Lucro:** A compensação do saldo do imposto pago pela UNKI Venezuela é indevida porque essa controlada não apurou **resultado positivo em 2018** e, portanto, não houve adição de lucros dela à base de cálculo da controladora brasileira naquele ano. A legislação exige a individualização do aproveitamento, vinculado ao reconhecimento de parcelas positivas computadas no lucro real da mesma investida.
- **Formação de Saldo Negativo/Vedação à Restituição:** A inclusão dos valores de saldo de imposto pago no exterior levou à geração de um saldo negativo de IRPJ no ano de 2018 (R\$ -3.826.795,70). O Fisco entende que essa é a principal vedação, pois a legislação não permite que o imposto pago a uma nação estrangeira seja transformado em tributo a ser restituído ou compensado com outros débitos no

Brasil. A dedução deve, no máximo, neutralizar o aumento do imposto devido no Brasil decorrente do cômputo dos rendimentos do exterior.

Em sua **impugnação** (fls. 2.436), a Contribuinte contestou integralmente os fundamentos da autuação, aduzindo os seguintes argumentos:

- **Observância do Limite Legal no Ano-Calendário de 2018 (Neutralização):** A Impugnante reconheceu um equívoco ao utilizar um valor superior ao limite do IRPJ no exterior (R\$ 86.580,88 a mais), mas argumentou que este excesso foi **neutralizado** porque deduziu um montante inferior do limite permitido na apuração da CSLL (R\$ 86.577,04 a menos). Portanto, o limite global do IR no exterior dedutível no ano foi respeitado, sem prejuízo ao Erário.
- **Inclusão da CSLL (9%) no Cálculo do Saldo Acumulado:** A Impugnante defendeu que, para o cálculo do limite de aproveitamento do lucro no exterior, o percentual a ser utilizado é de **34%** (25% IRPJ + 9% CSLL), visto que as regras de TBU e o método do crédito ordinário se aplicam a ambos os tributos. A omissão da alíquota da CSLL na regulamentação infralegal (IN 1.520/14, art. 30, § 16) é um **mero lapso** que precisa ser corrigido para dar efetividade ao método do crédito ordinário e evitar dupla tributação.
- **Compensação com Estimativas Mensais Permitida:** As antecipações mensais de IRPJ e CSLL (seja sobre a receita bruta ou balancete) são consideradas **valores devidos** em períodos subsequentes, conforme a Lei nº 9.430/96 (Arts. 2º e 6º). Portanto, a compensação do crédito de IR no exterior controlado na Parte B com essas antecipações é válida, conforme previsto na IN 1.520/14 (§ 14 e § 19 do art. 30).
- **Inexigibilidade de Novas Adições/Individualização para Créditos Anteriores:** Os créditos em Parte B do LALUR referem-se a lucros que **já foram tributados** anteriormente (mediante o consumo de prejuízos fiscais). Exigir novas adições de lucros do exterior (ou individualização por controlada) no ano da compensação para usar o saldo acumulado negaria o objetivo do método do crédito e levaria à dupla tributação. A utilização deve ocorrer sempre que IRPJ e CSLL sejam devidos em anos subsequentes.
- **Formação de Saldo Negativo e Inocorrência de Restituição:** A Impugnante afirmou que o saldo negativo de IRPJ apurado em 2018 não foi formado pelo crédito de IR no exterior, mas sim por deduções de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e antecipações pagas via DARF. Ademais, a compensação do crédito de IR no exterior, mesmo se levasse a um saldo negativo, não caracterizaria restituição de imposto pago no exterior, pois o crédito é sempre limitado à tributação brasileira, e o saldo negativo apenas indica que as quitações (incluindo o crédito de IR no exterior) excederam o imposto final devido.

O Acórdão 106-047.026, proferido pela 7ª TURMA/DRJ06 (fl. 2.592), **julgou improcedente a impugnação** e manteve o crédito tributário em litígio.

Inicialmente, a decisão rejeitou o argumento da Contribuinte de que o excesso de dedução no IRPJ foi neutralizado pela dedução a menor na CSLL, visto que IRPJ e CSLL possuem bases de cálculo distintas e a apuração é independente. A norma prevê limites calculados de forma individual para IRPJ e CSLL e o aproveitamento da CSLL só é permitido para o valor residual do tributo pago no exterior, após ultrapassado o limite de dedução no IRPJ. Assim, o instrumento correto para compensar valores entre os dois tributos seria a Declaração de Compensação (DCOMP), conforme a Lei 9.430/96.

Sobre a **compensação indevida do saldo do imposto pago no exterior**, o acórdão afirmou que o limite de IR pago no exterior passível de compensação está limitado à alíquota máxima de 25% (15% + 10% adicional, se exceder). Nos termos da Solução de Consulta nº 63/2004, norma não autorizaria a inclusão de “eventual contribuição social” paga no exterior (9% da CSLL) no cálculo do limite compensável do IR pago no exterior.

Já em relação à **vedação à compensação com estimativas**, o Acórdão manteve o entendimento de que a compensação do saldo acumulado de IR no exterior em anos subsequentes só pode ser feita com o **imposto devido**, que “só se apura ao final do fato gerador complexo do imposto de renda, ou seja, ao final de cada ano-calendário.”.

Nesse sentido, o Manual da ECF (aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 70 de **13/12/2019**) confirmaria que o imposto de renda pago no exterior não pode ser compensado nos recolhimentos mensais referentes aos meses de janeiro a novembro. A dedução seria possível apenas na estimativa de dezembro (se apurada com balancete de suspensão ou redução), pois esta coincide com o imposto devido ao final do ano-calendário.

Por fim, a DRJ reiterou o entendimento fiscal de que o aproveitamento do imposto pago no exterior deve servir apenas para neutralizar a dupla tributação, e não pode gerar um saldo negativo a ser restituído ou compensado pelo Brasil (o que ocorreria se as estimativas fossem compensadas com o saldo de IR no exterior), pois isso implicaria a restituição de imposto pago a nação estrangeira.

A empresa interpôs Recurso Voluntário, em que, essencialmente reitera e aprofunda os argumentos apresentados na impugnação, buscando reformar a decisão da DRJ, **acrescentando** o seguinte:

- Sobre **necessidade de DCOMP para neutralizar o excesso IRPJ** compensado com IR no exterior, o CARF deve permitir essa compensação "extraordinária" (entre IRPJ e CSLL no contencioso administrativo), citando precedente do próprio Conselho, em que foi autorizada a compensação entre IRPF e IRPJ (tributos e pessoas distintas).
- No que se refere à **compensação com estimativas**, o Recorrente contesta diretamente a interpretação do Acórdão sobre o Manual da ECF, alegando que a restrição de uso de

crédito de IR no exterior para estimativas de janeiro a novembro se aplica apenas a créditos do próprio ano-calendário, e não aos saldos acumulados de anos anteriores (Parte B). Cita um Acórdão do CARF (1302-006.402) que confirmou explicitamente a possibilidade de compensação de saldos de anos anteriores com estimativas apuradas por balancete de suspensão.

- **Pedido Subsidiário (Novo Pedido):** Caso a compensação com estimativas seja rejeitada, requer a redução do valor autuado para **R\$ 97.746.078,13**, que seria o montante correspondente à apuração anual ajustada

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, reforçando os fundamentos do acórdão recorrido.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha, relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 MÉRITO

A controvérsia posta em debate se relaciona com as duas infrações originais, quais sejam, (i) dedução a maior do imposto de renda incidente no exterior no ano corrente (2018) e (ii) compensação indevida do saldo do imposto de renda de controlada no exterior de anos anteriores.

Importante delimitar, quanto à segunda infração, que a controvérsia não reside na existência do crédito, que não foi questionada pela Fiscalização, nem na regra de teto proporcional a cada país e a cada controlada. O litígio incide sobre a temporalidade e a alocação do uso do crédito, notadamente se o aproveitamento de IR de períodos anteriores pode ocorrer durante o curso do ano-calendário seguinte, no momento das estimativas, e não apenas no ajuste do encerramento.

Passo, então, à análise do recurso voluntário para cada uma delas.

2.1 LIMITE LEGAL PARA APROVEITAMENTO DO IR NO EXTERIOR DO PRÓPRIO ANO-CALENDÁRIO

O Contribuinte reconhece que cometeu um equívoco na dedução do IR pago no exterior, ultrapassando o limite permitido em R\$ 86.580,88.

A controvérsia está na possibilidade de neutralizar esse excesso indevido com a dedução a menor do IR no exterior na apuração da CSLL, que a Recorrente defende ser possível e a DRJ não permitiu, especialmente porque “norma que rege a compensação do IR no exterior prevê que sejam calculados de forma independente os limites a se decotarem do IRPJ e da CSLL, tanto é que para a contribuição só pode ser aproveitado o valor residual, após ultrapassado o limite de dedução no IRPJ.”

A norma que rege a matéria é o artigo 87 da Lei nº 12.973/14, que 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.**

(...)

§ 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 **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.** (destaques meus)

No que importa ao presente caso, entendo que a interpretação razoável do texto normativo em questão deve levar em conta que o montante de imposto pago sobre os lucros oriundos do exterior pode ser compensado com o IRPJ e a CSLL até o valor do IRPJ e da CSLL devidos no Brasil, visto que ela se utilizada da expressão “**tributos** sobre a renda incidentes no Brasil” para se referir ao limite da dedução. Tanto é assim, que a Instrução Normativa nº 1.520/2014, que regulamenta o tema, orientou a considerar os dois tributos para o cálculo do limite de dedução permitido:

§ 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.

(...)

§ 7º Para **efeito de dedução**, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

(...)

§ 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.** (destaques meus)

Ou seja, a legislação permitiu a dedução do IR pago no exterior em toda a tributação incidente sobre a renda no Brasil, que, no caso das pessoas jurídicas, trata-se do IRPJ e da CSLL. Isso se deve aos objetivos da norma, que, como se sabe, visa a evitar dupla tributação da renda. Significa dizer que, num erro como o que foi cometido pela Contribuinte, não se pode recorrer a um formalismo excessivo de considerar as peculiaridades tributárias brasileiras, que diferenciam as espécies de tributos, neste caso, em imposto e contribuição.

Não há dúvidas de que o IRPJ e a CSLL sejam tributos distintos, com bases de cálculos distintas e apurações independentes, tal como lembrou a DRJ, isso não se discute. Porém manter a autuação neste ponto com base nessa premissa significa atropelar uma parte das regras de TBU brasileiras, que adotou o método de crédito ordinário para evitar a indesejada dupla tributação **sobre a renda**. Se a lei permite deduzir o IR pago no exterior dos tributos que incidem sobre a renda no Brasil, não considerar a neutralização efetivada pelo contribuinte implica negar o direito à dedução e, por consequência, tributar novamente a renda já tributada em seu país de origem.

Diferentemente do que alegou a DRJ, o fato de a lei prever que somente o saldo não compensado no IRPJ será deduzido da CSLL é apenas uma metodologia para a utilização do crédito ordinário, necessária justamente em razão da peculiaridade do nosso Sistema Tributário Nacional, que instituiu dois tributos de espécies distintas sobre a mesma base, que é a renda da pessoa jurídica (lucro).

Não ignoro também que as bases de cálculo que representam o lucro para cada um dos tributos acabam tendo distinções pontuais, por serem tributos diferentes – existem, por exemplo, adições ao lucro real devidas no IRPJ, que não são previstas para a CSLL. Em razão disso,

é razoável afirmar que “o valor equivocadamente levado à base de cálculo de um não pode ser automaticamente compensado na base de cálculo de outro”, tal como fez o acórdão recorrido.

Nesta situação específica, contudo, em que se trata de uma regra destinada a evitar dupla tributação internacional da mesma renda, não vislumbro como a dedução a menor da CSLL em R\$ 86.577,04 não possa neutralizar uma dedução a maior do IRPJ em R\$ 86.580,88.

Além disso, trata-se de **dedução realizada no tributo apurado**, de modo que, matematicamente, o argumento da DRJ também não se sustenta. Se a dedução do IR pago no exterior fosse feita via exclusão do lucro real, por exemplo, talvez seriam encontradas diferenças no resultado apurado para o IRPJ e a CSLL, justamente em função das distinções pontuais que existem entre a base de cálculo de um e de outro.

Mas, sendo a compensação realizada sobre o tributo devido após a aferição da base de cálculo e, levando em conta que o direito à dedução abrange toda a tributação da renda, entendo que não relevar o equívoco cometido pelo contribuinte seria contrariar todos os princípios que regem a TBU e o método do crédito ordinário para evitar a dupla tributação internacional da renda.

Por isso, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

2.2 COMPENSAÇÃO DE ESTIMATIVAS COM SALDO DE IR PAGO NO EXTERIOR EM ANOS ANTERIORES

Aqui, a lide posta em debate envolve, em suma, a possibilidade de utilizar o crédito do IR pago no exterior para quitar estimativas, bem como a de considerar para o cálculo do valor a deduzir a alíquota total de 34% (25% IRPJ + 9% CSLL).

A DRJ entendeu que “imposto devido” com o qual se permite compensar o IR do exterior é apenas o resultado apurado ao final de cada ano-calendário, não se enquadrando nesse conceito as estimativas mensais antecipadas, e que a alíquota aplicada se restringe aos 25% totais do IRPJ. Ainda, o acórdão recorrido destacou que o IR pago no exterior não pode gerar saldo negativo, visto que isso implicaria restituição.

A Recorrente, por outro lado, defende a legitimidade de utilizar o saldo de imposto estrangeiro, relativo a períodos anteriores, para abater as antecipações mensais de IRPJ e CSLL do período corrente. Sustenta que o ordenamento não contém vedação para tanto, que a medida preserva a neutralidade fiscal e que a compensação observa os limites legais do crédito. Ela argumenta, ainda, que a alíquota para cálculo do crédito deve considerar também a CSLL, além de trazer outras alegações que impugnam não apenas os fundamentos da decisão, mas aqueles que embasaram as autuações.

Os temas que serão analisadas neste capítulo, portanto, são os seguintes:

- Inclusão da CSLL (9%) no Cálculo do Saldo Acumulado;
- Possibilidade de compensação com Estimativas Mensais;

- Inexigibilidade de novas adições/individualização da controlada no exterior para deduzir créditos de períodos anteriores.
- Formação de saldo negativo e inoccorrência de restituição;
- Pedido Subsidiário (Novo Pedido): Caso a compensação com estimativas seja rejeitada, requer a redução do valor autuado para **R\$ 97.746.078,13**, que seria o montante correspondente à apuração anual ajustada.

2.2.1 PREMISSAS JURÍDICAS – PREJUÍZO FISCAL

Antes de analisar os argumentos estritamente relacionados ao caso concreto, cabe estabelecer brevemente as premissas jurídicas sobre as quais o raciocínio será construído.

O sistema brasileiro adota a tributação em bases universais para IRPJ e CSLL. O método escolhido pelo legislador para evitar a dupla tributação é o método da imputação ordinária, também chamado de crédito ordinário do imposto pago no exterior, limitado ao montante do tributo devido no Brasil sobre os mesmos lucros. Essa diretriz consta das leis de regência e de normas infralegais que detalham controles, limites e registros (art. 87, da Lei nº 12.973/2014 e art. 30, da IN 1.520/2014). A lógica, como já adiantei, é impedir que a mesma renda sofra dupla incidência econômica, respeitando as proporções por país de origem e por controlada.

O tratamento do crédito pressupõe controles na Parte B do Lalur e mecanismos de vinculação por jurisdição e por empresa estrangeira. A legislação cuida de preservar o teto de imputação, sem criar crédito passível de restituição no Brasil, apenas garantido a neutralidade da tributação. O ponto sensível está na forma de aproveitar valores excedentes ao limite anual, admitindo-se a transportabilidade para exercícios posteriores, mas sem converter o saldo em indébito.

Nesse sentido, são relevantes os esclarecimentos trazidos pela Recorrente a respeito da forma de carregamento do crédito de IR no exterior, na hipótese de o contribuinte não só não apurar imposto devido no Brasil, como gerar prejuízo fiscal.

A Recorrente chamou a atenção para o fato de que o legislador ordinário apenas assegurou o crédito de imposto estrangeiro para lucros adicionados e não disciplinou a hipótese específica de prejuízo fiscal. Nessa lacuna, surgiram distorções interpretativas replicadas no acórdão recorrido, que teriam desconsiderado os efeitos econômicos da ordem de compensação adotada na regulamentação infralegal.

Aponta que o método do crédito por imputação ordinária está no RIR de 1999 e foi detalhado pelas Instruções Normativas SRF 213 de 2002 e RFB 1.520 de 2014. Essas normas definem o que é imposto estrangeiro elegível, exigem quitação efetiva, impõem proporcionalidade ao lucro computado e fixam limites pelo diferencial entre o cálculo com e sem inclusão dos lucros externos. Tais normas infralegais determinam, ainda, que os limites sejam apurados **antes da compensação de prejuízos acumulados**.

Nesse sentido, a regulamentação ordenou que lucros do exterior adicionados ao resultado brasileiro sejam primeiro absorvidos por prejuízos e bases negativas locais. Somente depois se avalia o crédito de imposto estrangeiro apurado para o período. Quando há lucro no Brasil, o crédito se realiza normalmente. Quando há prejuízo fiscal, o crédito não pode ser utilizado naquele ano, embora parte desse prejuízo seja consumida pela adição dos lucros externos, criando uma carga econômica equivalente à tributação.

O recurso exemplifica que, em cenário de prejuízo doméstico, a inclusão de lucros de controlada reduz o saldo de prejuízos que poderia abater lucros futuros. Isso reproduz efeito tributário, ainda que não haja desembolso imediato. Nesse sentido, merece destaque a Solução de Consulta COSIT nº 13/2024 em que a própria Receita Federal reconheceu esse efeito mencionado em relação à redução de prejuízo fiscal. De fato, a Solução de Consulta analisou a dedução prevista no art. 86 da Lei 12.973/2014 (adições decorrentes da aplicação das regras de preços de transferência), e concluiu que a adição de lucros oriundos do exterior, quando a empresa apura prejuízo fiscal, "(...) não afasta o fato de que há tributação destas grandezas, igualmente como ocorre no caso de apuração de base tributável".

Ou seja, a Receita Federal reconhece que, mesmo quando não há imposto a pagar, o valor adicionado ao lucro real sofre tributação efetiva.

Nessa moldura, o direito de carregar e controlar em Parte B do Lalur o crédito não utilizado no ano de origem decorre do próprio método do crédito ordinário e da neutralidade que evita dupla tributação.

Esse crédito carregado de períodos anteriores em decorrência da apuração de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, portanto, deve ser compensável com a tributação da renda de exercícios subsequentes, respeitados os limites legais e a vinculação por jurisdição e controlada. Assim se evita uma dupla tributação temporária e se preserva a finalidade do método, sem transformar o crédito em restituição indevida.

2.2.2 INCLUSÃO DA CSLL (9%) NO CÁLCULO DO SALDO ACUMULADO

Estabelecidas essas premissas, passo a analisar os temas atinentes à compensação de estimativas com IR do exterior de períodos anteriores, iniciando com a seguinte pergunta: a alíquota utilizada para calcular o crédito a ser deduzido deve abarcar o percentual de 9% referente à CSLL? A fundamentação que utilizei para afastar a infração do excesso de dedução do IR pela neutralização de aproveitamento a menor na CSLL já atrai a resposta de que sim, deve ser considerada a alíquota total dos dois tributos incidentes sobre a renda no Brasil.

Da mesma forma que expus no capítulo 2.1 deste voto, entendo que restringir o crédito à alíquota de 25%, como sustenta o acórdão recorrido, esvazia a própria finalidade da norma. A dupla tributação que se pretende evitar subsistiria, ao menos em parte, porque, ainda que de modo indireto, os lucros já onerados no exterior sofreriam nova incidência no Brasil com a

cobrança da CSLL, seja quando se apura contribuição a pagar, seja pela via reflexa da redução das bases negativas de CSLL, que deixariam de ser aproveitadas integralmente em exercícios futuros.

E para se reconhecer essa conclusão, não é necessário que as normas infralegais, especificamente a IN 1.520/2014, afirmem expressamente que a alíquota da CSLL deva ser considerada no cálculo. Trata-se de decorrência lógica do próprio sistema de TBU brasileiro.

Esta Turma já teve a oportunidade de enfrentar essa discussão a e a decisão, tomada por unanimidade, foi a seguinte:

COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. Para fins de cálculo do imposto pago no exterior a ser compensável no Brasil, **o limite do montante oferecido à tributação deverá levar em consideração as alíquotas do IRPJ e da CSLL**, quer seja para uso do imposto pago no exterior no mesmo exercício fiscal, quer seja para uso em período subsequente caso não seja possível utilizar todo o saldo no exercício fiscal atual.

(Acórdão nº 1201-006.268, relator Alexandre Evaristo Pinto, sessão de 11 de março de 2024)

Assim, classifico como correta a posição adotada pelo Contribuinte de utilizar o percentual de 34% para calcular seu crédito.

2.2.3 POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO COM ESTIMATIVAS MENSAIS

As antecipações mensais têm natureza de pagamento por estimativa, que será confrontado no encerramento com o imposto efetivamente devido, não há dúvida quanto a isso. O ponto de divergência está em considerar, ou não, as estimativas mensais como “imposto devido” para fins de compensação dos créditos de IR do exterior.

A Recorrente argumenta que, se o crédito de imposto externo compõe a estrutura de abatimento do tributo brasileiro, nada impede que seja usado para quitar as estimativas, desde que, no ajuste anual, os limites de proporcionalidade e de vinculação sejam rigorosamente observados. Esse entendimento evita sobreposição de pagamentos e reduz distorções de caixa sem afetar o resultado tributário consolidado.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

A natureza provisória das estimativas mensais recomenda admitir meios de abatimento que preservem o princípio da neutralidade e a coerência com a carga final devida. O crédito do imposto estrangeiro não aumenta o passivo do contribuinte, mas substitui recolhimentos no Brasil na medida em que a renda subjacente já foi tributada no exterior. Permitir seu uso nos períodos subsequentes evita sobreposição de desembolsos que seriam neutralizados no ajuste, sem risco de gerar crédito negativo reembolsável.

A interpretação que prestigia essa leitura concilia o método do crédito ordinário com a realidade financeira das empresas que operam internacionalmente. Mais uma vez: o

objetivo do crédito é neutralizar o risco de dupla tributação econômica sobre a mesma base. Negar o uso de crédito do IR pago no exterior em anos anteriores para quitar estimativas de anos seguintes produz custo financeiro artificial, pois o contribuinte paga no exterior, possui o crédito remanescente em razão e ter acumulado prejuízo fiscal e, ao mesmo tempo, antecipa imposto devido no Brasil para aquele ano subsequente, para depois neutralizar os pagamentos no ajuste. Trata-se de adiantamento de receita que não se justifica.

Para além disso, entendo que não se pode excluir as estimativas mensais do conceito de imposto devido tratado pela legislação, abarcando nessa ideia apenas o resultado apurado no ajuste anual, tal como fez a DRJ. Não nego a plausibilidade dessa interpretação, já que, na apuração do lucro real anual, com pagamentos mensais por estimativa ou no balancete de suspensão e redução, apenas com o ajuste anual é que se apura o **valor final** devido pelo Contribuinte.

No entanto, isso não embasa a interpretação de que as estimativas mensais não sejam também “imposto devido” e que, portanto, não possam ser quitadas com o IR do exterior. Ora, caso o Contribuinte apure seu lucro real com base em estimativa, se os adiantamentos mensais não forem recolhidos, ele estará sujeito à imputação da multa isolada prevista no artigo 44, II, alínea "b" da Lei nº 9.430/1996. O mesmo ocorrerá se o Contribuinte realizar sua apuração com base no balancete de suspensão e redução: caso se identifique resultado positivo a recolher naquele mês, o não pagamento da antecipação mensal atrairá a aplicação da multa isolada.

Como afirmar, então, que uma conduta sujeita a penalidade, caso não realizada, não é devida? Por tudo isso, entendo que não se pode excluir as estimativas na referência ao “imposto devido” que é feita pelo art. 87, da Lei nº 12.973/2014 e pelo art. 30, da IN 1.520/2014.

Reconheço, contudo, que esse não é um entendimento amplamente adotado no âmbito deste Conselho, havendo decisões em sentido contrário. Ainda assim, o posicionamento contrário não é unânime, de modo que referencio acórdão proferido 1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara desta seção e o voto vencido recentemente proferido pela Conselheira Cristiane Pires McNaughton, para reforçar os fundamentos que expus acima:

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. ESTIMATIVAS. POSSIBILIDADE.

O imposto pago no exterior 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.

(Acórdão nº 1101-001.369, redator do voto vencedor Conselheiro Jeferson Teodorovicz, sessão de 14 de agosto de 2024)

Conforme visto acima, o artigo 26 da Lei n. 9.249/95 dispõe que 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.

Da literalidade do referido artigo 26 nota-se que é determinado: (i) o que pode ser compensado, isto é, o Imposto de Renda incidente no exterior obre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real e (ii) o seu limite, ou seja, o **imposto de renda incidente**, no Brasil, sobre tais lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Nem o caput do artigo 26, nem seus parágrafos definem com o que o IR pago no exterior pode ser compensado ou em qual período pode ser compensado.

Na ausência de restrição legal, o direito subjetivo à compensação é amplo, não podendo a administração pública criar qualquer restrição, sob pena de ilegalidade.

Observando-se, agora, a legislação infralegal, a Instrução Normativa RFB n. 213/02 ao regulamentar a matéria traz no § 15 do seu artigo 14 a possibilidade de o valor tributado no exterior ser compensado nos anos seguintes:

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

(...§ 15. 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.

Diferentemente do dispositivo da lei, a Instrução Normativa indica com o que o Imposto de Renda pago no exterior pode ser compensado: ou bem (i) com o que for devido no Brasil (caput) ou (ii) na ausência de lucro real positivo, com o que for devido nos anos-calendários subsequentes (§15).

Dúvida poderia surgir, porém, com o sentido da expressão empregada no referido §15, a saber: “o que for devido nos anos-calendário subseqüentes”. Poder-se-ia interpretar tal dispositivo como restringindo a compensação ao IR devido em um futuro “ano-calendário”, afastando períodos de apuração menores – como a estimativa ou o trimestral. Essa interpretação, porém, conquanto possível frente ao conteúdo semântico do dispositivo, cria uma restrição não prevista no artigo 26 da Lei n. 9.249/95.

Pois bem. O artigo 6º da Lei n. 9.430/96, tratando das estimativas, prescreve o seguinte:

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subseqüente àquele a que se referir.

Note-se que o artigo 6º da referida lei designa expressamente de “imposto devido” o apurado na forma do artigo 2º, isto é, o imposto de renda mensal. E

nem se diga que a estimativa não se trata de “imposto de renda”, eis que o “Capítulo 1” da Lei n. 9.430/96 – onde estão situados os dispositivos que tratam da estimativa – é designado de “Imposto de Renda Pessoa Jurídica” ao passo que o artigo 2º, da mesma lei, ao tratar da estimativa diz que a pessoa jurídica poderá “optar pelo pagamento do imposto em cada mês”. Confira-se:

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, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Não há dúvida, assim, que a estimativa é uma técnica de pagamento de imposto de renda e é assim tratado pela legislação. Nesse sentido quando o §15 utiliza a expressão “o que for devido” pode esta ser entendida “com o que for devido a título de estimativa” conforme inteligência do artigo 6º da Lei n. 9.430/96 – que também trata da estimativa como “imposto devido” – conforme demonstrado acima.

De fato, a forma de arrecadação não tem o condão de alterar a natureza jurídica da exação recolhida em favor do Erário. A esse respeito, Misabel Abreu Machado Derzi ensina que a estimativa do IRPJ “não configura, em nenhum caso, tributo diferente do imposto de renda, mas antes deve ser analisado como mera antecipação de imposto que se presume devido.”

Daí a conclusão de que a melhor interpretação do dispositivo da Instrução Normativa é que a alusão a “anos-calendários subsequentes” apenas se refere a Imposto de Renda devido após o término do ano-calendário a que se refere o pagamento ou a retenção, independente do período de apuração ser anual, trimestral, ou o próprio pagamento de estimativa.

Em suma, se firma entendimento que o “imposto mensal”, ainda que seja mero adiantamento do IRPJ anual, não deixa de ser um “imposto devido” quando de seu vencimento, como se depreende do artigo 6º da Lei n. 9.430/96 e pode, por conta disso, ser alcançado pelo §15 do artigo 14 da IN 213/02. (Voto vencido da Conselheira Cristiane Pires McNaughton em acórdão nº 1102-001.532, sessão de 10 de outubro de 2024)

Outro ponto da decisão recorrida que entendo merecer reparo é a afirmação de que o manual da ECF não permite a compensação de estimativas com o IR pago no exterior. Acontece que a orientação mencionada não se aplica ao aproveitamento de IR do exterior relativo a períodos anteriores. Como bem expôs a Contribuinte:

77 Os valores controlados na Parte B eram imputados na linha 22 do Registro N620 da ECF (“Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital”) em montante equivalente àquele inscrito na linha 20.01 (“Imposto de Renda Devido no Mês”), de forma a zerar a estimativa a ser paga.

78 O preenchimento da linha 22 de tal maneira é permitido pelo ADE COFIS 46/2016, que não distingue o uso do IR no exterior para compensação no ajuste anual ou nos balancetes mensais, desde que o valor de IR no exterior já tenha sido pago e os respectivos lucros incluídos nas bases de IRPJ e CSLL, que é o que ocorre no caso em tela. Confira-se:

“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; MP nº 2.158-34, de 2001, art.

74), 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.” (destacado)⁷⁹ A possibilidade da compensação também é reforçada pela orientação fazendária acerca do preenchimento da linha 25.01 do mesmo Registro (“Imposto Sobre a Renda Pago nº Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014”):

“De acordo com o art. 87 da Lei nº 12.973/2014, 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.

(...)§ 8º 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”

Importante apreciar argumento apresentado pela PGFN em suas contrarrazões, no sentido de que “O caput do art. 25 da Lei 9.249/1995 é expresso ao determinar que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior devem ser computados na determinação

do lucro real das pessoas jurídicas domiciliadas no País no balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.”. Em função disso, não seria possível utilizar os créditos de IR no exterior ao longo do ano calendário, já que o lucro correspondente somente será computado em 31 de dezembro.

Com a devida vênia, esse argumento não afasta a conclusão anterior, visto que o caso concreto trata de IR pago no exterior relativo a períodos anteriores, cujo lucro correspondente já havia sido computado na determinação do lucro real da Recorrente.

Portanto, voto por dar provimento ao Recurso neste ponto.

Ainda nesta temática, o Recorrente aduz um novo pedido subsidiário de redução do valor autuado, visto que “se forem excluídas as estimativas mensais compensadas com IR no exterior (no importe de R\$ 101.572.873,82) das deduções na apuração anual do lucro real da Recorrente, o saldo de IRPJ a pagar corresponderia ao montante de R\$ 97.746.078,13 e não de R\$ 101.572.873,82.”

Aqui também entendo assistir razão à Recorrente, visto que a Autoridade Fiscal não refez a apuração dos tributos para lavrar as autuações, mas aplicou diretamente as alíquotas sobre o valor das estimativas glosadas. Apesar de ser um pedido novo, como a matéria em si vem sendo discutida desde a impugnação, vislumbro ser possível enfrentar e prover, em atenção ao princípio da verdade material.

Assim, na hipótese de este colegiado negar provimento ao pedido principal, voto por dar provimento ao pedido subsidiário.

2.2.4 INEXIGIBILIDADE DE NOVAS ADIÇÕES/INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONTROLADA NO EXTERIOR PARA DEDUZIR CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES

Embora a DRJ não tenha analisado este ponto, o tema deve ser apreciado por ter servido de fundamento para as autuações e pelo fato de, tanto a Recorrente, quanto a Procuradoria terem trazido a questão em suas peças de recurso e contrarrazões, respectivamente.

A Recorrente afirma que a Fiscalização interpretou de modo restritivo as regras sobre crédito de imposto estrangeiro. Segundo o TVF, tais créditos não poderiam reduzir estimativas mensais de IRPJ e CSLL e somente se prestariam a compensar valores devidos quando houvesse novas adições de lucros do exterior. Alega-se que essa leitura desconsidera o desenho normativo e ignora a finalidade do método do crédito ordinário, que é afastar a dupla tributação econômica sobre a mesma renda.

Para apreciar esse argumento, é preciso lembrar, mais uma vez, que os créditos de IR no exterior controlados na Parte B do Lalur correspondem a lucros de controladas já adicionados em anos anteriores. Não dizem respeito a lucros auferido quando das compensações com as estimativas. Logo, vinculá-los a novas adições esvazia a natureza do crédito. O crédito existe porque a renda estrangeira foi tributada lá fora e já integrou a base brasileira, apenas não tendo sido utilizado em anos anteriores por ter sido apurado prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. Exigir adição futura criaria condição alheia ao fato já ocorrido e à razão do abatimento.

Assim, a leitura feita pela Fiscalização, pela DRJ e pela PGFN em suas contrarrazões, contraria o método do crédito ordinário tal como desenhado. As normas definem elegibilidade, proporcionalidade e limites. Não condicionam o emprego do crédito acumulado ao reconhecimento de novos lucros. Ao contrário, todo o arcabouço normativo estrutura controles que permitem o uso em períodos seguintes justamente para neutralizar efeitos de dupla tributação da renda obtida no exterior.

Relembrando a premissa que estabelecemos no início deste capítulo, nos casos de crédito de IR no exterior controlados na Parte B do Lalur, a carga tributária brasileira sobre aqueles lucros foi imputada mediante consumo de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL apurados antes da adição nos respectivos períodos. O crédito ficou sem débito para abater naquela ocasião. Há situações em que a sobra é total, quando o prejuízo persiste após a adição. Em outras, a sobra é parcial, quando a adição converte o prejuízo em lucro modesto. Em ambos os cenários, subsiste crédito que reflete renda já tributada.

Diante disso, tem-se uma espécie de “devolução” do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL consumidos na data de reconhecimento dos lucros auferidos no exterior, quando há um efeito econômico de dupla tributação temporária. No exterior, ocorreu pagamento do imposto. No Brasil, há desgaste de prejuízos fiscais, que poderiam reduzir cargas em períodos futuros. Essa duplicidade só se desfaz quando os créditos em Parte B são compensados com débitos de IRPJ e CSLL de exercícios subsequentes. Não se trata de benefício novo. Trata-se da realização tardia da neutralidade prometida pelo método.

Por essas razões, não podem ser exigidas novas adições de lucro auferido por controlada no exterior para que o contribuinte possa utilizar seus créditos remanescentes de IR recolhido no estrangeiro em períodos anteriores.

2.2.5 FORMAÇÃO DE SALDO NEGATIVO E INOCORRÊNCIA DE RESTITUIÇÃO

Por fim, a DRJ rejeitou os argumentos da impugnação também por entender que, ao permitir a quitação de estimativas com o IR do exterior, o crédito seria usado para compor saldo negativo do período que, por sua vez, é passível de compensação e restituição.

De fato, essa preocupação é legítima quando se tenta transformar crédito não compensável em devolução pecuniária, o que a lei não autoriza. Contudo, autorizar a quitação de estimativas com o IR pago no exterior não implica restituição, automaticamente. A referida compensação permite abater pagamentos vincendos, mantendo o exame definitivo para o encerramento, quando os limites legais e as travas de proporcionalidade serão aplicados.

Trata-se de equiparar a operação à compensação de dentro do próprio período, com ajuste externo no balanço final. A dedução das estimativas, portanto, não implica levar o crédito a um encontro de contas com tributos estranhos à base dos lucros no exterior. Tampouco provoca atualizar monetariamente saldo excedente.

O que se faz com a autorização ora encampada é sincronizar o uso do crédito com o calendário das obrigações da empresa, sem desbordar dos limites objetivos de abatimento.

A distinção é relevante porque preserva os pilares do regime. O crédito continua vinculado à mesma renda e ao mesmo país de origem. O teto de imputação permanece inalterado no ajuste. Não se permite, em hipótese alguma, que o contribuinte receba de volta imposto externo pago. Apenas se antecipa um efeito que de qualquer modo ocorreria ao final do período. A prudência fiscal vem do ajuste final, não da imposição de um duplo desembolso provisório durante o exercício.

Nesse arranjo, a utilização do crédito em antecipação mensal do IRPJ e da CSLL não desnatura o método. O crédito não migra para fora da base dos lucros externos. Não se converte em abatimento de tributos de outra natureza. Não retroalimenta saldo negativo. Apenas substitui recolhimentos provisórios sobre a mesma base, deslocando o efeito do abatimento para um momento anterior, com reconciliação obrigatória no encerramento. A estrutura normativa, inclusive as instruções da Receita, permanece atendida.

Portanto, a compensação de estimativas com o crédito de IR no exterior de períodos anteriores implica apenas abatimento provisório, sem pretender devolução pecuniária.

Outro ponto merece atenção neste raciocínio: ao utilizar o crédito de IR pago no exterior em anos anteriores para quitar estimativas, está-se realizando a neutralização da dupla tributação, “devolvendo-se” aquele prejuízo fiscal antes consumido. Logo, mesmo que a estimativa quitada dessa forma componha saldo negativo eventualmente gerado, isso não implicaria restituição do crédito do IR no exterior, visto que o referido crédito já terá sido realizado.

No caso concreto, ainda, entendo que restou demonstrada a não composição do saldo negativo de 2018 pelas deduções de estimativas com IR no exterior, visto que o valor do saldo negativo apurado é consideravelmente menor que o total de retenções na fonte, somados aos pagamentos feitos via DARF, conforme demonstrativo que reproduzo a partir do recurso:

Registro N630	
LUCRO REAL	1.636.929.133,83
Alíquota 15%	245.539.370,07
Adicional	163.668.913,38
IR devido	409.208.283,46
Operações de caráter cultural	(9.821.574,80)
PAT	(9.821.574,80)
Fundos dos Direitos das Crianças	(2.455.393,70)
Fundos do Idoso	(2.455.393,70)
Atividades de Caráter Desportivo	(2.455.393,70)
PRONON	(1.170.000,00)
PRONAS	(1.133.267,33)
Imposto pago no exterior	(803.902,66)
Antecipações mensais compensadas com IR no exterior	(116.811.297,85)
Antecipações mensais pagas com DARF	(263.084.387,57)
Imposto de renda retido na fonte	(3.022.893,04)
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	(3.826.795,69)

3 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha

VOTO VENCEDOR

Marcelo Antonio Biancardi, redator designado

Inicialmente, pedimos vênia para divergir do voto da ilustre relatora no que se refere ao limite legal para aproveitamento do IRPJ no exterior do próprio ano-calendário e a possibilidade de compensação entre IRPJ e CSLL, bem como e da quitação de estimativas com saldo de tributos pagos no exterior.

1 DO APROVEITAMENTO DO IR NO EXTERIOR

1.1 O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE E A OPÇÃO METODOLÓGICA

A neutralidade na exportação de capitais traduz o princípio segundo o qual a decisão de investimento, seja no território nacional, seja no exterior, deve fundar-se em razões estritamente mercadológicas, operacionais, logísticas ou de eficiência econômica. Trata-se de diretriz que busca afastar a interferência indevida da tributação sobre a racionalidade econômica dos agentes, ressalvadas hipóteses excepcionais em que motivos de extrafiscalidade impõem tal intervenção.

A neutralidade, ademais, é expressão da soberania fiscal dos Estados, uma vez que cada país define se, quando, como e em que medida pretende assegurar tal neutralidade. A prática internacional revela que ela pode ser alcançada, em regra, mediante (i) isenção dos rendimentos já tributados no exterior ou (ii) concessão de crédito equivalente ao montante do imposto pago fora do país, incidente sobre resultados positivos ali tributados e submetidos à tributação segundo as regras da tributação em bases universais (TBU). O legislador brasileiro adotou esta segunda modalidade.

Cumprе observar, todavia, que o alcance da neutralidade encontra limites precisos. Sendo o objetivo do creditamento evitar a dupla tributação, o limite máximo da dedução é o valor efetivo do tributo incidente no Brasil sobre os rendimentos estrangeiros, pois não é possível neutralizar para além da própria neutralidade.

A tributação em bases universais, adotada pelo ordenamento jurídico-tributário brasileiro, tem como fundamento a neutralidade na exportação de capitais, princípio segundo o qual o investidor residente no país deve ser tributado de forma equitativa, independentemente de

o rendimento ser obtido no território nacional ou no exterior. Essa concepção busca evitar distorções econômicas decorrentes da localização do investimento, assegurando que a escolha do local de aplicação do capital se oriente por critérios de eficiência econômica e não por diferenças tributárias.

Nesse contexto, o sistema brasileiro adota o método do crédito tributário como instrumento de mitigação da dupla tributação internacional. Por meio desse mecanismo, o contribuinte pode compensar, no Brasil, o imposto pago em jurisdição estrangeira sobre a mesma base de rendimentos. Tal procedimento garante que os lucros auferidos fora do país não sejam onerados duplamente, preservando a coerência do sistema e a competitividade dos investimentos internacionais realizados por residentes nacionais.

O modelo consagrado na legislação brasileira corresponde ao crédito ordinário, que pode ser direto ou indireto, limitado ao valor do imposto de renda devido no Brasil sobre os lucros auferidos no exterior. Essa limitação tem por finalidade impedir que o crédito decorrente de tributos pagos a governos estrangeiros resulte em redução da carga tributária incidente sobre rendimentos de fonte interna, o que configuraria uma transferência indevida de benefícios fiscais.

A política fiscal subjacente a esse regime busca equilibrar dois objetivos centrais: garantir a neutralidade do investimento internacional, por meio da eliminação da bitributação, e preservar a integridade da arrecadação nacional, evitando que o sistema de compensações gere incentivos fiscais desproporcionais ou estimule o deslocamento artificial de lucros para outras jurisdições. Dessa forma, o modelo brasileiro de tributação universal procura compatibilizar os princípios da neutralidade e da capacidade contributiva com as exigências de eficiência econômica e proteção da base tributável doméstica.

Dessa forma, a política fiscal brasileira relativa à tributação em bases universais pauta-se nos seguintes fundamentos:

- I. **Busca pela neutralidade na exportação de capitais;**
- II. **Prevenção da bitributação jurídica e econômica**, mediante créditos equivalentes ao imposto pago no exterior pela investida e pela investidora residente;
- III. **Limitação do direito ao crédito**, observado que:
 - o crédito é limitado ao tributo incidente no Brasil sobre o lucro auferido por meio da investida no exterior, sendo vedado ao país conceder créditos além do imposto devido internamente (crédito ordinário);
 - resultados auferidos no país não podem ser compensados com prejuízos suportados em outras jurisdições.

Tais premissas encontram respaldo expresso no art. 26 da Lei nº 9.249/1995 e no art. 87 da Lei nº 12.973/2014, que estabelecem, respectivamente:

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.

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.

Assim, o ordenamento jurídico brasileiro estabelece que o creditamento deve observar correlação direta entre o tributo pago no exterior e o rendimento oferecido à tributação no Brasil, limitando-se o crédito ao valor do imposto de renda brasileiro incidente sobre tais rendimentos.

Em suma, **a neutralidade tributária internacional não autoriza a neutralização ilimitada da carga tributária**. O crédito do imposto pago no exterior destina-se exclusivamente a eliminar a dupla tributação da mesma base de cálculo, jamais podendo constituir instrumento de redução indevida da tributação nacional sobre rendimentos de origem doméstica.

1.2 DOS CRÉDITOS DE IMPOSTO SOBRE A RENDA RECOLHIDOS NO EXTERIOR NÃO APROVEITADOS NO ANO-CALENDÁRIO

No regime brasileiro de tributação em bases universais, há uma peculiaridade normativa digna de nota. Diversas Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRF/RFB, a exemplo das de nº 38/1996 (art. 13, §15), 213/2002 (art. 14, §15) e 1.520/2014 (art. 30, §14), estabeleceram a possibilidade de utilização, em exercícios subsequentes, do saldo do tributo pago no exterior não aproveitado no ano-calendário de apuração, desde que não tenha havido lucro real positivo no Brasil que permitisse o creditamento no período originário.

Tais disposições regulamentares contemplam a hipótese em que as operações domésticas geram resultado negativo, resultando em base de cálculo nacional inferior à parcela de lucros obtida no exterior. Em consequência, o lucro auferido fora do país e computado na determinação do lucro real não é integralmente tributado no Brasil, impedindo o aproveitamento integral do crédito do imposto pago no exterior.

Nessas situações, a legislação autoriza que o crédito não utilizado seja controlado na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), para eventual aproveitamento em exercícios futuros, nos termos do art. 30, §14, da IN RFB nº 1.520/2014, cujo teor dispõe:

§ 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.

A correta interpretação do dispositivo exige a compreensão de que tais créditos **não correspondem a parcelas já tributadas no Brasil**. A norma apenas **resguarda o direito potencial de aproveitamento futuro**, condicionando-o ao aperfeiçoamento dos pressupostos legais, notadamente a existência de lucro real positivo no país, sobre o qual incida efetivamente o imposto.

Com efeito, a incidência tributária é requisito indispensável à formação do direito ao crédito. A inexistência de lucro real positivo no exercício implica a ausência de fato gerador do imposto, razão pela qual não há incidência tributária nem se aperfeiçoa o direito à dedução. A Instrução Normativa, ademais, não cria direito novo, limitando-se a regulamentar a Lei nº 12.973/2014, cujo art. 87 exige expressamente a incidência do tributo no Brasil como condição para o creditamento.

O próprio caput do art. 30 da IN RFB nº 1.520/2014 remete ao art. 25 da mesma norma, o qual reproduz fielmente o comando do art. 87 da Lei nº 12.973/2014:

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.

Adicionalmente, o §15 e o §16 do mesmo art. 30 impõem o controle individualizado dos créditos a serem compensados, reforçando a necessidade de correlação direta entre o imposto pago no exterior e os lucros efetivamente tributados no Brasil:

§ 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.

A exigência de controle individualizado por entidade (filial, sucursal, coligada ou controlada) confirma que **o crédito do imposto pago no exterior apenas poderá ser utilizado para compensar tributos incidentes sobre lucros provenientes das mesmas investidas estrangeiras**. Caso os créditos pudessem ser livremente utilizados, bastaria o controle global, e não haveria necessidade de detalhamento individual.

Desse modo, a norma administrativa não confere direito de compensação imediata, mas apenas permite o transporte do crédito para exercícios futuros, **condicionado ao efetivo surgimento de base tributável correlata**. A utilização dos créditos dependerá, pois, da ocorrência posterior de lucros de fonte estrangeira sujeitos à incidência no Brasil.

Importa salientar que essa sistemática encontra respaldo na política fiscal de neutralidade limitada, já delineada neste voto. A dedução de imposto pago no exterior não se confunde com a compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, regulada pelos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996, que tratam de tributos pagos a maior ou indevidamente. São institutos de natureza jurídica diversa e finalidades distintas.

A autorização legal para restituição ou compensação prevista na Lei nº 9.430/1996 restringe-se a tributos administrados pela RFB e pressupõe pagamento indevido ou excesso de recolhimento, hipótese inexistente no creditamento internacional, cuja função é apenas mitigar a dupla tributação da mesma base econômica.

Assim, admitir que o crédito do imposto pago no exterior possa ser livremente utilizado para quitar tributos devidos no Brasil equivaleria a transmutar um mecanismo de evitação de bitributação em verdadeiro instrumento de compensação fiscal geral, em manifesta violação ao art. 26 da Lei nº 9.249/1995, ao art. 87 da Lei nº 12.973/2014, e às regras específicas da Lei nº 9.430/1996.

Em conclusão, não há falar em “transmutação” dos créditos não aproveitados no ano-calendário de origem. Eles não se transformam em direito autônomo de compensação, mas permanecem como direito potencial, sujeito à condição suspensiva de futura tributação de lucros de fonte estrangeira.

O aproveitamento desses créditos deve ocorrer exclusivamente quando aperfeiçoados os pressupostos legais, vale dizer, quando houver efetiva incidência tributária no Brasil sobre lucros provenientes do exterior, de modo a assegurar a neutralidade sem exceder seus próprios limites.

Portanto, a utilização de créditos de imposto pago no exterior para compensar obrigações tributárias relativas a fatos geradores ocorridos no Brasil é juridicamente inviável, pois:

- I. Não se configurou a incidência tributária no Brasil sobre as parcelas de lucro estrangeiro;
- II. O creditamento violaria o limite legal estabelecido no art. 26 da Lei nº 9.249/1995;
- III. A compensação pretendida não se enquadra na hipótese do art. 74 da Lei nº 9.430/1996;
- IV. O uso indiscriminado desses créditos implicaria erosão da base tributável e afronta à soberania fiscal nacional;
- V. A concessão de tal benefício configuraria renúncia fiscal sem amparo legal, em descompasso com o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Assim, **o sistema de dedução de imposto pago no exterior deve ser interpretado de modo restritivo e finalístico**, assegurando a neutralidade tributária internacional apenas até o limite da bitributação efetiva, **sem permitir a neutralização além da própria neutralidade**.

1.3 REDUÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL

Cumprido, inicialmente, afastar os argumentos recorrentemente suscitados que sustentam suposta “injustiça” decorrente do consumo indevido de prejuízo fiscal e, por conseguinte, de uma alegada bitributação. Tal raciocínio não se sustenta, pois parte de premissas jurídicas e econômicas equivocadas: (i) não houve consumo de prejuízo fiscal; (ii) ainda que houvesse, tal circunstância não configuraria hipótese legal de creditamento; e (iii) inexistente qualquer bitributação.

A expressão “prejuízo fiscal” remete a um ativo fiscal diferido, que somente se consolida após a apuração do resultado do exercício e desde que haja resultado negativo conforme as regras do lucro real. Assim, antes da apuração final, não há direito adquirido a prejuízo fiscal, mas mera expectativa hipotética.

Desse modo, não é juridicamente possível afirmar que os lucros auferidos no exterior “consumiram” prejuízos fiscais preexistentes. A adição dos lucros do exterior repercute apenas na apuração do resultado do exercício — ou seja, na formação do lucro real — não interferindo em eventuais prejuízos fiscais de exercícios anteriores.

Nos termos do art. 6º, §§ 2º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, as adições e exclusões que determinam o lucro real ocorrem no mesmo momento da apuração, não havendo dois fatos jurídicos tributários distintos — um para as operações domésticas e outro para os lucros provenientes do exterior. A base de cálculo é única e apurada ao término do exercício.

O “prejuízo fiscal” a que se referem os que o suscitam, portanto, é mero resultado hipotético, obtido mediante o cálculo do lucro real considerando apenas as operações nacionais, desconsiderando o regime de tributação em bases universais. Tal metodologia carece de amparo legal e não produz qualquer efeito jurídico.

Em suma, não há consumo de prejuízo fiscal, mas apenas a constatação de que, após a adição dos lucros do exterior, o resultado consolidado foi positivo, afastando, portanto, a configuração de prejuízo fiscal naquele exercício.

A expressão “prejuízo fiscal” remete a um ativo fiscal diferido, que somente se consolida após a apuração do resultado do exercício e desde que haja resultado negativo conforme as regras do lucro real. Assim, antes da apuração final, não há direito adquirido a prejuízo fiscal, mas mera expectativa hipotética.

Desse modo, não é juridicamente possível afirmar que os lucros auferidos no exterior “consumiram” prejuízos fiscais preexistentes. A adição dos lucros do exterior repercute apenas na apuração do resultado do exercício — ou seja, na formação do lucro real — não interferindo em eventuais prejuízos fiscais de exercícios anteriores.

Nos termos do art. 6º, §§ 2º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, as adições e exclusões que determinam o lucro real ocorrem no mesmo momento da apuração, não havendo dois fatos jurídicos tributários distintos — um para as operações domésticas e outro para os lucros provenientes do exterior. A base de cálculo é única e apurada ao término do exercício.

O “prejuízo fiscal” a que se refere o contribuinte, portanto, é mero resultado hipotético, obtido mediante o cálculo do lucro real considerando apenas as operações nacionais, desconsiderando o regime de tributação em bases universais. Tal metodologia carece de amparo legal e não produz qualquer efeito jurídico.

Em suma, não há consumo de prejuízo fiscal, mas apenas a constatação de que, após a adição dos lucros do exterior, o resultado consolidado foi positivo, afastando, portanto, a configuração de prejuízo fiscal naquele exercício.

Ainda que, por mera hipótese, se admitisse a existência de “consumo” de prejuízo fiscal, tal situação não se enquadra em qualquer das hipóteses legais de dedução de imposto pago no exterior. O direito ao creditamento só nasce diante da bitributação efetiva — isto é, quando há tributação tanto no país da fonte quanto no país de residência sobre a mesma base.

Não há, no ordenamento jurídico, qualquer disposição que autorize a utilização de créditos de IR pago no exterior como compensação por eventual redução de prejuízo fiscal. A criação de tal direito exigiria previsão legal expressa, sob pena de violação ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da Constituição Federal).

A alegação de “injustiça” ou “quebra de isonomia” também não subsiste. A comparação feita entre empresas que operam exclusivamente no Brasil e aquelas com investimentos no exterior é falaciosa, pois parte de premissas distintas e ignora a natureza unitária da apuração do lucro real.

Empresas com controladas no exterior apuram seus resultados com base no regime de equivalência patrimonial, incorporando os lucros das investidas à base de cálculo no Brasil. Já as empresas que operam apenas internamente estão sujeitas ao princípio da entidade, apurando e tributando os resultados de cada pessoa jurídica separadamente.

Em ambas as hipóteses, a carga tributária final é equivalente, pois os lucros das controladas, sejam nacionais ou estrangeiras, são tributados uma única vez, e os eventuais créditos do imposto pago no exterior apenas evitam a bitributação.

O sistema brasileiro, ademais, resguarda simetria de tratamento:

- a empresa que aufere prejuízo no Brasil pode transportar o saldo para exercícios futuros, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.065/1995;
- a empresa com lucros no exterior pode transportar o saldo de créditos de IR pago no exterior, conforme o art. 30, §14, da IN RFB nº 1.520/2014.

Ambos os direitos, ao aproveitamento de prejuízos fiscais e ao creditamento de tributos pagos no exterior, são condicionais, dependendo da ocorrência de fatos futuros que permitam seu exercício. Não há, portanto, qualquer tratamento desigual ou “injustiça” no sistema.

Permitir, como pretende o contribuinte, a utilização de créditos de IR pago no exterior para compensar tributos incidentes sobre rendimentos domésticos implicaria erosão da base tributável nacional, violação da soberania fiscal brasileira e afronta ao art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que veda concessão de benefícios fiscais sem prévia estimativa de impacto orçamentário.

Em suma, a suposta “injustiça” não existe, pois:

- I. Não há bitributação, pois os lucros do exterior não sofreram incidência tributária no Brasil;
- II. Não há consumo de prejuízo fiscal, uma vez que este jamais se configurou;
- III. Não há previsão legal de creditamento com base em frustração de expectativa de prejuízo;
- IV. Não há violação à isonomia, dado que o sistema confere tratamento equitativo, preservando tanto o direito ao crédito de imposto estrangeiro quanto o direito à compensação de prejuízos fiscais, nos limites da lei.

Conclui-se, portanto, que não há qualquer injustiça na aplicação estrita das regras de dedução e creditamento do imposto pago no exterior. O que o contribuinte busca, em verdade, é a conjugação indevida dos benefícios de dois regimes distintos, o da tributação doméstica e o da tributação universal, com o propósito de neutralizar integralmente sua carga tributária, em manifesta contrariedade aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva.

1.4 QUITAÇÃO DE ESTIMATIVAS MENSAS COM CRÉDITOS DE TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR

A Recorrente defende a possibilidade de escriturar, na Parte B do LALUR, os créditos de Imposto de Renda pagos no exterior que não puderam ser aproveitados nos períodos em que foram gerados, em virtude de prejuízos apurados antes da adição dos lucros auferidos no exterior. Sustenta, ainda, que a legislação autorizaria a compensação desses créditos com valores de IRPJ e CSLL devidos em exercícios subsequentes, argumentando que as antecipações mensais por estimativa corresponderiam a valores desses mesmos tributos devidos ao final do ano-calendário. Subsidiariamente, pleiteia a redução da autuação para o montante correspondente à apuração anual, mesmo que não se admita a compensação das estimativas.

Alega, por fim, que inexistente exigência legal de adição de novos lucros oriundos do exterior para possibilitar a compensação dos créditos de IR pagos no exterior, devidamente escriturados na Parte B, com tributos devidos em exercícios posteriores.

Todavia, não assiste razão à Recorrente. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já analisou questão idêntica nos Processos Administrativos nº 16692.720872/2017-33 e nº 16692.720874/2017-22, julgados por meio dos Acórdãos nº 1401-004.116 e nº 1401-004.118, cujos fundamentos, de forma integralmente aplicável ao caso concreto, demonstram a absoluta improcedência da tese sustentada.

Conforme destacado naqueles precedentes, o art. 25 da Lei nº 9.249/1995 dispõe que “os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”. A Medida Provisória nº 2.158-35/2001, em seus arts. 21 e 74, reafirma a obrigatoriedade de que os lucros auferidos no exterior sejam reconhecidos no Brasil na data do balanço em que apurados pela controlada estrangeira, incidindo sobre eles tanto o IRPJ quanto a CSLL.

Da conjugação desses dispositivos resulta que **o imposto pago no exterior é aproveitável apenas quando os lucros correspondentes são computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL**, ou seja, exclusivamente no balanço de 31 de dezembro do respectivo exercício. Não há, pois, previsão legal que autorize a utilização desses créditos para compensar débitos mensais de estimativas de IRPJ e CSLL.

O art. 26 da Lei nº 9.249/1995 delimita, ainda, que a compensação do imposto de renda pago no exterior é permitida “até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital”, sendo o imposto a compensar proporcional ao devido no Brasil (§1º). Logo, o aproveitamento do IR pago no exterior está restrito ao montante do imposto apurado sobre os lucros estrangeiros efetivamente adicionados ao lucro real e não se confunde com crédito genérico passível de compensação com quaisquer débitos tributários.

A Lei nº 9.430/1996, ao disciplinar a apuração do IRPJ, manteve a sistemática de apuração anual com possibilidade de recolhimentos mensais por estimativa (arts. 1º e 2º), reafirmando que a apuração definitiva do lucro real ocorre apenas em 31 de dezembro. Assim, os valores pagos no exterior somente podem ser utilizados no ajuste anual, quando conhecidos o lucro real e os limites de compensação.

A Instrução Normativa SRF nº 213/2002, em harmonia com o comando legal, determinou, em seu art. 2º, que os lucros auferidos no exterior seriam computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que disponibilizados à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Do mesmo modo, a Lei nº 12.973/2014, em seus arts. 76, 77, 79, I, 81 e 82, I, e a IN RFB nº 1.520/2014, em seu art. 8º, reiteraram que o reconhecimento de lucros no exterior e o aproveitamento dos respectivos tributos pagos devem ocorrer apenas no encerramento do exercício.

Dessa forma, a utilização de créditos de tributos pagos no exterior para quitação de estimativas mensais revela-se incompatível com o regime jurídico vigente, pois implicaria admitir a dedução de valores cuja definitividade apenas se consolida ao término do ano-calendário. A

precariedade das estimativas, sujeitas a ajustes posteriores, impossibilita aferir, antes do balanço anual, o quantum de imposto efetivamente compensável, tornando eventual utilização prematura juridicamente inválida.

A própria legislação infralegal (art. 14 da IN SRF nº 213/2002) confirma a impossibilidade de apuração definitiva do montante compensável antes de 31 de dezembro, uma vez que o limite de dedução depende da diferença entre o imposto devido com e sem a inclusão dos lucros do exterior, diferença essa apenas conhecida com o encerramento do exercício.

Ademais, admitir a compensação de créditos de imposto pago no exterior com estimativas poderia gerar saldo negativo de IRPJ ou CSLL, hipótese em que se transformaria, indevidamente, tributo pago no exterior em crédito passível de restituição ou compensação no Brasil, o que é vedado. Tal conclusão decorre não só do art. 26 da Lei nº 9.249/1995, como também do art. 87 da Lei nº 12.973/2014, que condicionam o aproveitamento à adição dos lucros do exterior e ao limite do imposto devido no País.

Por conseguinte, o aproveitamento do imposto pago no exterior antes do encerramento do exercício violaria a sistemática de apuração anual do lucro real e extrapolaria os limites legais, uma vez que os créditos somente podem ser utilizados para reduzir o IRPJ e a CSLL incidentes sobre lucros provenientes do exterior, nunca para quitar estimativas relativas a lucros auferidos no Brasil.

Conforme assentado nos precedentes do CARF (Acórdãos nº 1401-004.116 e nº 1401-004.118), o uso de créditos de tributos pagos no exterior para formação de saldo negativo ou compensação de estimativas mensais equivaleria, na prática, a transformar tais créditos, que não são passíveis de restituição, em valores compensáveis no Brasil, hipótese não contemplada no art. 156 do CTN e contrária à soberania tributária nacional.

Em reforço, o art. 6º, II, da Lei nº 9.430/1996 estabelece que eventual saldo negativo do imposto apurado ao final do exercício pode ser objeto de restituição ou compensação, nos termos do art. 74 da mesma lei. Assim, se se admitisse a utilização de créditos de IR pago no exterior para quitação de estimativas, estar-se-ia permitindo, por via transversa, a restituição de tributo recolhido em outro país, em afronta direta à política fiscal brasileira e à própria finalidade do mecanismo de crédito internacional, que é apenas evitar a dupla tributação, e não gerar crédito reembolsável.

A impossibilidade de utilização dos créditos oriundos de tributos pagos no exterior para quitação de estimativas mensais decorre, em verdade, da própria sistemática legal de compensação desses créditos.

O Brasil adota o método do crédito para evitar a dupla tributação internacional da renda, permitindo que o imposto pago no exterior seja deduzido do imposto devido no País, limitando-se, contudo, ao valor do tributo efetivamente incidente no Brasil sobre os lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior. Trata-se, portanto, de mecanismo de neutralização da bitributação, e não de geração de crédito fiscal autônomo.

O art. 87 da Lei nº 12.973/2014 dispõe expressamente:

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.

Tal dispositivo, complementado por seus parágrafos, disciplina de modo exaustivo a forma e os limites da dedução:

- a dedução será proporcional à participação da controladora no exterior (§1º);
- poderá ser feita de forma consolidada ou individualizada, conforme a forma de reconhecimento dos lucros (§§2º e 3º);
- o valor do tributo pago no exterior não poderá exceder o montante do imposto devido no Brasil sobre as mesmas parcelas de resultado (§4º);
- e o excedente, caso exista, poderá ser deduzido apenas da CSLL incidente sobre as mesmas parcelas positivas (§8º).

Assim, a legislação impõe duas limitações fundamentais:

- (i) o aproveitamento do imposto pago no exterior deve guardar relação direta e proporcional com os lucros tributados no Brasil; e
- (ii) a compensação deve respeitar o limite objetivo do imposto devido internamente sobre tais lucros.

Esse regime, como se vê, reproduz e atualiza o que já dispunha o art. 26 da Lei nº 9.249/1995, segundo o qual:

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 ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

Dessa forma, tanto o art. 26 da Lei nº 9.249/1995 quanto o art. 87 da Lei nº 12.973/2014 condicionam o aproveitamento do crédito à existência de lucro efetivamente adicionado ao lucro real da controladora, vedando sua utilização desvinculada da apuração de resultados no exterior.

No mesmo sentido, o art. 30, §§ 14 a 17, da Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014, ao regulamentar a compensação dos tributos pagos no exterior, prevê que o crédito não utilizado em determinado exercício, por ausência de lucro real positivo, poderá ser compensado apenas nos anos-calendários subsequentes, e sempre controlado na Parte B do LALUR. Em especial, o §16 determina que o cálculo do imposto a compensar deve ser efetuado individualmente por investida no exterior, aplicando-se a alíquota correspondente à faixa de tributação (15% ou 25%), e o §17 define o limite aplicável quando o lucro no Brasil for inferior à adição dos lucros do exterior.

Nenhum desses dispositivos, todavia, autoriza a utilização do crédito de tributos pagos no exterior para compensar valores devidos a título de estimativas mensais de IRPJ ou CSLL, tampouco para formar saldo negativo passível de restituição ou compensação no Brasil. Trata-se de regime jurídico fechado, que admite o uso do crédito apenas em relação aos lucros oriundos do exterior, e somente quando verificada, no ajuste anual, a efetiva tributação desses lucros no Brasil.

A pretensão de ampliar o alcance do crédito, permitindo seu uso livre na quitação de tributos incidentes sobre receitas auferidas internamente, desvirtua o próprio fundamento do mecanismo de crédito internacional. Tal entendimento transformaria o instituto de eliminação da bitributação em verdadeiro benefício fiscal não previsto em lei, hipótese que não encontra respaldo no art. 156 do Código Tributário Nacional, que enumera taxativamente as causas de extinção do crédito tributário.

Cumprе ressaltar que, ainda que a legislação infralegal, IN RFB nº 1.520/2014, art. 30, §14, admita a dedução do saldo excedente em exercícios posteriores, tal faculdade restringe-se aos anos-calendários subsequentes e somente quanto aos lucros auferidos no exterior. A norma, em nenhum momento, autoriza a utilização desses créditos para quitação de tributos devidos em razão de lucros auferidos no território nacional ou para compensação de estimativas mensais.

A tentativa da Recorrente de equiparar as antecipações mensais de IRPJ e CSLL a valores devidos sobre lucros do exterior implica interpretação extensiva e indevida dos dispositivos legais, contrariando frontalmente os arts. 26 da Lei nº 9.249/1995 e 87 da Lei nº 12.973/2014, que vinculam a dedução exclusivamente ao lucro efetivamente tributado no Brasil decorrente das operações externas.

Conforme assentado pelo CARF no Acórdão nº 1401-004.116, “a lei permite uma única forma de utilização para o IR pago no exterior, que é reduzir o IRPJ e a CSLL sobre o lucro real, na proporção dos lucros do exterior reconhecidos, com os limites e requisitos já apresentados. Não há outro uso legal para o IR pago no exterior”.

Deve-se observar, ainda, que admitir a compensação com estimativas importaria violação da soberania fiscal brasileira, pois resultaria, em última análise, na restituição de tributo pago a outro Estado soberano, consequência que afronta a própria razão de ser da regra de

crédito, a qual busca apenas evitar a bitributação, e não transferir receitas fiscais de um país a outro.

Diante de todo o exposto, conclui-se que:

- a. os arts. 26 da Lei nº 9.249/1995 e 87 da Lei nº 12.973/2014 limitam o aproveitamento do tributo pago no exterior ao montante dos lucros do exterior adicionados ao lucro real, vedando sua utilização para compensação de estimativas mensais ou tributos devidos sobre receitas internas;
- b. o regime legal vigente permite o carreamento dos créditos para exercícios subsequentes, apenas para fins de compensação com tributos incidentes sobre lucros oriundos do exterior, nos termos do art. 30, §§14 a 17, da IN RFB nº 1.520/2014;
- c. qualquer uso diverso equivaleria à criação de benefício fiscal não autorizado por lei, transformando o imposto pago no exterior em crédito restituível no Brasil, o que é expressamente vedado pela legislação e pela jurisprudência administrativa consolidada.

Portanto, a pretensão da Recorrente é juridicamente inviável. A legislação (arts. 25 e 26 da Lei nº 9.249/1995, art. 87 da Lei nº 12.973/2014, arts. 21 e 74 da MP nº 2.158-35/2001 e arts. 8º e 30 da IN RFB nº 1.520/2014) veda, de forma expressa e sistemática, a utilização de créditos de tributos pagos no exterior para compensação de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, admitindo seu aproveitamento apenas quando da apuração definitiva do lucro real no balanço de 31 de dezembro, e exclusivamente em relação a lucros auferidos no exterior.

Por conseguinte, deve ser integralmente rejeitada a pretensão de utilizar créditos de tributos sobre a renda pagos no exterior para compensação de estimativas de IRPJ e CSLL ou para a formação de saldo negativo passível de restituição, mantendo-se hígido o lançamento fiscal efetuado.

2 LIMITE LEGAL PARA APROVEITAMENTO DO IR NO EXTERIOR

Inicialmente é curial consignar que fazemos nossos os argumentos do item “2.2.2 INCLUSÃO DA CSLL (9%) NO CÁLCULO DO SALDO ACUMULADO” do voto da relatora no que se refere ao limite total de tributos pagos no exterior que pode ser compensado com o IRPJ e CSLL devidos no Brasil, devendo ser adicionadas as duas alíquotas (25% e 9%), totalizando na alíquota total de 34% para o cálculo do montante do crédito compensável.

Como já visto no voto da relatora, a Recorrente reconhece que cometeu um equívoco na dedução do IR pago no exterior, ultrapassando o limite permitido em R\$ 86.580,88.

A controvérsia está na possibilidade de neutralizar esse excesso indevido com a dedução a menor do IR no exterior na apuração da CSLL, que a Recorrente defende ser possível e a DRJ não permitiu, especialmente porque “norma que rege a compensação do IR no exterior prevê que sejam calculados de forma independente os limites a se decotarem do IRPJ e da CSLL, tanto é que para a contribuição só pode ser aproveitado o valor residual, após ultrapassado o limite de dedução no IRPJ.”

Entendemos assistir razão ao julgador de piso, de forma que, nos termos do art. 114, §12, I do RICARF, fazemos nossos os argumentos da decisão recorrida no sentido de que o IRPJ e a CSLL possuem bases de cálculo distintas, definidas, respectivamente, pelas Leis nº 8.541/92 e nº 7.689/88, sendo apurados de forma independente.

A própria norma sobre compensação do imposto de renda no exterior determina que os limites de dedução do IRPJ e da CSLL sejam calculados separadamente, permitindo o aproveitamento pela CSLL apenas do valor residual após atingido o limite de dedução no IRPJ.

Dessa forma, um valor indevidamente incluído na base de cálculo de um tributo não pode ser automaticamente compensado na do outro, havendo mecanismos legais para se efetuar tal compensação (DCOMP), de maneira que o valor compensado a maior a título de IRPJ deve ser glosado.

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi