



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.930096/2012-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1001-003.272 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 07 de março de 2024
Recorrente SAINT-GOBAIN DO BRASIL PRODUTOS INDUSTRIAIS E PARA CONSTRUÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

COMPOSIÇÃO DO SALDO NEGATIVO DE IRPJ. IMPOSTO INCIDENTE NO EXTERIOR. AUSÊNCIA DE IMPOSTO DEVIDO NO PERÍODO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

A pessoa jurídica pode compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços. No entanto, no período em que não houver valor tributável (lucro real positivo), a pessoa jurídica não pode compensar o Imposto pago no exterior, devendo ser controlado na Parte B do Lalur para fins de aproveitamento nos anos-calendário subsequentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rafael Zedral, José Roberto Adelino da Silva, Roney Sandro Freire Corrêa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

SAINT-GOBAIN DO BRASIL PRODUTOS INDUSTRIAIS E PARA CONSTRUÇÃO LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, apresentou DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO, objeto da PER/DCOMP n.º 4811.94372.181007.1.3.02-0021, de e-fls. 02/07, para fins de compensação dos débitos próprios nelas relacionados com o crédito de saldo negativo de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, concernente ao ano-calendário 2004, nos valores ali elencados, conforme peça inaugural do feito e demais documentos que instruem o processo.

Em Despacho Decisório Eletrônico, de e-fls. 08, da DRF em São Paulo/SP, a autoridade fazendária reconheceu em parte o direito creditório pleiteado, não homologando parcialmente, portanto, a compensação declarada, determinando, ainda, a cobrança dos respectivos débitos confessados.

Após regular processamento, a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade, às e-fls. 13/19, a qual fora julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão n.º 07-35.729, de 30 de setembro de 2014, de e-fls. 77/82, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2004

COMPOSIÇÃO DO SALDO NEGATIVO DE IRPJ. IMPOSTO INCIDENTE NO EXTERIOR. AUSÊNCIA DE IMPOSTO DEVIDO NO PERÍODO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

A pessoa jurídica pode compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços. No entanto, no período em que não houver valor tributável (lucro real positivo), a pessoa jurídica não pode compensar o Imposto pago no exterior, devendo ser controlado na Parte B do Lalur para fins de aproveitamento nos anos-calendário subsequentes.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Em suma, entendeu a autoridade julgadora de primeira instância que as retenções confirmadas nos sistemas fazendários, a partir das informações extraídas dos documentos colacionados aos autos, foram capazes de gerar somente parte do saldo negativo de IRPJ pretendido, razão do acolhimento parcial da pretensão da contribuinte pela DRF, recaindo a diferença não reconhecida sobre o “IR Exterior”, em razão da não apuração de imposto devido no período sob análise.

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, às e-fls. 87/98, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases e fatos ocorridos no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra a decisão recorrida, a qual não reconheceu integralmente

o crédito pleiteado, não homologando, assim, a declaração de compensação promovida, aduzindo para tanto que colacionou aos autos os comprovantes das retenções no exterior, os quais se prestam a corroborar o seu pleito.

Em defesa de sua pretensão, assevera que *não está em discussão se houve ou não pagamento de imposto fora do Brasil, se a Recorrente efetivamente submeteu os rendimentos dos serviços exportados à tributação, aqui no país, ou se todos os trâmites burocráticos para o reconhecimento do crédito pelas autoridades nacionais teriam sido atendidos, uma vez tratar de pontos incontroversos e seu cumprimento, inclusive, foi expressamente atestado na decisão recorrida.*

Neste sentido, explicita que *a matéria que constitui objeto da lide é estritamente jurídica: a possibilidade, ou não, de aproveitamento do Imposto pago no exterior em período em que a pessoa jurídica não apura Imposto devido no Brasil.*

Contrapõe-se ao entendimento levado a efeito no Acórdão guerreado, impedindo a compensação pleiteada em razão de não apuração de imposto devido no período sob análise, por entender desvirtuar e macular *o próprio conceito de renda e da base de cálculo do IRPJ sob o regime do lucro real, além de caracterizar-se como um entendimento impróprio e equivocado das condições de compensação previstos por Lei*, mesmo porque esse impedimento não se encontra estabelecido na legislação de regência.

Defende que, inexistindo essa limitação nos dispositivos legais que regulam a matéria, não podem os preceitos de uma Instrução Normativa, *in casu*, de nº 395/1999, restringir direitos dos contribuintes, sobretudo porque *a competência da IN é possibilitar a execução das leis, regulamentando-as, sem com isso extrapolar o que nela estiver previsto, sob pena de afronta ao princípio constitucional da reserva de lei formal.*

Conclui que *como a Recorrente ofereceu à tributação a receita auferida pela prestação de serviços e respeitou o limite estabelecido para compensação do imposto de renda retido na fonte no exterior, não há dúvidas sobre seu direito a esse crédito, mesmo que não se tenha apurado IRPJ a pagar no ano calendário de 2004.*

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, reconhecendo os créditos pretendidos e homologando a compensação declarada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, pretende a recorrente a reforma do Acórdão atacado, o qual manteve o reconhecimento em parte (deferido

pela DRF) do direito creditório requerido, homologando parcialmente, portanto, a declaração de compensação promovida pela contribuinte, com base em crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ, relativo ao ano-calendário 2004, consoante peça inaugural do feito.

Por sua vez, a contribuinte inconformada interpôs substancial recurso voluntário, com uma série de razões que entende passíveis de reformar o julgado recorrido, as quais passamos a analisar.

No mérito, como muito bem sustentando pelo julgador recorrido e a própria recorrente, em suma, o deslinde da presente controvérsia se fixa na questão de direito assentada na possibilidade (ou não e quando) da compensação de imposto de renda retido no exterior com débitos próprios relacionados a período em que não houve apuração de saldo de imposto a pagar.

De um lado, a autoridade recorrida, após manter o Despacho Decisório (que admitiu parte do direito da empresa), rechaçou a pretensão da contribuinte, na parcela ainda em discussão, tendo em vista se referir a IR no Exterior com pedido de compensação de período em que não apurou-se imposto a pagar, o que, em seu entendimento, inviabiliza o pleito da recorrente, nos termos da legislação de regência.

Em outra via, pretende a recorrente a reforma do Acórdão recorrido, sustentando *que não está em discussão se houve ou não pagamento de imposto fora do Brasil, se a Recorrente efetivamente submeteu os rendimentos dos serviços exportados à tributação, aqui no país, ou se todos os trâmites burocráticos para o reconhecimento do crédito pelas autoridades nacionais teriam sido atendidos, uma vez tratar de pontos incontroversos e seu cumprimento, inclusive, foi expressamente atestado na decisão recorrida.*

A fazer prevalecer sua tese, argumenta que o entendimento levado a efeito no Acórdão guerreado, impedindo a compensação pleiteada em razão de não apuração de imposto devido no período sob análise, por entender desvirtuar e macular *o próprio conceito de renda e da base de cálculo do IRPJ sob o regime do lucro real, além de caracterizar-se como um entendimento impróprio e equivocado das condições de compensação previstos por Lei*, mesmo porque esse impedimento não se encontra estabelecido na legislação de regência.

Defende que, inexistindo essa limitação nos dispositivos legais que regulam a matéria, não podem os preceitos de uma Instrução Normativa, *in casu*, de nº 395/1999, restringir direitos dos contribuintes, sobretudo porque *a competência da IN é possibilitar a execução das leis, regulamentando-as, sem com isso extrapolar o que nela estiver previsto*, sob pena de afronta ao princípio constitucional da reserva de lei formal.

Em que pesem as substanciais razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido pelos seus próprios fundamentos.

Destarte, de conformidade com o artigo 156, inciso II, do Código Tributário, de fato, a compensação levada a efeito pelo contribuinte, conquanto que observados os requisitos legais, é modalidade de extinção do crédito tributário, senão vejamos:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

II – a compensação;

[...]”

Com mais especificidade, o artigo 170 do mesmo Diploma Legal, ao tratar da matéria, atribui à lei o poder de disciplinar referido procedimento, nos seguintes termos:

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.”

Em atendimento aos preceitos contidos no dispositivo legal encimado, o artigo 74 da Lei n.º 9.430/96 contemplou a compensação no âmbito da Receita Federal do Brasil, estabelecendo o regramento para tanto, *in verbis*:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)(Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)(Vide Medida Provisória n.º 608, de 2013)(Vide Lei n.º 12.838, de 2013)(Vide Medida Provisória n.º 1.176, de 2023)

Observe-se, que as normas legais acima transcritas são bem claras, não deixando margem de dúvidas a respeito do tema. Com efeito, dentre outros requisitos a serem estabelecidos pela Receita Federal, é premissa básica que **a compensação somente poderá ser levada a efeito quando devidamente comprovado o direito creditório que se funda a declaração de compensação.**

Em outras palavras, exige-se, portanto, que o direito creditório que a contribuinte teria utilizado para efetuar as compensações com débitos tributários seja líquido e certo, passível de aproveitamento. Não se pode partir de um pretense crédito para se promover compensações, ainda que, em relação ao direito propriamente dito, o requerimento da contribuinte esteja devidamente amparado pela legislação ou mesmo por decisão judicial.

Na hipótese dos autos, não se vislumbra essa condição para parte das compensações efetuadas pela contribuinte, não havendo liquidez e certeza do crédito pretendido em sua integralidade.

Isto porque, em relação à parte do crédito não reconhecido, ou seja, que não fora homologada a declaração de compensação, não está em discussão a materialidade do fato, ou seja, o recolhimento do imposto e, por conseguinte, a sua prova.

Como já devidamente demonstrado nos autos, estamos diante de questão iminente de direito, em relação à viabilidade de compensação de IR no exterior atinente a período em que não se apura imposto a pagar, tendo a contribuinte sustentando e repisado a possibilidade de tal procedimento desde a defesa inaugural e nesta oportunidade, o que fora confrontado com muita propriedade pelo julgador de primeira instância, com os fundamentos insertos no bojo do Acórdão recorrido, de onde peço vênha para transcrever excerto e adotar

como razões de decidir, mormente estando diante de matéria jurídica já robustamente debatida nos autos, senão vejamos:

“[...]”

Como se nota, no Despacho Decisório não foi oposta qualquer objeção em relação à efetividade do serviço prestado e do recolhimento do Imposto no exterior. Também nada foi dito em relação à inclusão da referida receita na base de cálculo do Imposto devido no Brasil. Na verdade, a matéria que constitui o objeto da lide é a possibilidade, ou não, de aproveitamento do Imposto pago no exterior no período em que a pessoa jurídica não apura Imposto devido. Trata-se, portanto, de matéria estritamente de direito.

A base legal da compensação do Imposto pago no exterior encontra-se consolidada no art. 395 do RIR, nos seguintes termos:

[...]

Cumprindo seu papel de detalhamento da legislação tributária, sob o amparo do inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002. Na referida IN, a matéria que constitui o objeto da lide encontra-se assim disciplinada:

[...]

Como se infere a partir do § 15 do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, no período em que não houver valor tributável (lucro real positivo), a pessoa jurídica não pode compensar o Imposto pago no exterior.

Essa vedação, explicitada na IN, é uma decorrência direta da previsão legal, disposta no caput do art. 395 do RIR, no sentido de que a compensação do Imposto pago no exterior é limitada ao valor Imposto incidente no Brasil sobre a respectiva receita auferida no exterior.

Vale dizer que, além de ter previsão legal, trata-se de uma vedação que guarda sua lógica, fundamentando-se na ideia de que o Imposto pago a nação estrangeira não pode ser utilizado para ampliar o valor da restituição devida pelo Estado brasileiro. Em outras palavras, o aproveitamento do Imposto pago no exterior deve servir, no máximo, para neutralizar o aumento do Imposto devido no Brasil em decorrência do cômputo dos rendimentos auferidos no exterior na base de cálculo do tributo brasileiro. Essa é a essência dos §§ 9º a 11 do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002.

Por fim, cabe ressaltar que não se trata de negar o direito ao aproveitamento do Imposto pago no exterior. Na verdade, este direito é assegurado em períodos subsequentes, à medida que matéria tributável seja apurada, nos termos dos §§ 15 e 16 do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002.

[...]”

A jurisprudência deste Colegiado, que se debruçou sobre o tema, não discrepa deste entendimento, oferecendo proteção aos fundamentos adotados pelo julgado recorrido, consoante se infere dos julgados com suas ementas e excertos dos votos abaixo transcritos, *in verbis*:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. IMPOSTO DE RENDA RECOLHIDO NO EXTERIOR. SALDO NEGATIVO DO IRPJ.

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 em lei, não sendo compatível com o procedimento de compensação de saldo negativo do IRPJ, via declaração de compensação (DCOMP). [...].

Voto

[...]

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.

[...]” (Processo nº 10882.902583/2006-84 – Acórdão nº 1201-003.220, Sessão de 17 de outubro de 2019 – unânime)

Outro não foi entendimento levado a efeito nos autos do processo n.º 10880.964187/2017-13 ao contemplar a mesma matéria, consoante de positiva do excerto do voto condutor do Acórdão n.º 1003-003.899 (Sessão de 31 de agosto de 2023), senão vejamos:

“[...]”

A teor do art. 26 da Lei n.º 9.249, de 1995 e do art. 15 da Lei n.º 9.430, de 1996, a pessoa jurídica pode compensar o imposto de renda incidente no exterior sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real positivo, até o limite do imposto de renda incidente no Brasil sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços. Além desse requisito, para fins de compensação, o IRRF pago no exterior não pode exceder o montante do IRPJ devido no Brasil.

Assim, a pessoa jurídica domiciliada no Brasil pode compensar o IRRF sobre tais rendimentos até o limite do IRPJ incidente, no Brasil, sobre o lucro real decorrente do cômputo desses rendimentos. Somente há IRPJ devido se houver base de cálculo positiva para aplicação da alíquota prevista. Para efeito de determinação do referido limite, o IRPJ no Brasil, correspondente a tais rendimentos deve ser proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil. Adicionalmente, o IRPJ a ser compensado deve ser convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago.

Para fins de cálculo do limite legal deve ser tomado o valor do lucro antes da compensação de eventuais prejuízos fiscais acumulados no Brasil relativos a anos-calendário anteriores. No presente caso, no ano-calendário de 2012 não houve apuração de qualquer montante a título de IRPJ devido, e-fl. 48, o que impede a compensação de qualquer valor de imposto de renda eventualmente pago no exterior no período de apuração.

Ademais, o IRRF pago sobre rendimentos 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, pode ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, desde que controlado o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur). [...]”

É o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde encontra-se incontroverso que há recolhimento de IR exterior, mas, igualmente, que no período objeto do pedido de compensação não se apurou saldo positivo do imposto, inviabilizando, portanto da pretensão da contribuinte.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Assim, escoreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantida a homologação parcial da declaração de compensação sob análise, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base ao indeferimento do seu pleito, atraindo para si o *onus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO**, mantendo incólume a decisão de primeira instância, pelos seus próprios fundamentos.

(documento assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira