



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.720247/2011-01
ACÓRDÃO	1301-007.792 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TUPY S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006

NULIDADE DO ACÓRDÃO. ALEGAÇÃO DE INOVAÇÃO NA MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Nos pedidos de restituição ou compensação formalizados por meio de PER/DCOMP, o reconhecimento do direito creditório condiciona-se à comprovação da liquidez e certeza do crédito, nos termos do art. 170 do CTN. A manutenção da glosa, pela DRJ, fundada na ausência de prova do recolhimento no exterior, em acréscimo ao fundamento inicial de inexistência de lucro real positivo, não caracteriza inovação na motivação, mas mero aprofundamento do exame do direito creditório mediante fundamento autônomo.

NULIDADE. AUSÊNCIA DE CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. JUNTADA DE DOCUMENTOS EM SEDE RECURSAL. CONTRAPOSIÇÃO A FUNDAMENTOS SUPERVENIENTES. POSSIBILIDADE.

A conversão do feito em diligência constitui faculdade da autoridade julgadora, não configurando cerceamento de defesa o julgamento com base nos elementos constantes dos autos, especialmente quando oportunizado à parte o aditamento da manifestação de inconformidade, sem que tenha sido apresentada documentação comprobatória do recolhimento do imposto de renda no exterior. Por outro lado, admite-se a juntada de documentos em sede de recurso voluntário, quando destinados a contrapor fundamentos supervenientes suscitados na decisão da DRJ, nos termos do art. 16, § 4º, alínea “c”, do Decreto nº 70.235/1972.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. PROCEDIMENTO ESPECÍFICO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 213/2002. INCOMPATIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO VIA DCOMP.

A compensação do imposto de renda recolhido no exterior é procedimento realizado no momento da apuração do imposto de renda devido no Brasil, por meio de procedimento especial definido no art. 26 da Lei nº 9.249/1995 e na IN SRF nº 213/2002, não sendo compatível com o procedimento de compensação via declaração de compensação (DCOMP).

COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. NECESSIDADE DE LUCRO REAL POSITIVO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO QUANDO NÃO FOR APURADO IMPOSTO A PAGAR

Para que seja possível a compensação, é necessário que tenha sido apurado CSLL a pagar no período de apuração em que se pretenda aproveitar o imposto pago no exterior. Não havendo CSLL a pagar no ano-calendário correspondente, é vedada a utilização do imposto pago no exterior na composição de saldo negativo, sem prejuízo da possibilidade de compensação em anos-calendário subsequentes, mediante controle em subconta da Parte B do LALUR, conforme disciplinado nos §§ 15 e 16 do art. 14 da IN SRF nº 213/2002.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que acolhia a preliminar de mudança de critério jurídico e o conseqüente retorno dos autos à DRJ. No mérito, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que lhe dava provimento.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por TUPY S.A., em face do Acórdão nº 16-87.115, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP – DRJ08/SP, que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório, que reconheceu parcialmente o direito creditório suscitado no PER/DCOMP nº 22512.62115.290807.1.2.03-6051.

A origem do litígio remonta à transmissão do PER/DCOMP nº 22512.62115.290807.1.2.03-6051 pela empresa TUPY FUNDIÇÕES LTDA., incorporada pela Recorrente 30/11/2007, por meio da qual pleiteia o reconhecimento do crédito, no valor original de R\$ 11.592.402,50, decorrente de saldo negativo de CSLL formado por estimativas mensais e imposto de renda pago no exterior, referentes ao ano-calendário de 2006.

Em paralelo, a contribuinte pleiteou a homologação das PER/DCOMPs listadas abaixo, transmitidas com a finalidade de extinguir débitos diversos, mediante a compensação com crédito do saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário de 2006.

DCOMP	CÓD. RECEITA / DESCRIÇÃO TRIBUTO	PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR TOTAL (R\$)
30742.35129.310807.1.3.03-1055	2484-01 CSLL - Demais PJ (estimativa mensal)	Julho / 2007	R\$ 516.894,09
38667.76392.270710.1.7.03-8052	0220-01 IRPJ - Lucro real / 6012-01 CSLL - Lucro real trimestral	1º Trimestre / 2009	R\$ 5.375.730,42
36099.26489.270710.1.7.03-0330	5706-02 IRRF - Juros sobre o Capital Próprio	3º Dec. / Dezembro / 2008	R\$ 1.835.627,27
18682.81274.270710.1.7.03-3301	5123-01 IPI - Demais produtos	Abril / 2009	R\$ 700.555,2
23155.60156.270710.1.7.03-4865	5706-02 IRRF - Juros sobre o Capital Próprio	3º Dec. / Maio / 2009	R\$ 169.392,77
39610.17629.270710.1.7.03-0904	5123-01 IPI - Demais produtos	Maio / 2009	R\$ 760.916,1

14035.09710.270710.1.7.03-0731	5123-01 IPI / 6912-01 PIS / 5856-01 COFINS - Não cumulativos	Junho / 2009	R\$ 2.039.341,05
32838.65139.270710.1.7.03-9170	0220-01 IRPJ / 6012-01 CSLL - Lucro real trimestral	2º Trimestre / 2009	R\$ 2.390.142,79

Nos termos do que se extrai do despacho decisório (e-fls. 98/108), a Autoridade Preparadora deixou de reconhecer o valor de R\$ 1.010.962,71, referente ao Imposto de Renda Pago no Exterior, sobre lucros auferidos por suas controladas localizadas na Alemanha (Tupy Europe GmbH) e nos Estados Unidos (Tupy American Foundry Co.), assim como desconsiderou a parcela de R\$ 5.653.913,09, correspondente a estimativas mensais de CSLL referentes aos meses de janeiro a abril, outubro e novembro do ano-calendário 2006, cujo pagamento se deu mediante compensações não homologadas, ou parcialmente homologadas, em processos administrativos autônomos.

Regularmente cientificada, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, por meio da qual controverteu o indeferimento do direito creditório relativo às estimativas mensais e, para o que interessa ao presente caso, impugnou a glosa do crédito relativo ao imposto de renda pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital, ao argumento de que a legislação vigente autoriza a sua utilização em exercícios subsequentes, ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal no ano do pagamento.

Nesse sentido, informa que direcionou integralmente o valor de R\$ 1.010.962,71 ao pagamento de débitos de IRPJ e CSLL referentes a exercícios subsequentes, por meio das DCOMP transmitidas, cujos débitos totalizam R\$ 11.030.522,52.

A DRJ08/SP, ao apreciar a Manifestação de Inconformidade, julgou parcialmente procedente, para reconhecer o direito creditório adicional relativo às estimativas mensais, no valor de R\$ 6.328.885,50, mantendo-se a glosa da parcela adstrita ao Imposto de Renda Pago no Exterior, no valor de R\$ 1.010.962,71.

Cientificada em 22/10/2021 (e-fls. 550), a Recorrente apresentou Recurso Voluntário em 23/11/2021, no qual alega, em síntese:

a) Preliminarmente:

- Nulidade do Acórdão da DRJ, por suposta inovação na motivação da glosa do IR pago no exterior, mediante exigência de documentação não requerida pela autoridade preparadora;
- Necessidade de conversão dos autos em diligência, ante o cerceamento de defesa oriundo da alegada inovação na motivação do Acórdão.

b) No mérito:

- Direito ao reconhecimento da totalidade do crédito de saldo negativo de CSLL, formado por imposto de renda pago no exterior nos anos-calendários 2007 e 2008, ante a comprovação do pagamento e inclusão dos lucros auferidos por suas controladas no lucro real.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada do v. Acórdão nº 16-87.115 em 25/10/2021 (e-fls. 550), apresentando o presente Recurso Voluntário em 23/11/2021 (e-fls. 555/573), cumprindo, portanto, o prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, verifico a regularidade da representação processual, eis que o Recurso Voluntário foi apresentado por advogados regularmente constituídos por procuração acostada às - fls.574/605.

Presentes os pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos, quais sejam, tempestividade, regularidade formal, legitimidade, interesse recursal e competência deste Colegiado para apreciação da matéria, conheço do Recurso Voluntário.

2 PRELIMINAR DE MÉRITO

2.1 NULIDADE DO ACÓRDÃO. INOVAÇÃO NA MOTIVAÇÃO SOBRE A GLOSA DO IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR

Preliminarmente, a Recorrente suscita a nulidade parcial do Acórdão nº 16-87.115, ao argumento de que a decisão teria inovado na motivação relativa à glosa da parcela de R\$ 1.010.962,71, referente ao imposto de renda pago no exterior, informado na linha 47 da Ficha 17 da DIPJ 2006/2007 (e-fls. 51).

Tal como consignado em suas razões recursais, o único fundamento invocado pela Autoridade Preparadora para o indeferimento do crédito relativo ao imposto de renda pago no exterior teria sido a inexistência de lucro real positivo no exercício de 2006.

Entretanto, ao examinar a Manifestação de Inconformidade, a Recorrente alega que a Delegacia de Julgamento manteve a glosa com base em fundamento diverso, centrado na ausência de comprovação documental idônea do efetivo pagamento do imposto no exterior. Veja-se o excerto relevante da decisão:

“(…)

O permissivo legal para outorga a compensação de crédito oriundo de imposto de renda pago no exterior encontra fundamento nas redações expressas no art. 26, caput e seus §§ 1º ao 3º da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, arts 15 e 16 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 e nos §§ 4º e 5º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, consolidados na redação do art. 395 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, ora parcialmente reproduzido abaixo:

(…)

Note-se que a mensuração do limite de compensação com observância dos requisitos de aproveitamento do crédito pago no exterior induz a compulsoriedade de manutenção e guarda em seus arquivos contábeis do comprovante do efetivo pagamento do imposto na jurisdição da ocorrência da incidência tributária sobre a

renda auferida, acompanhado da tempestiva documentação de suporte da transação empresarial ou financeira a ele vinculado.

Sob esta perspectiva, da verificação do acervo documental instruído nos autos, patente a inépcia da pretensão do contribuinte neste aspecto da defesa, porquanto a absoluta carência de dilação probatória necessária à evidenciação das operações submetidas à incidência da tributação no exterior, inviabilizando-se, de plano, a avaliação acerca da pertinência do cumprimento dos requisitos normativos correspondentes, bem assim dos limites admitidos pela legislação de regência

Defronte o exposto e a manifesta ausência de robusto conjunto probatório que demonstre a existência, validade e disponibilidade do direito pleiteado, oriundo de crédito de tributo pago no exterior, imperativo não acolher a pretensão demandada pelo contribuinte.

(...)"

(grifamos)

A meu ver, não assiste razão à Recorrente.

Nos termos do art. 59, do Decreto nº 70.235/1972, a nulidade incide sobre “os atos e termos lavrados por pessoa incompetente” ou “despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”, hipóteses não configuradas nos autos.

A decisão foi proferida por Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em São Paulo – DRJ08, órgão de deliberação interna e natureza colegiada da Receita Federal, competente para julgar processos de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Fazenda em primeira instância, nos termos do art. 25, inciso I do Decreto nº 70.235/1972¹.

Ademais, não vislumbro cerceamento de defesa decorrente da decisão proferida em primeira instância, na medida que adequadamente motivada na ausência de comprovação do pagamento do imposto no exterior. Para tanto, a autoridade julgadora destacou “a compulsoriedade de manutenção e guarda em seus arquivos contábeis do comprovante do efetivo pagamento do imposto na jurisdição da ocorrência da incidência tributária sobre a renda auferida,

¹ **Decreto nº 70.235/1972**

“Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; (...).”

acompanhado da tempestiva documentação de suporte da transação empresarial ou financeira a ele vinculado.”

Nesse contexto, a ausência de documentação hábil a comprovar o efetivo pagamento do imposto no exterior constitui óbice legítimo e precedente à análise dos demais requisitos materiais, dentre eles a existência de lucro real positivo. De fato, não há como examinar a possibilidade de compensação de um tributo cuja própria existência não foi comprovada nos autos.

Ainda que a decisão recorrida não fundamente a manutenção da glosa na ausência de lucro real, assim como acertadamente fez a Autoridade Preparadora no despacho decisório, o fundamento invocado pela DRJ é elementar e antecede ao exame dos demais requisitos previstos em lei para o deferimento de restituição ou compensação. Isto é, no entender da autoridade julgadora, a inexistência de conjunto probatório apto a comprovar o recolhimento do tributo no exterior, inviabiliza, por si só, a análise das condições normativas para sua compensação.

Não se trata, portanto, de inovação de critério jurídico, mas de aprofundamento da análise do direito creditório com base em fundamento legal autônoma e compatível com os requisitos de admissibilidade da compensação. Nesse sentido, destaco os precedentes que corroboram esse entendimento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

(...)

NULDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INOBSERVÂNCIA. ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO. Não existe inovação de critério jurídico, mas sim um avanço na análise do crédito, quando a autoridade julgadora de 1ª instância exige a comprovação dos requisitos de liquidez e certeza do crédito, nos casos em que a contribuinte deixa de retificar a DCTF. DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DCTF. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE PROVAS. Quando da necessidade de retificação de declaração que vise excluir ou reduzir tributo, exige-se do contribuinte a comprovação do erro em que se funde. Não obstante ser admissível a retificação extemporânea da DCTF para fins de exame do direito creditório, exige-se do contribuinte a comprovação do crédito, por meio de documentos hábeis e idôneos, que demonstrem a sua liquidez e certeza.

(**Acórdão** nº 1401-006.809, Rel. Cons. André Severo Chaves, 1ª Seção / 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, data da sessão 24/01/2024)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO. DECISÃO ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA Inexiste modificação nos critérios jurídicos ou inovação no julgamento quando decisão de primeira instância aprofunda, ainda que com metodologia própria, mas devidamente fundamentada, a análise dos elementos probatórios trazidos ao processo com a finalidade de verificar se houve a alegada infração, isto é, não há alteração dos fundamentos jurídicos do lançamento quando a decisão recorrida pauta-se estritamente dentro dos limites da lide, apenas alargando a análise, contextualização e conclusões sobre os fatos trazidos ao processo. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2013 VARIAÇÕES CAMBIAIS. OPÇÃO PELO RECONHECIMENTO NO RESULTADO PELO REGIME DE CAIXA. Diante da opção pelo sujeito passivo de reconhecimento para fins de tributação do IRPJ e da CSLL das variações cambiais com base no regime de caixa, é assegurada exclusão das parcelas contabilizadas pelo regime de competência, de natureza jurídica de provisões.

(**Acórdão** nº 1301-007.331, Rel. Cons. Iágaro Jung Martins, 1ª Seção / 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, data da sessão 17/07/2024)

(grifamos)

Acrescente-se, ainda, que o contraditório foi plenamente assegurado, sendo oportunizada à Recorrente a reapresentação de argumentos e documentos, nos termos do Despacho nº 5/2012 (e-fls. 282/283), bem como por meio do Recurso Voluntário, inclusive com base na exceção prevista no art. 16, § 4º, alínea “c”, do Decreto nº 70.235/1972².

Desta feita, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

2.2 NECESSIDADE DE CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA

Em complemento à preliminar de nulidade por alegada inovação na motivação, a Recorrente sustenta que a Delegacia de Julgamento deveria ter convertido o feito em diligência, a fim de possibilitar a juntada de documentos comprobatórios do recolhimento do imposto de renda no exterior. Alega, em síntese, que a decisão de primeira instância baseou-se em

² **Decreto nº 70.235/72** – “Art. 16 (...) § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (...) c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

fundamento não invocado no despacho decisório — qual seja, a ausência de prova documental do efetivo pagamento do tributo — e que, por essa razão, deveria ter sido assegurada a oportunidade de produção de prova complementar antes do julgamento.

Sem razão a Recorrente.

Nos termos do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972, é dever do sujeito passivo instruir a manifestação de inconformidade com os fundamentos de fato e de direito que sustentam sua irresignação, acostando os documentos e provas que pretenda ver considerados:

DECRETO Nº 70.235/1972

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.”

Ademais, conforme o art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil — aplicável de forma supletiva ao processo administrativo fiscal — o ônus da prova incumbe à parte que alega o fato constitutivo de seu direito:

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.”

As diligências, por sua vez, constituem faculdade discricionária da autoridade julgadora, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972³, cabíveis quando reputadas necessárias ao esclarecimento de fato relevante e controvertido. O eventual julgamento da lide com base nos elementos constantes dos autos, sem a conversão do feito em diligência, não configura, por si só, cerceamento do direito de defesa — sobretudo quando a parte teve plena oportunidade de apresentar os elementos probatórios necessários à formação do convencimento da autoridade julgadora.

³ **Decreto nº 70.235/72** – “Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.”

No caso concreto, cabe destacar que a DRJ/SP1 proferiu o despacho de e-fls. 282/283, determinando o retorno dos autos à autoridade preparadora com vistas à ciência da operacionalização da compensação do crédito reconhecido, bem como à reabertura de prazo para aditamento da manifestação de inconformidade. Do referido despacho, extrai-se o seguinte:

“Trata-se do Pedido Eletrônico de Restituição e das Declarações de Compensação, formalizados pela TUPY FUNDIÇÕES LTDA., CNPJ nº 81.599.961/000166, sucedida pela TUPY S.A., CNPJ nº 84.683.374/000149, com base no crédito de saldo negativo de CSLL apurado na DIPJ 2007 (ano-calendário 2006) de R\$ 11.592.402,50. A DERAT São Paulo reconheceu em parte o direito creditório, no valor de R\$ 4.252.554,29, e homologou as compensações até o limite do crédito.

Entretanto, não se localizou nos autos qualquer documento comprobatório da cobrança ou da ciência da contribuinte acerca dos débitos remanescentes do procedimento de operacionalização da compensação do crédito já reconhecido. Consta apenas a informação da autoridade preparadora de fls. 268, e ora reproduzida:

Tendo em vista o que deste processo consta e particularmente reconhecimento de direito creditório às fls. 87 a 97, submeto à aprovação a compensação dos débitos efetuada através do SIEF/PROCESSO, conforme demonstrativos de fls. 264, com observância das disposições pertinentes na IN/SRF nº 900/2008.

Situação atual dos débitos:

() os débitos foram liquidados, conforme fls._____.

(X) existe saldo devedor, conforme fls. 265 a 267, o qual encontra-se com a exigibilidade suspensa, em face da apresentação tempestiva de manifestação de inconformidade..

Para prevenir qualquer alegação de cerceamento ao direito de defesa, PROponho a devolução dos autos à autoridade preparadora, para que seja providenciada, a ciência da operacionalização da compensação do crédito, reconhecido pela DERAT, de modo a explicitar os débitos, cuja compensação não foi homologada, com os acréscimos legais cabíveis, com reabertura de prazo de 30 dias para aditamento da manifestação de inconformidade, se for de interesse da contribuinte.

(grifamos)

Cientificada em 31/05/2013 (e-fls. 288/291), a Recorrente apresentou a manifestação complementar (e-fls. 292/324), por meio da qual limitou-se a reiterar integralmente

os termos da Manifestação de Inconformidade apresentada em 09/05/2011, deixando de aditar sua defesa ou de juntar qualquer documento novo para fins de comprovação do recolhimento do imposto de renda no exterior.

Ora, embora o despacho da DRJ/SP1 tivesse por finalidade precípua a explicitação e ciência dos débitos remanescentes, é inegável que a reabertura de prazo oportunizou à Recorrente uma nova oportunidade de aditamento e, por consequência, a apresentação de quaisquer documentos complementares que entendesse pertinentes à instrução do feito. Nesse cenário, não se pode alegar cerceamento do direito de defesa por ausência de diligência expressa, quando a própria contribuinte se absteve de utilizar a prerrogativa que lhe foi conferida no curso do processo.

É dizer, ainda que a autoridade julgadora não tenha exigido explicitamente a apresentação de tais documentos, a legislação aplicável — especialmente o art. 26 da Lei nº 9.249/1995 e o art. 395 do RIR/1999 — impõe ao sujeito passivo o dever de comprovar o recolhimento do imposto no exterior e o atendimento dos requisitos legais para seu aproveitamento. Tais exigências são de conhecimento obrigatório do sujeito passivo e constituem pressupostos legais para o deferimento do crédito.

A ausência de iniciativa da parte não pode ser suprida pela atuação da autoridade julgadora, sob pena de subversão da lógica da distribuição do ônus da prova, em prejuízo dos princípios da lealdade, da cooperação processual e da segurança jurídica. O processo administrativo fiscal, embora regido pelo princípio da verdade material, também se orienta pelo formalismo moderado, de modo que a busca da verdade deve coexistir com a responsabilidade das partes pela adequada instrução do feito.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade por ausência de conversão em diligência.

2.3 CONHECIMENTO DOS DOCUMENTOS JUNTADOS EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO

A despeito do não acolhimento da preliminar anterior, é cabível o exame dos documentos apresentados pela Recorrente por ocasião da interposição do Recurso Voluntário.

Com efeito, embora o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972 preveja, como regra, a preclusão da prova documental não apresentada na fase de impugnação, admite-se a juntada de novos elementos de prova nas hipóteses expressamente previstas no próprio dispositivo:

DECRETO Nº 70.235/1972

Art. 16. (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

No caso concreto, observa-se que a autoridade preparadora fundamentou a glosa da parcela relativa ao imposto de renda pago no exterior exclusivamente na inexistência de lucro real positivo no exercício de 2006, sem qualquer menção à ausência de documentos comprobatórios. Apenas por ocasião do julgamento da Manifestação de Inconformidade foi introduzido o fundamento adicional relativo à insuficiência probatória quanto ao efetivo recolhimento do tributo no exterior.

Dessa forma, os documentos juntados pela Recorrente em sede recursal — destinados justamente a demonstrar o recolhimento do imposto e a preencher a lacuna apontada na decisão de primeira instância — enquadram-se na hipótese da alínea “c” do § 4º do art. 16, porquanto visam a refutar fundamentos posteriormente invocados no curso do processo.

A jurisprudência do CARF tem reiteradamente admitido a juntada extemporânea de documentos em sede recursal, à luz dos princípios da verdade material, da instrumentalidade das formas, da ampla defesa e do contraditório. Veja-se:

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

Ano-calendário: 2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI 9.784/1999, ART. 38. É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância aos princípios da verdade material, da racionalidade, da

formalidade moderada e o da própria efetividade do processo administrativo fiscal. NOVA ANÁLISE PELA UNIDADE DE ORIGEM. DIREITO CREDITÓRIO. POSSIBILIDADE. Com base em documentos e argumentos apresentados em recurso voluntário, é possível reconhecer a possibilidade de retificação da DCTF após a prolação do Despacho Decisório, e determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem para que, mediante Despacho Decisório complementar, analise o direito creditório postulado à luz da DCTF retificadora, quanto à liquidez e certeza do crédito requerido.

(Acórdão nº 1301-005.657, Rel. Cons. Jose Eduardo Dornelas Souza, 1ª Seção / 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, data da sessão 14/10/2021)

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

Ano-calendário: 2004

ANÁLISE DE DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORANEAMENTE. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. A verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, devendo-se assegurar ao contribuinte a análise de documentos extemporaneamente juntados aos autos, mesmo em sede de recurso voluntário, a fim de permitir o exercício da ampla defesa e alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário, além de atender aos princípios da instrumentalidade e economia processual. O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, devendo-se admitir a relativização da preclusão consumativa probatória e considerar as exceções do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, com aplicação conjunta do art. 38 da Lei nº 9.784/99, o que enseja a análise dos documentos juntados supervenientemente pela parte, desde que possuam vinculação com a matéria controvertida anteriormente ao julgamento colegiado. A busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dela decorrentes, bem como a adequada análise de direito creditório requestado através de PER/DECOMP. (...)

(Acórdão nº 1201-005.993, Rel. Cons. Fredy José Gomes de Albuquerque, 1ª Seção / 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, data da sessão 20/07/2023)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/05/2009

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO. É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de

impugnação, desde que os documentos, especialmente juntados com o recurso voluntário, sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses das alíneas do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235.

(Acórdão nº 2202-007.556, Rel. Cons. LEONAM ROCHA DE MEDEIROS, 2ª Seção / 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, data da sessão 04/11/2020)

(grifamos)

Ante o exposto, conheço dos documentos apresentados pela Recorrente por ocasião da interposição do Recurso Voluntário, os quais serão oportunamente analisados no exame do mérito.

3 DO MÉRITO

3.1 DA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR – FUNDAMENTOS E PRESSUPOSTOS LEGAIS PARA O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO

A Recorrente insurge-se contra o não reconhecimento do direito ao crédito correspondente ao imposto de renda pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por controladas estrangeiras, no valor de R\$ 1.010.962,71, cuja dedução foi registrada na linha 47 da Ficha 17 da DIPJ do exercício de 2007 (ano-calendário de 2006), **compondo o saldo negativo de CSLL** do referido período.

O crédito foi glosado pela Autoridade Preparadora sob o fundamento de inexistência de lucro real positivo no exercício de 2006, e, posteriormente, pela DRJ/SP1, com base na ausência de comprovação documental idônea do efetivo recolhimento do tributo no exterior.

Em regra, a comprovação do imposto pago no exterior e inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos por controladas no exterior, no lucro real da controladora brasileira, são requisitos indispensáveis à compensação do imposto, nos termos do art. 26 da Lei nº 9.249/1995 e arts. 14 e 15 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

No presente caso, contudo, verifico questão prejudicial e antecedente ao preenchimento dos requisitos acima, que culmina no indeferimento do crédito pleiteado. Em outras palavras, independente da comprovação do imposto e inclusão dos lucros auferidos no exterior no lucro real da Recorrente, o crédito não poderá ser reconhecido ou a compensação

homologada. Tal conclusão decorre da impossibilidade de utilizar o imposto de renda pago no exterior no cômputo de saldo negativo do IRPJ ou CSLL, porquanto a legislação que rege a matéria estabeleceu procedimento específico para a compensação do imposto no exterior com o devido no Brasil.

As regras e limites para a compensação do imposto de renda incidente no exterior encontram-se delineadas no art. 26 da Lei nº 9.249/1995, art. 16 da Lei nº 9.430/1996 e Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Do que se observa dos autos, os lucros disponibilizados no exterior pelas controladas da Recorrente — Tupy American Foundry Co. (TAFCO) e Tupy Europe GMBH (TEU) — totalizaram o montante de R\$ 14.658.903,11, valor que foi adicionado à base de cálculo da CSLL, conforme indicado na linha 05 da Ficha 17 da DIPJ/2007, ano-calendário de 2006 (e-fl. 51).

Não obstante a adição dos lucros auferidos no exterior ao resultado fiscal, os ajustes realizados ao lucro líquido resultaram em base de cálculo negativa da CSLL, no valor de R\$ 54.888.722,84. Ainda assim, a Recorrente procedeu, no ajuste anual, à dedução de dois montantes: (i) o imposto de renda pago no exterior, no valor de R\$ 1.010.962,71; e (ii) a CSLL recolhida mensalmente por estimativas, no valor de R\$ 10.581.439,80. Como resultado, apurou-se saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 11.592.402,51.

Com base nesse saldo negativo, a Recorrente transmitiu o PER nº 22512.62115.290807.1.2.03-6051, pleiteando a restituição do valor total do saldo negativo apurado, mediante compensação com débitos relativos a tributos diversos apurados em períodos subsequentes, conforme discriminado na tabela abaixo:

DCOMP	CÓD. RECEITA / DESCRIÇÃO TRIBUTO	PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR TOTAL (R\$)
30742.35129.310807.1.3.03-1055	2484-01 CSLL - Demais PJ (estimativa mensal)	Julho / 2007	R\$ 516.894,09
38667.76392.270710.1.7.03-8052	0220-01 IRPJ - Lucro real / 6012-01 CSLL - Lucro real trimestral	1º Trimestre / 2009	R\$ 5.375.730,42
36099.26489.270710.1.7.03-0330	5706-02 IRRF - Juros sobre o Capital Próprio	3º Dec. / Dezembro / 2008	R\$ 1.835.627,27
18682.81274.270710.1.7.03-3301	5123-01 IPI - Demais produtos	Abril / 2009	R\$ 700.555,2

23155.60156.270710.1.7.03-4865	5706-02 IRRF - Juros sobre o Capital Próprio	3º Dec. / Maio / 2009	R\$ 169.392,77
39610.17629.270710.1.7.03-0904	5123-01 IPI - Demais produtos	Maio / 2009	R\$ 760.916,1
14035.09710.270710.1.7.03-0731	5123-01 IPI / 6912-01 PIS / 5856-01 COFINS - Não cumulativos	Junho / 2009	R\$ 2.039.341,05
32838.65139.270710.1.7.03-9170	0220-01 IRPJ / 6012-01 CSLL - Lucro real trimestral	2º Trimestre / 2009	R\$ 2.390.142,79

Nesse contexto, a Recorrente sustenta que o valor de R\$ 1.010.962,71, correspondente ao imposto de renda pago no exterior, teria integrado corretamente a composição do saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2006, podendo, assim, ser objeto de compensação nos exercícios posteriores, por meio das DCOMPs transmitidas.

Em síntese, a tese da Recorrente repousa na seguinte premissa: mesmo diante da inexistência de CSLL a pagar no ajuste anual de 2006, o imposto pago no exterior poderia ser deduzido para fins de apuração de saldo negativo, tal como se dá com os recolhimentos mensais efetuados por estimativa, sujeitando-se aos regimes ordinários de restituição e compensação de indébito.

Todavia, a compensação do imposto de renda pago no exterior é instituto regulado por normas específicas⁴, cuja finalidade precípua é evitar a dupla tributação internacional da renda, mediante a aplicação do método da imputação ordinária. Em razão da natureza jurídica diferenciada, o aproveitamento do imposto pago no exterior não se confunde com os mecanismos ordinários de apuração de indébito tributário, previstos no art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Nos termos do *caput* do art. 26 da Lei nº 9.249/1995⁵, a compensação do imposto pago no exterior está condicionada ao cumprimento de dois requisitos cumulativos: (i) que os lucros, rendimentos ou ganhos de capital tenham sido computados no lucro real da controladora brasileira; e (ii) que o imposto compensado não exceda o montante do IRPJ devido no Brasil “sobre

⁴ Art. 26 da Lei nº 9.249/1995; art. 16 da Lei nº 9.430/1996; e artigos 14, 14-A e 15 da IN SRF nº 213/2002.

⁵ **Lei n 9.249/1995** - Art. 25. 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.

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.

os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.” Esse limite é reiterado na IN SRF nº 213/2002, por meio do art. 14 e §§, por meio dos quais o legislador delimitou fórmula específica para mensurar o valor do imposto pago no exterior, compensável com o imposto de renda no Brasil.

Mas há que se observar, ainda, outro limite: O aproveitamento do imposto pago no exterior está condicionado à existência de lucro real positivo, a fim de que o tributo possa ser compensado com o imposto de renda devido sobre os lucros auferidos no exterior, com o objetivo de evitar a dupla tributação da renda. Trata-se, portanto, de hipótese diversa daquela em que se apura recolhimento indevido ou a maior, ensejando a compensação nos termos do art. 170 do CTN.

Na ausência de lucro real positivo no ano-calendário correspondente à disponibilização dos lucros no exterior, a Instrução Normativa SRF nº 213/2002 prevê a possibilidade de compensar o imposto de renda pago no exterior, mediante procedimento próprio, disciplinado nos §§ 15 e 16 do art. 14, *in verbis*:

Instrução Normativa SRF nº 213/2002

“**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 subsequentes.

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, 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).

No tocante à CSLL, o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 *admite a compensação da parcela excedente ao limite aplicável ao IRPJ com a CSLL devida*, desde que os lucros oriundos do exterior sejam computados na base de cálculo da contribuição no Brasil. Isto é, se o imposto pago no exterior é superior ao imposto de renda devido no Brasil sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por controladas no exterior, o valor excedente poderá

ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição dos referidos montantes à sua base de cálculo. Veja-se o teor do referido dispositivo:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF nº 213/2002

“Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.”

Do texto normativo extrai-se que a compensação do imposto pago no exterior com a CSLL só é admitida quando houver valor efetivamente devido a título da referida contribuição, em decorrência da adição dos resultados do exterior à sua base de cálculo. Inexistindo CSLL a pagar no ano-calendário da disponibilização dos lucros, não há que se falar em dedução ou formação de saldo negativo compensável.

Na hipótese dos autos, observa-se que, mesmo com a inclusão dos lucros auferidos no exterior, não houve apuração de base de cálculo positiva da CSLL no ano-calendário de 2006. Os dados extraídos da Ficha 17 da DIPJ/2007 evidenciam o seguinte:

Discriminação	Sem Inclusão (R\$)	Com Inclusão (R\$)
Lucro Líquido antes da CSLL	107.149.877,68	107.149.877,68
(+) Outras adições (exceto lucros no exterior)	291.383.231,26	291.383.231,26
(+) Lucros no exterior	–	14.658.903,11
(=) Total das adições	291.383.231,26	306.042.134,37
(–) Exclusões	468.080.734,89	468.080.734,89
(=) Base de Cálculo da CSLL	-69.547.626,00	-54.888.722,84
Alíquota	9%	9%
CSLL devida	0,00	0,00

Desse fato decorre que o crédito não poderá ser reconhecido neste processo, pois o aproveitamento do crédito via PERDCOMP, por meio de cômputo do imposto pago no exterior na formação de saldo negativo, encontra-se em desacordo com o regime jurídico específico previsto no art. 14 e 15 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Esse entendimento é corroborado no Acórdão nº 1201-003.220, da lavra do i. Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, fazendo-se oportuna a transcrição dos trechos que seguem, os quais adoto como razões de decidir:

“(…) Não há dúvida de que o imposto de renda pago no exterior sobre rendimentos de pessoa jurídica nacional pode ser computado no seu lucro real, desde que atendidas as condições estipuladas no referido artigo 26 da Lei nº 9.249/1995. Esse cômputo é feito de forma semelhante à compensação de prejuízos acumulados, ou seja, controlado nos livros fiscais de apuração do lucro real. Assim, a compensação se dá no momento do cálculo do lucro real.

Todavia, o contribuinte está pleiteando algo diferente do previsto na legislação referida, pois **pretende fazer com que o imposto pago no exterior gere um saldo negativo passivo de restituição e para isso não há previsão legal.**

A Instrução Normativa SRF nº 213/2002, utilizada e transcrita pelo recorrente em sua fundamentação, ao detalhar a sistemática de compensação a ser adotada, **torna evidente a impossibilidade de se levar o imposto pago no exterior para compor o saldo negativo restituível.** Para se chegar a essa conclusão, basta uma leitura mais atenta dos dispositivos a seguir transcritos:

(…)

O §9º determina que a compensação esteja limitada ao montante do imposto de renda devido no Brasil em razão da inclusão do respectivo rendimento na apuração do lucro real. **Isso implica dizer que a compensação em tela se dá no momento da apuração do lucro real e não em um procedimento de compensação por meio de DCOMP.**

Os §§10 e 11 detalham o procedimento de compensação. O contribuinte deve apurar o lucro real duas vezes, de forma preliminar: primeiro sem incluir o rendimento que gerou a retenção do imposto no exterior, depois incluindo esse rendimento. A diferença entre esses dois valores é o limite do valor a ser deduzido, bem como o valor efetivamente retido no exterior. Com isso, não resta dúvida de que a compensação em tela não pode ser confundida com a compensação via DCOMP.

Nesse momento, deve ser salientado que **a apuração de prejuízo fiscal quando já é considerada a receita que deu origem à retenção no exterior faz com que o limite de compensação indicado no referido inciso II seja negativo, ou seja, não será possível a compensação. Por isso, é comum se dizer que o valor de tributo retido no exterior não gera saldo negativo.**

Os §§15 e 16 dão um destino para a parcela do imposto retido no exterior que exceder o limite de compensação no ano da retenção. Essa parcela deve ser levada à parte B do Lalur para que possa vir a reduzir o lucro real em períodos de apuração subsequentes. Esses dispositivos estão em sentido diametralmente

oposto à pretensão do recorrente, que propugna pela inclusão desse excesso no saldo negativo do ano da retenção e a sua compensação com outros tributos, por meio de DCOMP.

Por fim, o artigo 15 abre uma nova possibilidade de compensação, agora na apuração da base de cálculo da CSLL. Portanto, a única exceção às regras trazidas nesse artigo 14 continua no âmbito do procedimento de apuração do tributo, no caso, da CSLL, não havendo possibilidade de sua inclusão em saldo negativo passível de restituição.

(grifos e destaques nossos)

A jurisprudência deste e. CARF confirma esse posicionamento, conforme precedentes destacados abaixo:

“(…)

LUCRO NO EXTERIOR. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR SE NÃO FOR APURADO CSLL A PAGAR. Para a utilização de imposto pago no exterior, há que se observar limites para tal aproveitamento, e para que seja possível a compensação, é necessário que exista imposto devido no Brasil, ou seja que tenha sido apurado base de cálculo positiva da CSLL no período de apuração em que se pretenda aproveitar o imposto pago no exterior. SALDO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO EM ANOS CALENDÁRIOS SUBSEQUENTES. O saldo de crédito de imposto pago no exterior deve compor um estoque de crédito de imposto pago no exterior para compensação em anos subsequentes de lucros apurados no exterior, que deve ser controlado na parte B do LALUR. A compensação fica sujeita aos limites de imposto pago no exterior passível de compensação.

(Acórdão nº 1302-007.194, Rel. Cons. Wilson Kazumi Nakayama, 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, data da sessão 17/07/2024)

“(…)

MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR NA COMPOSIÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE CSLL QUANDO NÃO FOR APURADO IMPOSTO A PAGAR NO ANO-CALENDÁRIO. DESPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. Para a utilização de imposto pago no exterior, há que se observar limites para tal aproveitamento, e para que seja possível a compensação, é necessário que exista imposto devido no Brasil, ou seja que tenha sido apurado base de cálculo positiva da CSLL no período de apuração em que se pretenda aproveitar o imposto pago no exterior. Com isso, não se impede que o saldo de crédito de imposto pago no exterior possa ser aproveitado, devendo compor um estoque de crédito de imposto pago para compensação em anos subsequentes de lucros apurados no exterior, que deve ser controlado na parte B

do LALUR. A compensação fica sujeita aos limites de imposto pago no exterior passível de compensação. Desprovemento do recurso voluntário.”

(Acórdão nº 1202-001.588, Rel. Cons. Liana Carine Fernandes de Queiroz, 1ª Seção / 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, data da sessão 24/04/2025)

Assim sendo, deve ser mantida a glosa do imposto de renda pago no exterior do saldo negativo objeto do PER/DCOMP nº 22512.62115.290807.1.2.03-6051, ressalvado o direito da Recorrente apropriar o crédito do imposto pago no exterior, por meio de controle realizado na Parte B do LALUR, nos termos da legislação citada.

| CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade para, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski