



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13884.722012/2015-27
ACÓRDÃO	1301-007.818 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMBRAER S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012

LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR.
NORMAS DE TRIBUTAÇÃO.

Na apuração da CSLL é compensável o imposto pago no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital disponibilizados à controladora no Brasil, desde que atendidos os seguintes requisitos legais: (i) adição ao lucro real do lucro/rendimento/ganho de capital auferido no exterior; (ii) observância do limite do imposto incidente no Brasil na compensação do imposto sobre os referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital; (iii) comprovação do recolhimento, com tradução juramentada, em documento reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que o imposto for devido, ficando dispensado tal reconhecimento quando restar comprovado que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

IMPOSTO PAGO OU RETIDO NO EXTERIOR NÃO DEDUZIDO NO PERÍODO DE RECONHECIMENTO DO LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR. CONTROLE NA PARTE B DO LALUR PARA DEDUÇÃO EM ANO-CALENDÁRIO POSTERIOR.

O art. 14, em específico, os §§ 15 e 16, da IN SRF nº 213, de 2002, é claro no sentido de que 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 (leia-se, deduzido) com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, desde que devidamente controlados na Parte B do Lalur.

A legislação que versa sobre a tributação das rendas obtidas e a compensação do imposto pago no exterior assegura que o eventual excesso de imposto que não puder ser compensado no respectivo ano-calendário, por ausência ou insuficiência de lucro real, poderá ser deduzido do imposto devido em anos-calendário posteriores. Esse aproveitamento em anos posteriores está condicionado ao controle dessas parcelas na Parte B do Lalur. Essa dedução não está condicionada a acréscimo de nova parcela de lucro auferido no exterior, visto que essa parcela deve ser adicionada no momento em que apurado ou que for disponibilizado (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, conforme interpretação do STF na ADIN nº 2.588).

A utilização do imposto pago ou retido no exterior em anos anteriores e controlado na Parte B do Lalur pode ser utilizado apenas para dedução do imposto devido ao final do período de apuração, conforme art. 26, § 1º, da Lei nº 9.249, de 1995, logo, tais parcelas não podem ser utilizadas para fins de extinção das estimativas, em razão do seu caráter precário em face da apuração definitiva do imposto devido.

Em razão dessa limitação legal, tais valores não são passíveis de restituição e, portanto, não podem ser quantitativamente responsáveis pelo montante do saldo negativo, que deve ser formado por outras parcelas extintivas ocorridas no País. A impossibilidade de o imposto pago ou retido no exterior sem considerar o limite do imposto devido decorre das regras que norteiam a legislação de Tributação em Bases Universais (TBU), que não podem redundar na hipótese de um País ser obrigado a restituir imposto pago em outra jurisdição.

ESTIMATIVAS COMPENSADAS. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. POSSIBILIDADE.

As estimativas compensadas, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação, devem ser consideradas no cômputo do saldo negativo, Súmula CARF nº 177.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não se vislumbra hipóteses de nulidade, prevista no art. 59 do PAF, quando o Relatório Fiscal e os respectivos os anexos que instruem o Auto de Infração, permitem a compreensão plena das infrações imputadas, de tal

forma que é possível a apresentação de impugnação e recurso voluntário de forma detalhada e extremamente abrangente sobre todos os aspectos que envolvem a exigência fiscal.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA POR INOVAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste vício por inovação de critério jurídico e, por consequência, preterição do direito de defesa quando a autoridade julgadora de primeira instância aprofunda na análise sobre as condições para aproveitamento do imposto pago ou retido no exterior, que foram objeto de glosa pela autoridade responsável pelo lançamento, em especial, quando se está a verificar as condições previstas no art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, que condiciona a compensação à incidência do imposto de renda no Brasil sobre os respectivos lucros, rendimentos e ganhos de capital.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

O fato de o sujeito passivo ter uma maior predileção para desenvolver uma extensa argumentação, não considerados como relevantes pela autoridade julgadora não são causa de nulidade. Ver cada um de seus argumentos abordados, em uma relação direta de argumento e motivação da decisão, nada mais é que um ato de vontade do signatário da reclamação administrativa, mas que, todavia, não se configura como requisito de validade do ato decisório.

O julgador administrativo não está obrigado a responder todos os argumentos da defesa se já expôs motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio.

Não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância quando essa atende aos requisitos formais previstos no art. 31 do Decreto nº 70.235, de 1972, e inexistente as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do mesmo diploma legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Manifestaram intenção de apresentar Declaração de Voto os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso.

Sala de Sessões, em 31 de julho de 2025.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

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

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ Curitiba, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório que denegou compensação de saldo negativo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativo ao ano-calendário 2012, originalmente declarado no valor de R\$ 8.690.511,23.

2. Durante o procedimento de análise do direito creditório, a Fiscalização identificou as seguintes infrações, que transformaram o saldo negativo em tributo devido no valor de R\$ 17.430.216,10 no AC 2012.

2.1. Glosa da Estimativa de março de 2012, no valor de R\$ 18.211.440,72, compensada com o saldo do imposto pago no exterior no anos-calendário de 2011, controlado na Parte “B” do Lalur, porquanto não restou comprovado que o lucro no exterior correspondente foi à época adicionado à base de cálculo da CSLL;

2.2. Glosa da parcela de R\$ 468.040,91 da estimativa de agosto de 2012, cuja compensação, declarada no PER/DCOMP nº 08649.12699.280912.1.3.03-9153 (PER/DCOMP inicial nº 14421.30899.180912.1.3.03-6108), não foi homologada pela DRF/São José dos Campos por insuficiência do crédito de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2011, nos autos do PAF nº 13884.721038/2014-77;

2.3. Glosa da parcela de R\$ 1.358.184,53 da estimativa de setembro de 2012, cuja compensação, declarada no PER/DCOMP nº 21973.58063.311012.1.3.17-0035 (PER/DCOMP inicial nº 14094.76116.160712.1.1.17-2876), não foi homologada pela DRF/São José dos Campos por insuficiência do crédito de Reintegra do 2º trimestre/2012, nos autos do PAF nº 13884.905622/2012-11;

2.4. Glosa da parcela de R\$ 3.265.823,04 da estimativa de novembro de 2012, cuja compensação, declarada no PER/DCOMP nº 02046.77021.171212.1.3.17-8156 (PER/DCOMP inicial nº 05115.51453.301112.1.5.17-4102), não foi homologada pela DRF/São José dos Campos por insuficiência do crédito de Reintegra do 3º trimestre/2012, nos autos do PAF nº 13884.900493/2013-56;

2.5. Glosa da parcela de R\$ 1.707.226,33 do débito de estimativa do mês de dezembro de 2012, cuja compensação, declarada no PER/DCOMP nº 26411.28017.310113.1.3.17-0568 (PER/DCOMP inicial nº 02706.15118.140113.1.1.17-8074), não foi homologada pela DRF/São José dos Campos por insuficiência do crédito de Reintegra do 4º trimestre/2012, nos autos do PAF nº 13884.900494/2013-09; e

2.6. Diferença de R\$ 12.333.454,42 de lucros auferidos por controladas no exterior adicionados a menor à base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2012; a contribuinte adicionou à base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 173.879.745,63 de lucros disponibilizados no exterior, mas a Autoridade Fiscal apurou lucros no montante de R\$ 186.213.200,05.

3. Em manifestação de inconformidade (fls. 2.354/2.395), o sujeito passivo alegou em preliminar a nulidade do lançamento por estar repleto de alegações desconexas, fundadas em transcrições legislativas e fáticas descoordenadas; que o julgamento deveria ser sobrestado até fosse proferida decisão nos PAF nº 13884.721038/2014-77, 13884.905622/2012-11, 13884.900493/2013-56 e 13884.900494/2013-09, relativo à compensações que formaram o saldo negativo da CSLL AC 2012; quanto ao mérito, que houve inúmeros equívocos da autoridade fiscal ao apurar a diferença de R\$ 12.333.454,42; que houve indevida adição de lucros no exterior das controladas na França e nos Estados Unidos, no valor de R\$ 6.764.344,73 e R\$ 5.569.109,66, respectivamente; que, *ad argumentandum*, deve ser aplicado o Tratado Brasil-França; que houve equívocos na apuração do imposto sobre os lucros auferidos no exterior adicionados sem o recálculo do correspondente limite do imposto a compensar; que requer a compensação do valor

de R\$ 5.810.280,00, correspondente a imposto pago nos EUA que por lapso seu não foi deduzido; que inexistiu base legal para não admitir na compensação o imposto pago em abril de 2013 na França; que é possível a compensação do imposto com débitos do IRPJ e da CSLL independentemente do momento de apuração dos lucros tributados, sendo ilegal a interpretação do agente fiscal ao art. 14, §§ 15 a 20, da IN SRF nº 213, de 2002; que, *ad argumentandum*, deve ser aplicada a sistemática de compensação de prejuízo fiscal e da base negativa, conforme o disposto nos §§ 15 e 18 do art. 14 da IN SRF nº 213, de 2002; que, *ad argumentandum*, é ilegal a limitação de dois anos para compensação e postergação do pagamento efetuado no exterior; que, *ad argumentandum*, a autoridade fiscal incorreu em erro na glosa de compensação ao tratar de forma individualizada, pois o imposto a ser compensado deve ser calculado pelo percentual de 9% sobre todo o lucro no exterior adicionado; que é ilegal a cobrança de juros sobre a multa.

4. A DRJ deu parcial provimento à manifestação de inconformidade (fls. 2.632/2.670). Afastou a alegação de nulidade e o pedido de sobrestamento. Quanto ao mérito, com relação à estimativa de março de 2012, no valor de R\$ 18.211.440,72, entendeu que os correspondentes lucros não foram computados à época na base de cálculo da CSLL. Com relação à diferença de R\$ 12.333.454,42, referente a lucros auferidos no exterior por controladas, em razão de erro na quantificação desses valores, a DRJ cancelou essa exigência. Com relação às estimativas compensadas (agosto, setembro, novembro e dezembro), considerou passível de homologação apenas a referente ao PAF nº 13884.900494/2013-09 (dezembro), no valor de R\$ 1.707.226,33. A referida decisão restou materializada com a seguinte ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há como se acatar o pedido de sobrestamento do processo em face do princípio da oficialidade, que, partindo da missão constitucional do Poder

Executivo de apreciar a legalidade dos atos de seus agentes, obriga a Administração a impulsionar o processo até sua conclusão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO INFORMADO NO PER/DCOMP.

Inexistindo o direito creditório informado no PER/DCOMP, porquanto restou comprovado apenas parte dos valores compensáveis do imposto pago exterior, além de ajustes promovidos pela Autoridade Fiscal na base de cálculo da CSLL, é de se confirmar a não homologação da compensação declarada nos autos.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. PARCELA QUE EXCEDER O VALOR COMPENSÁVEL COM O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL. COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA.

O saldo de imposto de renda pago no exterior sobre lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas e o relativo a rendimentos e ganhos de capital que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido pela pessoa jurídica no Brasil, pode ser compensado com a CSLL devida, exclusivamente, até o limite do acréscimo decorrente da adição, à sua base de cálculo, dos referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

A legislação brasileira relativa à tributação em bases universais não contraria os acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo governo brasileiro, porquanto permite, na apuração do IRPJ e da CSLL, a compensação do imposto pago no exterior sobre o lucro disponibilizado pelas controladas domiciliadas em países partícipes do acordo, observados os requisitos estabelecidos no regramento da matéria, de modo que fica eliminada a hipótese de dupla tributação; ademais, a norma interna de tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior incide sobre o contribuinte brasileiro, pois não estão sendo

tributados os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas apenas os correspondentes lucros auferidos pelos sócios brasileiros.

LUCROS NO EXTERIOR. VALOR A SER ADICIONADO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. VALORES ANTES DE DESCONTADO O TRIBUTO PAGO NO PAÍS DE ORIGEM.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem, devem ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

ESTIMATIVA CUJA COMPENSAÇÃO NÃO FOI HOMOLOGADA EM PROCESSO ANTERIOR.

É parcela inválida de composição do crédito a estimativa de CSLL cuja compensação não tenha sido homologada em processo anterior.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 2.678/2.743), a Autuada repisa as arguições trazidas na impugnação, e em **preliminar** pugna pelo sobrestamento do processo em relação às estimativas compensadas e processadas em terceiros processos, pela nulidade do lançamento por estar repleto de alegações desconexas, fundadas em transcrições legislativas e fáticas descoordenadas; nulidade da r. decisão inovou nos argumentos que fundamentaram o lançamento fiscal em relação a glosa dos créditos utilizados para compensação da estimativa de março de 2012 por não ter apreciado todos os argumentos aduzidos na impugnação, que na sua ótica possuem “fundamental importância”, a saber item 4.3. Imposto pago nos EUA não compensado no Brasil; 4.4. Data do pagamento do imposto de renda na França – abril de 2013; 5.1. Possibilidade de Compensação do Imposto com Débitos de IRPJ (e CSSL) Independentemente do Momento de Apuração dos Lucros Tributados – Ilegalidade da Interpretação dada pelo Sr. Agente Fiscal ao Artigo 14, Parágrafos 15 a 20 da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, 5.2. *Ad argumentandum* – Aplicação da Sistemática de Compensação de Prejuízo Fiscal; 5.3. *Ad argumentandum* – Ilegalidade da Limitação de dois anos para compensação e postergação do pagamento, 5.4. *Ad argumentandum* – Erro no valor da estimativa glosada pela Fiscalização; e 11. Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa. Com relação ao **mérito**, que as compensações das estimativas de agosto,

setembro, novembro de 2012, estão devidamente declaradas em DCOMP e controladas no PAF nº 13884.721038/2014-77, 13884.905622/2012-11 e 13884.900493/2013-56, devendo ser observado a Solução de Consulta nº 18, de 2006; que é possível compensar o imposto pago no exterior de períodos anteriores no caso de ausência de base de cálculo positiva após a adição e, por isso, improcede a glosa de R\$ 18.211.440,72 referente aos créditos utilizados para a compensação da estimativa de março de 2012; que é legítima a utilização do imposto pago no exterior no AC 2011, utilizado na estimativa de março 2012 e controlado na Parte B do Lalur; que é equivocada a manutenção da glosa de R\$ 18.211.440,72 por inovação do critério jurídico; que não foram apreciados todos os argumentos apresentados na impugnação, anteriormente referidos; que a receita correspondente ao imposto retido foi oferecida à tributação para demonstrar a legitimidade do crédito de R\$ 18.211.440,72. *Ad argumentandum*, aduz ser ilegal a limitação de dois anos para compensação e postergação do pagamento; *Ad argumentandum* – reitera existência de erro no valor da estimativa glosada pela Fiscalização, pois não foi levado em consideração o fato de que a Recorrente poderia compensar ao menos o saldo remanescente do limite de R\$ 15.649.177,10 após a compensação do imposto pago no exterior em 2012 de R\$ 11.977.127,19 (valor admitido pela Fiscalização), ou seja, que deveria ter sido reconhecido ao menos a compensação dos tributos pagos em anos anteriores até o limite de R\$ 3.672.049,92 (diferença entre R\$ 15.649.177,10 e R\$ 11.977.127,19). Que a Recorrente, por seu lapso, não compensou o imposto pago nos Estados Unidos da América, no valor de R\$ 5.810.280,00 e que esse valor deve ser computado a seu favor por se estar a discutir o aspecto quantitativo do lançamento; que é equivocado o entendimento que o imposto pago na França, em abril de 2013, só poderia ser utilizado na apuração relativa ao AC 2013; que em face da improcedência das glosas efetuadas pela Fiscalização, deve ser recomposto o sando negativo do IRPJ (*sic*); que é ilegal a imputação de juros sobre a multa de ofício. Requer ao final o cancelamento integral do lançamento.

6. Em sessão de 24.07.2018, por meio da Resolução nº 1301-000.611, esta Turma, converteu o julgamento em diligência para sobrestá-lo até que fosse proferida decisão administrativa definitiva nos PAF nº 13884.905622/2012-11 e 13884.900493/2013-56 (fls.3.024/3.028).

7. Em petição de 08.08.2023 (fls. 3.032/3.034), a Recorrente comparece aos autos para informar que em relação às compensações processadas nos PAF nº 13884.905622/2012-11 e 13884.900493/2013-56 deve ser aplicada a superveniente Súmula CARF nº 177.

8. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator

Conhecimento

9. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 06.02.2017, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 2.674) e interpôs Recurso Voluntário em 07.03.2017, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 2.676). Assim, por ser tempestivo e preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

Preliminar nulidade do Despacho Decisório

10. A Recorrente pugna pela nulidade do Relatório Fiscal que subsidia o Despacho Decisório (fls. 2.275/2.341) por estar repleto de alegações desconexas, fundadas em transcrições legislativas e fáticas descoordenadas e que a própria Turma da DRJ confirmou que o lançamento fiscal não estaria devidamente motivado.

11. As causas de nulidade são previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, Processo Administrativo Fiscal (PAF):

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

12. De fato, não há como discordar do julgador de primeira instância ao afirmar que *o Relatório Fiscal realmente não prima pela clareza e objetividade, tendo em certas passagens do texto sido utilizada uma descrição pouco precisa dos fatos.*

13. Todavia, não se vislumbra hipótese do art. 59 do PAF quando embora a estrutura do Relatório Fiscal demande um esforço maior para sua compreensão, os anexos que o instruem, permitiram à Recorrente ter compreensão plena das infrações a ela imputadas, tanto é que apresentou impugnação e, neste momento, recurso voluntário de forma detalhada e extremamente abrangente.

14. Inexistindo elementos que afaste a premissa sobre a qual se funda o Despacho Decisório, deve ser rejeitada a arguição de nulidade.

Preliminar nulidade da Decisão de Primeira Instância

15. Alega a Recorrente existência vício da r. Decisão por ter inovado nos argumentos que fundamentaram o lançamento fiscal e que essa não apreciou todos os argumentos aduzidos na impugnação, que na sua ótica possuem “fundamental importância”.

16. Sobre a inovação de argumentos trazida pela decisão recorrida, em especial ao abordar questões sobre a glosa dos créditos utilizados para compensação da estimativa de março de 2012, destaca-se que não se trata de nova fundamentação, mas de argumentos que dão suporte à necessária motivação do ato administrativo.

17. Sobre a glosa de créditos, aduz que a Autoridade Fiscal entendeu que a Recorrente teria se utilizado indevidamente crédito de imposto pago no exterior em 2011, para realizar a compensação da estimativa de março de 2012, no valor de R\$ 18.211.440,72, em razão de não ter procedido novas adições de lucros e, por sua vez, a Autoridade Julgadora entendeu que não restava comprovada a tributação dos lucros (ou receitas correspondentes) em períodos anteriores.

18. Como tratado no tópico anterior, a redação do Relatório Fiscal por vezes não é suficiente clara e direta, é preciso analisar os anexos que o instruem e a própria natureza do imposto pago ou retido para compreender a necessidade de oferecimento das correspondentes receitas à tributação.

19. Essa foi a análise efetuada pela DRJ, que está com consonância com o art. 26¹ da Lei nº 9.249, de 1995, que condiciona a compensação à incidência do imposto de renda no Brasil sobre os respectivos lucros, rendimentos e ganhos de capital. Observa-se claramente isso no seguinte excerto do voto:

40. No presente caso, a Embraer S/A compensou o saldo de R\$ 18.211.440,72 do imposto pago por controladas no exterior em 2011 com a estimativa de CSLL de março/2012, conforme controlado na parte “B” do seu Lalur (fls. 343-345 e 944-945):

Discriminação	PARTE “B” DO LALUR (R\$)		
	Débito	Crédito	Saldo
31/12/2011 – Imp.pg. exterior Embraer Aviation Europe		-9.893.241,68	-9.893.241,68
31/12/2012 – Vlr.transf.folha Lalur imp.pg.ext.comp.IR		-8.318.199,04	-18.211.440,72
31/12/2012 – Valor compensado na CSLL	18.211.440,72		0,00

41. Contudo, tal compensação não foi acatada pela Autoridade Fiscal porquanto não restou comprovado que os correspondentes lucros teriam sido adicionados à base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2011, assim como não foi demonstrada a apuração da parcela do imposto passível de ser compensado com a CSLL em períodos subsequentes.

42. Considerando que o imposto compensado de R\$ 18.211.440,72 da Embraer Aviation Europe foi pago em 2011, é imprescindível a comprovação de que os correspondentes lucros no exterior foram à época computados na determinação da base de cálculo da CSLL, conforme exigido pelo artigo 26 da Lei nº 9.249, de 1995, e que os valores agora compensados realmente decorrem de imposto que deixou de ser à época compensado por ausência ou insuficiência de resultado tributável positivo de IRPJ e de CSLL.

43. Dessa forma, não tendo a contribuinte apresentado tal comprovação, é de se rejeitar a compensação do saldo de R\$ 18.211.440,72 de imposto pago no exterior no ano-calendário de 2011 com a estimativa de março/2012.

20. Primeiramente, é importante destacar que o ponto sob litígio versa sobre a compensação de imposto pago ou retido no exterior e se o pleito formulado pela

¹ 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.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Recorrente e a documentação disponibilizada dão suporte ao crédito originalmente formulado e que, após o procedimento de análise, resultou em exigência tributária em terceiro processo.

21. Com relação ao item 5 (e seus desdobramentos) da peça impugnatória, veja-se que eles decorrem na análise feita pela DRJ, isto é, eles decorrem da possibilidade de dedução do imposto pago ou retido no exterior e dos respectivos lucros, rendimentos e ganhos de capital. Os desdobramentos elencados pela então impugnante são absolutamente acessórios ao cerne do litígio, que foi analiticamente considerado sob as perspectivas e contornos legais, em específico os art. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, art. 15 da Lei nº 9.430, de 1996, e a normatização infralegal (art. 395 do então RIR/99 e a IN SRF 213, de 2002).

22. Registre-se que não resta pretensão resistida, como se verá adiante, em grau recursal sobre qualquer um dos pontos elencados: 5.1. (Possibilidade de Compensação do Imposto com Débitos de IRPJ (e CSSL) Independentemente do Momento de Apuração dos Lucros Tributados – Ilegalidade da Interpretação dada pelo Sr. Agente Fiscal ao Artigo 14, Parágrafos 15 a 20 da Instrução Normativa SRF nº 213/02), 5.2. (*ad argumentandum* – Aplicação da Sistemática de Compensação de Prejuízo Fiscal), 5.3. (*ad argumentandum* – Ilegalidade da Limitação de 02 Anos para Compensação e Postergação do Pagamento), 5.4. (*ad argumentandum* – Erro no valor de estimativa glosado pela Fiscalização).

23. Tem sido frequente arguições de nulidade de decisões de primeira instância ou embargos de declaração de acórdãos deste CARF em que, em situações análogas, onde a parte com maior predileção por longas peças impugnatórias ou recursais, subdividindo temas de natureza acessória ao cerne da lide, busca ver cada um desses itens abordados no ato decisório, como se houvesse uma relação de paralelismo entre argumento e motivação.

24. Não é pelo fato de a Recorrente resolver discorrer diversas laudas sobre determinados argumentos, de caráter absolutamente marginal, que isso está a vincular o julgador, que, como se sabe, deve decidir de forma fundamentada sobre o litígio, apenas isso.

25. O julgador não está vinculado a abordar cada um dos múltiplos e acessórios argumentos se fundamenta a decisão que põe termo a lide.

26. Em outras palavras, não é o tamanho da peça de impugnação (ou recursal) que determina lide, mas o lançamento, que constituiu o crédito tributário (art. 142 do CTN) e a impugnação da infração pelo sujeito passivo que contra ele se insurge.

27. A autoridade julgadora de primeira instância não incorreu em omissão ao deixar de abordar todos os pontos que a Recorrente resolveu discorrer em sua impugnação ao decidir a lide, limitando-se ao seu ponto central.

28. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) em diversas oportunidades se manifestou que não se caracteriza omissão quando a decisão adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, ainda que não tenha examinado individualmente cada um dos argumentos apresentados:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

COMPENSAÇÃO. RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO DO JULGADO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DE CORREÇÃO MONETÁRIA POR ÍNDICE QUE REFLITA A DESVALORIZAÇÃO DA MOEDA.

JULGAMENTO EXTRA PETITA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. POSSIBILIDADE DE DEFERIMENTO DO PEDIDO PELAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS COM BASE EM LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. OBSERVÂNCIA DO ART. 462 DO CPC. AUSÊNCIA DE JULGAMENTO ULTRA PETITA.

1. É entendimento sedimentado o de não haver omissão no acórdão que, com fundamentação suficiente, ainda que não exatamente a invocada pelas partes, decide de modo integral a controvérsia posta.

2. A contradição que dá ensejo a embargos de declaração (inciso I do art. 535 do CPC) é a que se estabelece no âmbito interno do julgado embargado, ou seja, a contradição do julgado consigo mesmo, como quando, por exemplo, o dispositivo não decorre logicamente da fundamentação.

[...]

(REsp 665683/MG, Min. Teori Albino Zavascki, DJe 10.03.2008)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. ARREMATACÃO. PREÇO VIL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO. IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA.

[...]

2. Não há violação do art. 535, II, do CPC/1973 quando o acórdão recorrido, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo embargante, adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, apenas não acolhendo a tese defendida pelo recorrente.

[...]

(AgInt no REsp 1343655/SC, Min. Gurgel Faria, DJe 03.12.2020)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. AÇÃO ANULATÓRIA DE ATOS ADMINISTRATIVOS. AUTOS DE INFRAÇÃO. OMISSÃO E OBSCURIDADE. AUSÊNCIA DE VÍCIOS. ACÓRDÃO EMBASADO EM NORMA DE DIREITO LOCAL. LEIS MUNICIPAIS N. 13.614/2003 E 15.244/2010 E DECRETO MUNICIPAL N. 46.921/2006. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA N. 280/STF.

VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REALIZAÇÃO DE OBRAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. INCIDÊNCIA. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

[...]

II - A fundamentação adotada no acórdão é suficiente para respaldar a conclusão alcançada, pelo que ausente pressuposto a ensejar a oposição de embargos de declaração, nos termos do art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015.

[...]

(AgInt no REsp 1713200/SP, Min. Regina Helena, DJe 23.05.2018)

29. O CARF tem adotado o entendimento semelhante em seus julgados:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO.

O julgador administrativo não está obrigado a responder todos os argumentos da defesa se já expôs motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio. Todavia, a omissão acerca do exame de argumento apresentado como hábil a isoladamente afastar a exigência, ou ao menos parte dela, enseja cerceamento do direito de defesa por supressão de instância e impõe a declaração de nulidade da decisão recorrida.

(Acórdão nº 1101-001.038, Relatora Edeli Pereira Bessa, sessão em 12.02.2014)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2006

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ARGUIÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Ausente fundamentação robusta capaz de demonstrar que o ato decisório prolatado na instância a quo de alguma forma concorreu para o cerceamento do direito de defesa, descabe falar em decretação da sua nulidade.

[...]

(Acórdão nº 1301-001.774, Relator Wilson Fernandes Guimaraes, sessão em 03.03.2015)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância quando essa atende aos requisitos formais previstos no artigo 31 do Decreto nº 70.235/72, bem como sendo inexistentes as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do mesmo diploma legal. Não ocorre preterição do direito de defesa quando se verifica que foi oportunizada a ampla defesa e o contraditório; que as decisões estão devidamente fundamentadas; e que o contribuinte, pelo recurso apresentado, demonstra que teve a devida compreensão da decisão exarada.

[...]

(Acórdão nº 1002-002.718, Relatora Miriam Costa Faccin, sessão em 10.03.2023)

30. O fato de o sujeito passivo ter uma maior predileção para desenvolver uma extensa argumentação, não considerada como relevante pela autoridade julgadora não são causa de nulidade. Ver cada um de seus argumentos abordados, em uma relação direta de argumento e motivação da decisão, nada mais é que um ato de vontade do signatário da reclamação administrativa, mas que, todavia, não se configura como requisito de validade do ato decisório.

31. Como referido, art. 59 do PAF é expresso ao qualificar como nulo o ato praticado com preterição ao direito de defesa, tal situação não se verifica na r. decisão, razão pela qual se afasta a alegação de nulidade da decisão de primeira instância.

Mérito

a) Estimativas compensadas de agosto, setembro, novembro de 2012

32. Aduz a Recorrente que as compensações das estimativas de agosto, setembro, novembro de 2012, no valor de R\$ 468.040,91, R\$ 1.358.184,53 e R\$

3.265.823,04, estão devidamente declaradas em DCOMP e controladas nos PAF nº 13884.721038/2014-77, 13884.905622/2012-11 e 13884.900493/2013-56, respectivamente.

33. A r. Decisão, proferida em 16.01.2017, entendeu que a estimativa liquidada por compensação não homologada não gozava dos requisitos de certeza e liquidez, previstos no art. 170² do CTN.

34. Todavia, após a prolação da r. Decisão, foi editado o Parecer Normativo nº 2, de 04.12.2018, que, a partir da natureza jurídica de confissão de dívida da DCOMP em relação ao débito informado como compensado, eventual não homologação do encontro de contas ou insuficiência de crédito não impede a Fazenda Nacional de perseguir com a cobrança do débito não satisfeito, como consequência, a estimativa compensada e confessada em DCOMP deve integrar o saldo negativo do IRPJ ou da CSLL.

35. Como referido pela Recorrente em petição de 08.08.2023, o CARF pulicou a Súmula CARF nº 177³, em 11.11.2021, que pôs termo a questão no âmbito do contencioso administrativo.

36. Por essa razão, devem ser reconhecidas adicionalmente as parcelas de **R\$ R\$ 468.040,91, R\$ 1.358.184,53 e R\$ 3.265.823,04**, relativas às **estimativas de agosto, setembro, novembro de 2012**.

b) Imposto pago e retido no exterior utilizados para compensação da estimativa de março de 2012

37. Nesse tópico, defende a Recorrente ser possível compensar o imposto pago no exterior de períodos anteriores no caso de ausência de base de cálculo positiva após a

² 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.

³ Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

adição e, por isso, improcede a glosa de compensação da estimativa de março de 2012, no valor de R\$ 18.211.440,72, composta por pagamentos no exterior.

38. Apresenta, ainda, três argumentos subsidiários. O primeiro pela aplicação subsidiária da regra de compensação de prejuízo fiscal, na medida em que entende que o *valor do crédito postergado para os anos posteriores também pode ser considerado como uma forma de aproveitamento do prejuízo fiscal imputado a tais lucros, podendo ser compensado com o IRPJ e a CSLL dos períodos subsequentes*. O segundo, diz respeito à limitação de dois anos para compensação e postergação do pagamento, previsto no art. 1º, § 4º da Lei nº 9.532, de 1997, utilizado como embasamento pela Autoridade Autuante de forma equivocada, pois, além de ter sido revogado pelo art.117 da Lei nº 12.973, de 2014, teve sua eficácia afastada desde a edição do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001, conforme art. 99 da mesma Lei. Todavia, como referido pela Recorrente, esse fato não tem efeito prático na autuação pois em suas palavras não utilizou créditos com mais de dois anos (os créditos utilizados são de 2011, para a compensação da estimativa de março/2012). O terceiro, trata de que houve erro de estimativa glosada pela Fiscalização, pois, como o lucro adicionado em período anterior foi de R\$ 173.879.745,63, deveria ser aplicada da alíquota de 9% sobre todo o lucro adicionado no Brasil (de todas as coligadas/controladas da Recorrente).

39. Preliminarmente, registre-se que não há limitação para utilização do imposto pago ou retido no exterior, conforme art. 99 da Lei nº 12.973, de 2014, aplicável ao presente lançamento, cuja ciência se deu em 08.09.2015 (fls. 2.271).

40. A matéria, compensação do imposto pago no exterior, tem disciplinamento no art. 26⁴ da Lei nº 9.249, de 1995, em que são estabelecidos dois critérios para comprovação do imposto pago via reconhecimento (i) pelo órgão arrecadador e (ii) pelo

⁴ 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.

§ 2º. Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º. O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Consulado da Embaixada Brasileira. Essa exigência foi mitigada pelo art. 16⁵, § 2º, II, da Lei nº 9.430, de 1996, que admite a comprovação com base na legislação do país estrangeiro que preveja a incidência do imposto sobre a renda. Em resumo, basta que a pessoa jurídica de posse do documento de pagamento do imposto no exterior apresente a legislação da jurisdição onde se deu a tributação, traduzida para o vernáculo por tradutor com fé pública, acompanhado das demonstrações financeiras correspondentes aos lucros no exterior (art. 16, §2º, I).

41. O art. 15⁶ da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, disciplina o aproveitamento do imposto retido no exterior.

42. A Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, explicita os procedimentos de oferecimento e controle dos resultados obtidos no exterior e a compensação do imposto pago ou retido:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

⁵ Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

§ 1º. Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real.

§ 2º. Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do caput deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

§ 3º. Na hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto.

§ 4º. Do imposto devido correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior não será admitida qualquer destinação ou dedução a título de incentivo fiscal.

⁶ Art. 15. A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir, de fonte no exterior, receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente poderá compensar o imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante, observado o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

§ 5º Para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa.

§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

§ 8º Os rendimentos e os ganhos de capital, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior, integrarão os resultados da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e as perdas reconhecidas nesses resultados são indedutíveis e devem ser adicionadas para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

[...]

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada, na data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 4º Caso a moeda do país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada não tenha cotação no Brasil, os valores serão primeiramente convertidos em Dólares dos Estados Unidos da América e depois em Reais.

§ 5º As demonstrações financeiras levantadas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, que embasem as demonstrações financeiras em Reais, no Brasil, deverão ser mantidas em boa guarda, à disposição da Secretaria da Receita Federal, até o transcurso do prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir crédito tributário com base nessas demonstrações.

§ 6º As demonstrações financeiras em Reais das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil.

§ 7º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, as participações em filiais, sucursais, controladas ou coligadas e as aplicações em títulos e valores mobiliários no exterior devem ser escrituradas separada e discriminadamente na contabilidade da pessoa jurídica no Brasil, de forma a permitir a correta identificação desses valores e as operações realizadas.

[...]

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.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para

venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

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

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

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

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá

compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

§ 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).

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

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

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

§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

Art. 14-A. Para fins da compensação de que trata o art. 14, o documento relativo ao imposto sobre a renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

§ 1º O reconhecimento do documento pelo Consulado da Embaixada Brasileira de que trata o caput pode ser substituído pela apostila de que tratam os Artigos 3º a 6º da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, promulgada pelo Decreto nº 8.660, de 29 de janeiro de 2016, no âmbito dos países signatários, a qual deve: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

I - ser aposta no próprio documento do órgão arrecadador do país em que for devido o imposto ou em folha a ele apensa; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

II - estar acompanhada de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

§ 2º Fica dispensada da obrigação a que se refere o caput o sujeito passivo que: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

I - apresentar, com relação aos lucros, as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese de que trata o inciso II do art. 16 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

II - comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto sobre a renda que tenha sido pago por meio do documento de arrecadação apresentado. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

Compensação com a CSLL devida no Brasil

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.

43. Conforme discriminado na r. Decisão, a Recorrente compensou R\$ 18.211.440,72 de imposto pago no anos-calendário de 2011 para liquidar a estimativa de março. Transcreve-se, ainda, a seguinte tabela, que consta na decisão de primeira instância (item 40):

Discriminação	PARTE "B" DO LALUR (R\$)		
	Débito	Crédito	Saldo
31/12/2011 – Imp.pg exterior Embraer Aviation Europe		-9.893.241,68	-9.893.241,68
31/12/2012 – Vlr.transf.folha Lalur imp.pg.ext.comp.IR		-8.318.199,04	-18.211.440,72
31/12/2012 – Valor compensado na CSLL	18.211.440,72		0,00

44. Os valores pagos não foram acatados pela Fiscalização em razão da ausência de comprovação de que o lucro no exterior foi adicionado aos resultados auferidos no Brasil.

45. Como tratado neste voto, por ocasião da rejeição da preliminar, não se trata de nova fundamentação ou, ainda, da absurda hipótese de adicionar em duplicidade o lucro no momento em que se dá o aproveitamento do crédito do imposto pago no exterior, mas da necessidade de verificar a condição do art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, isto é, sobre a possibilidade de a pessoa jurídica compensar o imposto de renda incidente vinculado aos lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, inclusive para fins de determinação do limite para se evitar a compensação de valores que excedam o valor do imposto devido no Brasil sobre essas importâncias.

46. Conforme consta nos autos e discriminado na r. Decisão, o valor de R\$ 18.211.440,72 tem origem em pagamento efetuado pela *Embraer Aviation Europe*, em 2011, no valor de R\$ 9.893.241,68 e uma parcela de R\$ 8.318.199,04, cujo histórico é “Vlr. transf. folha Lalur imp. pg. ext.comp.IR “

47. A legislação que versa sobre a tributação das rendas obtidas e a compensação do imposto pago no exterior assegura que o eventual excesso de imposto que não puder ser compensado no respectivo ano-calendário, por ausência ou insuficiência de lucro real, poderá ser deduzido do imposto devido em anos posteriores. Esse aproveitamento em anos posteriores está condicionado ao controle dessas parcelas na Parte B do Lalur. Não há, repise-se, a necessidade de acrescer novamente o lucro auferido no exterior, visto que essa parcela deve ser adicionada no momento em que apurado ou que for disponibilizado (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, conforme interpretação do STF na ADIN nº 2.588).

48. O art. 14, em específico, os §§ 15 e 16⁷, da IN SRF nº 213, de 2002, é claro no sentido de que 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

⁷ § 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).

respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado (leia-se, deduzido) com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, desde que devidamente controlados na Parte B do Lalur.

49. Esses dispositivos da IN SRF nº 213, de 2002, estão em plena consonância com o art. 74 da MP nº 2.158-35, conforme interpretação desse dispositivo pelo STF (ADIN nº 2.588).

50. O art.74 da MP nº 2.158-35 determina o reconhecimento dos lucros no momento em que apurados (quando oriundos de controladas) ou quando disponibilizados (coligadas). Logo, se o lucro correspondente, no caso de controlada, já foi integralmente reconhecido pela controladora no Brasil ou, nos termos do art. 87⁸ da Lei nº 12.973, de

⁸ 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. (Vigência)

§ 1º Para efeitos do disposto no caput, considera-se imposto sobre a renda o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada, do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem e de o pagamento ser exigido em dinheiro ou outros bens, desde que comprovado por documento oficial emitido pela administração tributária estrangeira, inclusive quanto ao imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira.

§ 2º No caso de consolidação, deverá ser considerado para efeito da dedução prevista no caput o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiverem sido consolidados.

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

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

§ 5º O tributo pago no exterior a ser deduzido será convertido em reais, tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do balanço apurado ou na data da disponibilização.

§ 6º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais.

§ 7º Na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, ou em ano-calendário posterior, e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 4º e 8º deste artigo.

§ 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.

§ 9º Para fins de dedução, o documento relativo ao imposto sobre a renda pago no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 10. Até o ano-calendário de 2024, a controladora no Brasil poderá deduzir até 9% (nove por cento), a título de crédito presumido, sobre a renda incidentes sobre a parcela positiva computada no lucro real, observados o disposto no § 2º deste artigo e as condições previstas nos incisos I e IV do caput do art. 91 desta Lei, relativos a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades de fabricação

2014, se as parcelas positivas foram computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, ainda que não tenham revertido o prejuízo fiscal ou reduzindo-o em parte, obviamente que a o imposto pago ou retido no exterior referente a essa parcela positiva adicionada não tem sua natureza jurídica alterada. Sua utilização resta preservada para fins de dedução do imposto devido. Essa é a razão lógica dos §§ 15 e 16 do art. 14 da IN SRF nº 213, de 2002, isto é, de que essas importâncias sejam controladas na Parte B do Lalur para futura dedução.

51. É, portanto, desarrazoada a interpretação de que as parcelas de imposto pago ou retido no exterior controlados na Parte B do Lalur só possam ser deduzidas quando novos lucros, da mesma controlada ou coligada, forem oferecidos à tributação no País.

52. Uma das razões é o fato de que esses novos lucros estarão acompanhados dos respectivos pagamentos e retenções, os quais a legislação autoriza seu aproveitamento como dedução do imposto devido, nos termos do art. 26⁹ da Lei nº 9.249, de 1995. A segunda razão é de que os valores controlados na Parte B do Lalur se referem às parcelas positivas, que foram computadas na determinação do lucro real da controladora no País, de tal forma que a companhia brasileira teve redução do prejuízo fiscal, passível de compensação em anos-calendário futuros. Em resumo, a única hipótese que seria possível para se interpretar como condicionante o aproveitamento do imposto pago ou retido no exterior à adição de lucro da controlada ou coligada no exterior seria se a companhia brasileira não cumprisse o art. 74 da MP nº 2.158-35, nos termos no

de bebidas, de fabricação de produtos alimentícios e de construção de edifícios e de obras de infraestrutura, além das demais indústrias em geral. (Redação dada pela Lei nº 14.547, de 2023)

§ 11. O Poder Executivo poderá, desde que não resulte em prejuízo aos investimentos no País, ampliar o rol de atividades com investimento em pessoas jurídicas no exterior de que trata o § 10.

§ 12. (VETADO).

⁹ 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.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

entendimento do STF (ADIN nº 2.588), ou seja, se ela, ao contrário do que determina o dispositivo legal, adicionasse as parcelas positivas apenas e tão somente quando tais parcelas gerassem lucro real suficiente para deduzir o imposto pago ou retido no exterior, em outras palavras, apenas no ano-calendário em que não tivesse incorrido em prejuízo fiscal.

53. Como referido na r. Decisão, não restou evidenciado naquela oportunidade a comprovação de que os lucros integraram os resultados tributados no Brasil no ano-calendário 2011, visto que não foram adicionados no AC 2012, quando se deu a compensação. Transcreve-se o seguinte trecho daquele ato decisório:

42. Considerando que o imposto compensado de R\$ 18.211.440,72 da Embraer Aviation Europe foi pago em 2011, é imprescindível a comprovação de que os correspondentes lucros no exterior foram à época computados na determinação da base de cálculo da CSLL, conforme exigido pelo artigo 26 da Lei nº 9.249, de 1995, e que os valores agora compensados realmente decorrem de imposto que deixou de ser à época compensado por ausência ou insuficiência de resultado tributável positivo de IRPJ e de CSLL.

43. Dessa forma, não tendo a contribuinte apresentado tal comprovação, é de se rejeitar a compensação do saldo de R\$ 18.211.440,72 de imposto pago no exterior no ano-calendário de 2011 com a estimativa de março/2012.

54. A Recorrente apresenta, em anexo à peça recursal (DOC nº2), cópia da DIPJ2012 em que adicionou no ano-calendário 2011 como resultado positivo de lucros disponibilizados no exterior o valor de R\$ 224.916.847,68 e desdobramento da composição desse valor, no qual o lucro adicionado da *Embraer Aviation Europe* corresponde a R\$ 123.112.892,29:

EMBRAER S/A IN213/2002		CALCULO DO IR PAGO NO EXTERIOR COMPENSÁVEL NO BRASIL COM A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DA CSLL						DEZ. 2011	VERSÃO D
		FACH - USA	FAF1 - FR	ECL1 - USA	EOS1 - Califórnia	FSH2 - Esp. Cal.	ENL1 - Holanda	Total	
Inciso 1, §10 art. 14	Lucro do Exterior	36.012.410,04	123.112.892,29	1.294.783,41	1.014.491,82	54.062.061,25	9.420.208,87	224.916.847,67	
	IR 25%	9.003.102,51	30.778.223,07	323.695,85	253.622,96	13.515.515,31	2.355.052,22	56.229.211,92	
	IR pago no Exterior	-	52.322.109,75	-	-	8.613.058,04	1.987.777,62	62.922.945,41	
	IR Compensável	-	30.778.223,07	-	-	8.613.058,04	1.987.777,62	41.379.058,73	
Inciso 2, §10º art. 14	Lucro Real antes do L.Ex.	-	-	-	-	-	-	-	
	IR 25%	0	0	0	0	0	0	-	
	Lucro Real pós o L.Ex.	36.012.410,04	123.112.892,29	1.294.783,41	1.014.491,82	54.062.061,25	9.420.208,87	13.901.023,52	
	Compensação de Prej. Fiscal	4.170.307,06	4.170.307,06	388.435,02	304.347,55	4.170.307,06	2.826.062,66	4.170.307,06	
	Lucro Real pós o L.Ex.	31.842.102,99	118.942.585,23	906.348,38	710.144,28	49.891.754,19	6.594.146,21	3.451.255,88	
	IR 25%	7.960.525,75	29.735.646,31	226.587,10	177.536,07	12.472.938,55	1.648.536,55	-	
	Diferença Positiva	7.960.525,75	29.735.646,31	226.587,10	177.536,07	12.472.938,55	1.648.536,55	-	
§11	IR Compensável	-	29.735.646,31	-	-	8.613.058,04	1.648.536,55	39.997.240,90	
Inciso 1, §10 art. 14	Lucro do Exterior	36.012.410,04	123.112.892,29	1.294.783,41	1.014.491,82	54.062.061,25	9.420.208,87	224.916.847,67	
	CSLL 9%	3.241.116,90	11.080.160,31	116.530,51	91.304,26	4.865.585,51	847.818,80	20.242.516,29	
	IR pago no Exterior	-	52.322.109,75	-	-	8.613.058,04	1.987.777,62	62.922.945,41	
	CSLL Compensável	-	11.080.160,31	-	-	-	-	11.080.160,31	
Inciso 2, §10º art. 14	Base Positiva da CSLL antes do L.Ex.	-	-	-	-	-	-	(104.702.942,88)	
	CSLL 9%	-	-	-	-	-	-	(9.423.264,86)	
	Base Positiva da CSLL pós o L.Ex.	36.012.410,04	123.112.892,29	1.294.783,41	1.014.491,82	54.062.061,25	9.420.208,87	120.213.904,79	
	Compensação de BC Negativa	-	-	-	-	-	-	-	
	BC da CSLL pós o L.Ex.	36.012.410,04	123.112.892,29	1.294.783,41	1.014.491,82	54.062.061,25	9.420.208,87	120.213.904,79	
	CSLL 9%	3.241.116,90	11.080.160,31	116.530,51	91.304,26	4.865.585,51	847.818,80	10.819.251,43	
	Diferença Positiva	3.241.116,90	11.080.160,31	116.530,51	91.304,26	4.865.585,51	847.818,80	-	
§11 e Art. 15	CSLL Compensável	-	11.080.160,31	-	-	-	-	11.080.160,31	
TOTAL DE IR COMPENSÁVEL (conf. § 18 art. 14)		-	30.778.223,07	-	-	8.613.058,04	1.987.777,62	41.379.058,73	
SALDO A COMPENSAR DE ANO ANTERIOR		-	5.539.699,91	-	-	-	-	5.539.699,91	
VALOR COMPENSADO DE IR DE ANO ANTERIOR		-	(2.408.679,12)	-	-	-	-	(2.408.679,12)	
VALOR COMPENSADO DE IR		-	-	-	-	-	-	-	
SALDO A COMPENSAR EM ANO SUBSEQUENTE		-	33.909.243,87	-	-	8.613.058,04	1.987.777,62	44.510.079,53	
TOTAL DE CSLL COMPENSÁVEL		-	11.080.160,31	-	-	-	-	11.080.160,31	
VALOR COMPENSADO DE CSLL		-	(1.186.918,63)	-	-	-	-	(1.186.918,63)	
SALDO A COMPENSAR EM ANO SUBSEQUENTE		-	9.893.241,68	-	-	-	-	9.893.241,68	

55. O valor não utilizado no AC 2011 (R\$ 9.893.241,68) foi controlado na Parte B da Demonstração da Base de Cálculo da Contribuição Social, conforme § 16 do art.14 da IN SRF nº 213, de 2002 (fls. 341/347):

EMBRAER S.A.			Página: 123				
<u>Parte B - Controle Valores que Constituirão Ajustes do Lucro Líquido de Exercícios Futuros</u>							
Contribuição Social							
CNPJ: 07.689.002/0001-89			Referente a Dezembro de 2011				
Conta : 912001 Controle de I.R. pago sobre Lucros no Exterior							
Data	Histórico	Para Efeito da Correção Monetária			Controle de Valores		
		Dt. Ref.	Valor a Corrigir	Coefic.	Débito	Crédito	Saldo D/C
31/12/2010	Saldo Inicial						0,00
31/12/2011	Valor ref. imposto pago no exterior ref. Embraer Aviation Europe - EAE1 a ser aproveitado em exercícios posteriores					9.893.241,68	9.893.241,68 C

56. Com relação à importância de R\$ 8.318.199,04, registrado pela Recorrente no AC 2012, verifica-se na documentação juntada ainda durante o procedimento de fiscalização, que na DIPJ 2013 (AC2012), Ficha 17, Linha 07, que a Recorrente adicionou a importância de R\$ 173.879.745,63 a título de lucros disponibilizados no exterior, sendo R\$ 133.079.191,01 se referem a *Embraer Aviation Europe*, conforme evidenciado na Parte A da Demonstração da Base de Cálculo da Contribuição Social (fls. 341/347):

EMBRAER S.A.

Página: 84

Parte A - Registros dos Ajustes do Lucro Líquido do Exercício

Demonstração da Base de Cálculo da Contribuição Social

CNPJ: 07.689.002/0001-89

Referente a Dezembro de 2012

Natureza dos Ajustes	Valor Conta	Valor Grupo	Valor Total
1. Lucro/Prejuízo Antes da Contribuição Social			1.119.118.567,32
2. (+) Adições			4.285.693.564,52
2.01 - Despesas Inedutíveis		31.725.486,32	
001.002 - Multas Inedutíveis	1.073.544,00		
001.007 - Contribuições e Doações	15.236.579,52		
001.011 - Despesas inedutíveis	381.606,32		
001.013 - Ajuste do preço de transferencia	1.872.123,07		
001.018 - TAXA ADMINISTRATIVA EMBRAER PREV	2.050.895,76		
001.019 - Licença Maternidade-empresa cidadã	1.488.669,33		
001.021 - Perdão de Dívida	9.622.068,32		
2.02 - Dividendos e Juros Recebidos		176.776.395,59	
003.015 - Ganhos/Perda na Participação Acionária	2.896.649,96		
003.106 - Resultado Controlada Exterior EACH Lucro 2012	38.230.238,31		
003.107 - Resultado Controlada Exterior EAE Lucro 2012	133.079.191,01		
003.108 - Resultado Controlada Exterior ECL Lucro 2012	1.269.769,66		
003.109 - Resultado Controlada Exterior EOS1 Lucro 2012	1.300.546,65		

57. Dessa forma, como é fato incontroverso o pagamento efetuado das duas parcelas e tendo restado demonstrado o oferecimento dos resultados positivos da *Embraer Aviation Europe* nos anos-calendário 2011 e 2012, a parcela de **R\$ 18.211.440,72, embora utilizada para liquidação da estimativa de março de 2012, é passível de dedução exclusivamente para fins de dedução do tributo devido no Brasil.**

58. Como bem observado no julgado desta Turma, Acórdão nº 1301-006.931, sessão de 14.05.2024, que teve como relator o i. Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, o referido § 15¹⁰ da IN SRF nº 213, de 2002, estabelece que o tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado (leia-se, deduzido) no respectivo ano-calendário, poderá ser deduzido com o que for **devido** em anos-calendário subsequentes. Essa decisão foi materializada como a seguinte ementa:

TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO EM PERÍODOS POSTERIORES COM ESTIMATIVA MENSAL. IMPOSSIBILIDADE.

O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no

¹⁰ § 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.

Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, mas não com as estimativas de IRPJ.

(Acórdão nº 1301-006.931, relator Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, sessão em 14.05.2024)

59. Com base na limitação legal de que a compensação (leia-se, dedução) do imposto pago ou retido no exterior pode ser deduzido apenas na apuração final, quando se apura o tributo devido, que não se confunde com o tributo a pagar e em razão de as estimativas mensais possuírem caráter provisório, não se verifica, para fins de extinção das estimativas, a condição legal de existência de tributo devido, portanto, não é possível a utilização do imposto pago ou retido no exterior para fins de dedução da antecipação do imposto devido via estimativas mensais.

60. O Acórdão nº 1401-004.118, sessão de 21.01.2020, de relatoria do então Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, citado como fundamento no Acórdão nº 1301-006.931, ao analisar a possibilidade de compensação de estimativas com imposto pago no exterior em período anterior, registra que as pessoas jurídicas devem reconhecer no balanço de 31 de dezembro do ano em que a controlada ou coligada reconhece o lucro ou o distribui. Além disso, registra que o imposto pago no exterior, passível de ser aproveitado é aquele incidente sobre os referidos lucros. Por fim, com base na legislação, concluiu que se a tributação no exterior for superior à nacional, a dedução do imposto pago no exterior está limitada a eliminar a tributação no Brasil, não sendo possível a devolução (ou repetição de indébito) no Brasil, razão pela qual o imposto pago no exterior não pode formar saldo negativo. Reproduz-se a ementa sobre a matéria:

UTILIZAÇÃO DE IR PAGO NO EXTERIOR EM PERÍODOS ANTERIORES PARA COMPENSAR COM ESTIMATIVAS MENSAIS. IMPOSSIBILIDADE.

O IR pago no exterior não é passível de restituição no Brasil. Ele apenas pode ser utilizado na apuração de IRPJ ou CSLL a pagar, quando houver a adição de lucros de coligadas/controladas no exterior, dentro do limite da participação e do lucro reconhecido, sem compor saldo negativo.

Uma vez que o IR pago no exterior não é passível de restituição ou ressarcimento no Brasil, não pode ser utilizado para a compensação com eventuais débitos de estimativas de IRPJ ou CSLL nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996.

(Acórdão nº 1401-004.118, relator Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, sessão em 21.01.2020)

61. Em sessão de 16.08.2024, a 2ª Turma desta 3ª Câmara, analisou o tema, que restou materializada com a seguinte ementa:

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO NO CÁLCULO DE DÉBITOS DE ESTIMATIVA APURADOS ENTRE JANEIRO E NOVEMBRO.

Considerando que os débitos apurados por estimativa, por se caracterizarem como mera antecipação, não têm a natureza jurídica de “imposto devido”, não cabe na sua apuração a dedução de imposto de renda pago no exterior, exceto no mês de dezembro, por ser coincidente com a data de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica.

(Acórdão nº 1302-007.240, relator Conselheiro Marcelo Oliveira, sessão em 16.08.2024)

62. Naquela oportunidade, o então Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo apresentou Declaração de Voto em que justifica sua mudança de entendimento em relação ao Acórdão nº 1302-006.402, onde entendeu que o imposto pago poderia ser deduzido das estimativas devidas em qualquer mês do ano-calendário quando apuradas com base em balanço ou balancete de redução, com base na premissa (reconhecida como equivocada pelo Conselheiro) que não considerou o caráter precário das estimativas sob a ótica de apuração do tributo devido no período de apuração. Na referida Declaração de Voto, registrou ser possível a compensação exclusivamente com a estimativa devida em dezembro. Conclui-se que a mudança de entendimento do i. Conselheiro decorre de o fato de que as regras que norteiam a legislação à Tributação em Bases Universais (TBU) não podem redundar na hipótese de um País ser obrigado a restituir imposto pago em outra jurisdição.

63. Nessa linha, o então Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, relator do Acórdão nº 1201-003.220, julgado em 17.10.2019, registra não ser possível que o imposto pago no exterior gere um saldo negativo passivo de restituição em razão da limitação legal, por essa razão deve ser objeto de controle e aproveitamento dessas parcelas de forma semelhante à compensação de prejuízos acumulados. A referida decisão tem a seguinte ementa:

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).

(Acórdão nº 1201-003.220, relator Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, sessão em 17.10.2019)

65. Destaca-se o seguinte trecho do 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.

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. (g.n.)

66. Diante da premissa de que os pagamentos e retenções no exterior não podem resultar em tributo a ser restituído, em decorrência dos princípios da regras de Tributação em Bases Universais, que não contemplam a absurda hipótese de um país restituir tributo pago em outra jurisdição, resta claro que tais parcelas não podem ser utilizadas para extinguir as estimativas, quaisquer que sejam elas, pela sua natureza precária de antecipação do tributo devido, ou seja, estimativas, de qualquer mês, não se confundem com o tributos devido ao final do período de apuração.

67. Resta ainda, dentro do escopo de análise sobre em quais circunstâncias o imposto pago no exterior pode ser deduzido, em específico, se essa parcela pode compor o saldo negativo, não como parcela extintiva das estimativas, mas como parcela dedutível do imposto devido, assim como as demais parcelas admitidas pela legislação: estimativas pagas, estimativas compensadas ou retenções na fonte, ocorridas no Brasil.

68. Como referido, o art. 26¹¹ da Lei nº 9.249, de 1995, autoriza a compensação (leia-se, dedução) do imposto pago no exterior desde que (i) os lucros, rendimentos e ganhos de capital

¹¹ 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.

§ 2º. Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º. O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

tenham sido computados no Brasil, (ii) limitado ao imposto sobre a renda incidente no Brasil e (iii) esses valores estão limitados aos valores do imposto e adicional devidos no Brasil (§ 1º).

69. A regra do § 1º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, define que o limite se refere ao imposto e adicional **devidos** no final do período de apuração, não se refere, portanto, ao imposto a pagar. Diante disso, é possível que parte do imposto pago ou retido no exterior forme eventual saldo negativo, que é resultado do imposto devido deduzido das antecipações ocorridas no período de apuração.

70. Em decorrência do mesmo dispositivo, que só admite a dedução no momento da apuração do imposto devido, não é possível que o imposto pago ou retido no exterior, quando isoladamente considerado, possa ser objeto de restituição. Assim, ainda que tal parcela seja computada na apuração que resulte em valor a pagar negativo, a interpretação possível, dado que tais valores não podem ser objeto de restituição, é a de limitar o saldo negativo aos valores pagos, retidos ou compensados no Brasil, ou seja, se o montante de saldo negativo incluir, ainda que parcialmente, o imposto pago ou retido no exterior essa diferença deverá ser excluída da apuração do tributo devido e ser objeto de controle na Parte B do Lalur, conforme art. 14, § 16, da IN SRF nº 213, de 2002.

71. Retomando-se ao caso concreto, em que pese afastar o argumento da r. Decisão de impossibilidade de aproveitamento do imposto pago no exterior e controlado na Parte B do Lalur, no valor de R\$ 18.211.440,72, na estimativa de março de 2012, em razão de não ter sido demonstrado o oferecimento dos resultados positivos da Embraer Aviation Europe nos anos-calendário 2011 e 2012, a possibilidade de reconhecimento dessas importâncias está limitada a vedação de restituição desses valores via saldo negativo, ou seja, tais valores podem ser deduzidos da apuração do imposto devido até a extinção da obrigação tributária.

72. Dessa forma, em relação à **estimativa de março de 2012**, poderia ser reconhecida adicionalmente a parcela de R\$ R\$ 18.211.440,72 independentemente de acréscimo de novos lucros das respectivas subsidiárias, todavia, em razão da previsão legal de que o imposto pago ou retido no exterior pode ser compensado (leia-se, deduzido) com o imposto devido (no caso, tributo), fato que se observa apenas ao final do período de apuração, o valor a ser reconhecido

está limitado ao valor necessário para extinguir o tributo devido ou, se a apuração resultar em saldo negativo, em razão de tais parcelas não serem passíveis de restituição, esses valores (não deduzidos) devem ser objeto de controle na Parte B do Lalur para aproveitamento na apuração de tributo devido em períodos futuros.

c) Pretensão adicional para dedução de imposto pago por Embraer Aircraft Holding Inc.

73. A Recorrente apresentou pedido adicional para reconhecimento da parcela de R\$ 5.810.280,00, referente a pagamento de US\$ 2,8 milhões no AC2012, efetuado por Embraer Aircraft Holding Inc., que, nas suas palavras, *por um lapso, não compensou o imposto pago nos EUA com o devido no Brasil*, que não foi incluído na apuração original do tributo.

74. A r. Decisão entendeu não ser possível reconhecer esse crédito adicional, de forma extraordinária. Transcreve-se o seguinte trecho do ato decisório:

72. No que diz respeito à alegação de que adicionou em 2012 o valor de R\$ 38.230.238,31 ao seu lucro real a título de lucros auferidos pela Embraer Aircraft Holding, mas, por um lapso, deixou de compensar o imposto de R\$ 5.810.280,00 (USD 2.800.000,00) pago nos EUA com o devido no Brasil, cumpre salientar que o exercício do direito a tal compensação cabia apenas à interessada, mediante apresentação da DIPJ 2013, sendo descabida a pretensão de que este órgão colegiado autorize a utilização de uma parcela de composição do crédito que sequer foi informada pela contribuinte na formação do saldo negativo de IRPJ no PER/DCOMP nº 01462.53135.201213.1.3.02-3411, nos autos do processo nº 13850.720112/2015-14.

75. Assiste razão à decisão de primeira instância.

76. A Recorrente, busca em síntese a reapuração do saldo imposto, com parcela alegadamente passível de compensação, que espontaneamente não considerou por ocasião da apuração do saldo negativo materializado com a entrega da DIPJ2013.

77. Antes da revisão do lançamento pela autoridade competente, a apuração dos tributos se dá de forma unilateral pelo contribuinte, quando este apura o imposto de acordo com a regras de espontaneidade, notadamente, com base nas regras do art. 150

do Código Tributário Nacional (CTN), onde o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

78. Não compete ao Fisco a recomposição do saldo negativo para incluir parcela não incluída originalmente, posto ser algo que faz parte do direito potestativo do sujeito passivo, que, no caso, não aproveitou em maior extensão os pagamentos no exterior, por razões que neste momento são irrelevantes.

79. A CSRF, em recente julgado, concluiu que o processo administrativo-fiscal, onde se processa o litígio, não é o instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo aperfeiçoar a apuração do tributo que serviu de base para o lançamento de ofício. Transcreve-se ementa do referido julgado:

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO.

O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) a destempo, mormente quando o contribuinte não comprova o preenchimento dos requisitos legais para tanto.

(Acórdão nº 9101-006.794, relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, sessão de 07.11.2023)

80. Na mesma linha, analisando situação análoga sob a perspectiva de se buscar ajuste no lançamento de ofício a partir de parcelas que seriam passíveis de dedução por ocasião da apuração efetuada pelo sujeito passivo no exercício regular da escrituração e apuração do imposto, em que se pleiteava a dedução do PIS e da Cofins lançados de ofício na exigência adicional do IRPJ e da CSLL. Transcreve-se a ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

INDEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES, LANÇADAS DE OFÍCIO, DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.

(Acórdão nº 9101-002.996, relatora designada Conselheira Adriana Gomes Rego, sessão de 07.08.2017)

81. Destaca-se parte do didático voto:

Dúvida não há de que os tributos e contribuições, regra geral, são dedutíveis na apuração do lucro real e da base da CSLL segundo o regime de competência.

Entretanto, não é possível negar que este regime só é assegurado para as incidências devidamente contabilizadas e declaradas. Entendimento em contrário, com a devida vênia, significaria dar ao contribuinte, antecipadamente, o direito de deduzir como despesa os tributos por ele próprio sonegados, o que, em primeira análise, atenta contra o senso comum, senão à razoabilidade e à própria moralidade.

As exigências decorrentes lançadas de ofício (PIS e COFINS) são também passíveis de serem contestadas pelo sujeito passivo, até mesmo de forma (ou por argumento) independente do próprio IRPJ ou CSLL (tal como alguma específica decadência, ou isenção, ou erro de apuração), podendo os seus valores serem alterados ou até mesmo inteiramente cancelados, e por este motivo não podem eles ser deduzidos a priori, uma vez que a base de cálculo adotada no lançamento tributário não pode ser precária, nem condicionada à futura deliberação.

Não é atribuição da autoridade lançadora, portanto, reconhecer de ofício uma despesa que foi omitida da escrituração pelo próprio contribuinte. É pressuposto do direito à dedução de uma despesa do lucro real que esta despesa tenha sido escriturada.

Ademais, o reconhecimento antecipado ao contribuinte do direito à dedução da despesa, direito este que ele apenas poderá vir a ter quando de fato vier (e se vier) a reconhecer a própria despesa (ou seja, a contribuição devida), pode gerar nefastos prejuízos à Fazenda Pública, ao passo que o procedimento adotado pelo fisco (de não deduzir as contribuições do IRPJ e da CSLL lançados de ofício) nenhum prejuízo traz a nenhuma das partes, conforme se passa a demonstrar.

Considere-se, para fins de simplificação de raciocínio, um lançamento por omissão de receitas que gere apenas lançamento de IRPJ (principal) e PIS (reflexo), e que as únicas questões litigiosas ainda pendentes digam respeito apenas (i) ao PIS, e (ii) no que toca ao IRPJ, apenas à dedutibilidade ou não, na sua apuração, do PIS lançado de ofício.

Neste contexto, considerando que a fiscalização não tenha abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (como se entende seja o correto), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), e considerá-la como despesa dedutível do IRPJ;

2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, há que se reconhecer que o lançamento de ofício do IRPJ não exigiu do contribuinte um único centavo a mais do que seria devido.

Portanto, qualquer que venha a ser a decisão administrativa acerca do lançamento de ofício do PIS, vê-se que nenhum prejuízo houve, em qualquer caso, quer ao contribuinte, quer ao Erário.

Por outro lado, considerando agora que a fiscalização houvesse abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (procedimento que se reputa incorreto, e sem base legal), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), porém obrigatoriamente teria de considerar esta despesa como indedutível do IRPJ, pois já a teria previamente abatido do lucro real antes mesmo de reconhecê-la. A par da dificuldade de controle, por parte da Fazenda Nacional, com relação a este procedimento, há um inegável risco, ao menos potencial, de utilização em duplicidade de uma mesma despesa, em detrimento da Fazenda Pública;

2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, resta então irreversivelmente caracterizado o prejuízo à Fazenda Nacional. Isto porque, neste caso, terá sido permitido ao contribuinte a dedução do lucro real de uma despesa imaterial, inexistente, que nunca foi (e nem será jamais) contabilizada. Dito prejuízo é irreversível pois não é possível às autoridades julgadoras o reformatio in pejus, de sorte que o lançamento de IRPJ terá sido irreversivelmente feito a menor que o devido.

82. Por essa razão, não deve ser acatado o pedido de recomposição do saldo negativo informado pela Recorrente em sua DIPJ2013 para seja incluída a parcela de R\$ 5.810.280,00, referente a pagamento efetuado por *Embraer Aircraft Holding Inc.*

d) Pagamento efetuado em abril de 2013

83. A Recorrente pugna pelo aproveitamento do pagamento efetuado na França, em 18.04.2013, no valor de R\$ 14.611.494,64, que não foi aceito por ter sido efetuado após 31.03.2013. protesta pela falta de fundamentação legal da negativa mantida pela r. Decisão, que fundamentou sua posição com base nas orientações de preenchimento da DIPJ2013, cujas regras de preenchimento foram aprovadas pela IN SRF nº 1.344, de 2013.

84. Aduz a Recorrente que não podem ser alegadas as *desconexas menções feitas pela DRJ, na decisão recorrida*, aos art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996.

85. A razão para estabelecer um limite temporal para o aproveitamento do pagamento é a sua vinculação aos respectivos lucros ou ganhos obtidos em determinado período de apuração, tal fato, e não há ilegalidade alguma que essa regra conste nas instruções de preenchimento da então DIPJ, posto que tais regras se encontram classificadas como normas complementares, nos termos do art. 100, I, do CTN¹².

86. Não obstante, ao final de toda sua argumentação, concluiu a Recorrente, que a interpretação atribuída pelas autoridades responsáveis pelo procedimento de compensação e julgamento *não teve impacto na autuação ora combatida, uma vez que o crédito em comento não foi utilizado pela Recorrente em 2012*.

87. Em suma, deve ser julgada como prejudica essa matéria em específico, que em tese sequer deveria ser conhecida, nos termos do art. 932, III, do Código de Processo Civil¹³ (Lei nº 13.105, de 2015), por absoluta falta interesse legítimo da Recorrente por qualquer provimento sobre essa matéria no âmbito do CARF.

e) Da improcedência de ajustes do Saldo Negativo da CSLL

88. Como corolário da argumentação deduzida em sua peça recursal, pugna a Recorrente a recomposição do saldo negativo da CSLL originalmente declarado.

¹² Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

¹³ Art. 932. Incumbe ao relator:

[...]

III - não conhecer de recurso inadmissível, prejudicado ou que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida;

[...]

89. À exceção dos valores reconhecidos adicionalmente neste voto, R\$ 468.040,91, R\$ 1.358.184,53 e R\$ 3.265.823,04, relativas às estimativas de agosto, setembro, novembro de 2012, extintas via compensação, a parcela relativa a estimativa de março de 2012, no valor de R\$ 18.211.440,72, que não pode ser utilizada para fins de composição do saldo negativo da CSLL, deve ser controlada na Parte B do Lalur para fins de dedução do imposto em anos-calendário futuros, conforme art. 14, §§ 15 e 16, da IN SRF nº 213, de 2002.

f) Resumo sobre a análise de mérito no presente voto

90. A análise de mérito das diversas parcelas que compuseram o presente voto, que trata da exigência fiscal do AC2012, podem ser sintetizadas no seguinte quadro:

ANO-CALENDÁRIO DE 2012	SALDO CSLL A PAGAR (R\$)			
	PER/DCOMP DIPJ 2013	Despacho Decisório	Acórdão DRJ/CTA	CARF
(+) CSLL devida declarada DIPJ 2013 (alíq.9%)	R\$ 96.244.527,11	R\$ 96.244.527,11	R\$ 96.244.527,11	R\$ 96.244.527,11
(-) estimativas compens.c/imp.renda pago no exterior:				
. imposto pago em 2011 (mar)	- R\$18.211.440,72	R\$ -	R\$-	R\$-
. imposto pago em 2012 (dez)	- R\$11.977.127,19	R\$11.977.127,19	-R\$ 11.977.127,19	-R\$ 11.977.127,19
Soma	- R\$30.188.567,91	- R\$11.977.127,19	-R\$ 11.977.127,19	-R\$ 11.977.127,19
(-) CSLL retida na fonte:				
. CSLL deduzida no ajuste anual	-R\$36.593,95	-R\$36.593,95	-R\$ 36.593,95	-R\$36.593,95
.CSLL deduzida das estimativas mensais	-R\$ 5.736.866,65	-R\$ 5.736.866,65	-R\$5.736.866,65	-R\$ 5.736.866,65
Soma	-R\$ 5.773.460,60	-R\$ 5.773.460,60	-R\$5.773.460,60	-R\$ 5.773.460,60
(-) estimativas compens.c/sdo.neg.ant. e créd.Reintegra:				
. diversos	- R\$32.508.026,54	- R\$32.508.026,54	-R\$ 32.508.026,54	-R\$ 32.508.026,54
. DCOMP 08649.12699.280912.1.3.03-9153 (ago)	-R\$ 2.549.928,12	-R\$ 2.081.887,11	-R\$2.081.887,11	-R\$ 2.549.928,12
. DCOMP 21973.58063.311012.1.3.17-0035 (set)	-R\$ 1.358.184,53	R\$ -	R\$-	-R\$ 1.358.184,53
. DCOMP 02046.77021.171212.1.3.17-8156 (nov)	-R\$ 8.654.856,29	-R\$ 5.389.033,25	-R\$5.389.033,25	-R\$ 8.654.856,29
. DCOMP 26411.28017.310113.1.3.17-0568 (dez)	-R\$ 2.876.886,54	-R\$ 1.169.660,21	-R\$2.876.886,54	-R\$ 2.876.886,54
Soma	- R\$47.947.882,02	- R\$41.148.607,11	-R\$ 42.855.833,44	-R\$47.947.882,02
(-) estimativas pagas:				
. pagamentos com DARF (dez)	- R\$21.025.127,81	- R\$21.025.127,81	-R\$ 21.025.127,81	-R\$21.025.127,81
Soma	- R\$21.025.127,81	- R\$21.025.127,81	-R\$ 21.025.127,81	-R\$21.025.127,81
(+) ajuste na base de cálculo da CSLL:				
. diferença de R\$ 12.333.454,42 lucro no exterior	R\$ -	R\$1.110.010,90	R\$-	R\$ -
Soma	R\$ -	R\$1.110.010,90	R\$-	R\$ -

	-R\$ 8.690.511,23	R\$ 17.430.215,30	R\$14.612.978,07	R\$ 9.520.929,49
--	-------------------	-------------------	------------------	------------------

91. Como referido no presente voto, a estimativa de maio de 2012, extinta por meio de compensação com imposto pago ou retido no exterior R\$ 18.211.440,72, reconhecida como passível de dedução do tributo devido, não pode ser objeto de restituição, isto é, se computadas na apuração final do tributo, tais parcelas seriam responsáveis pela integralidade do saldo negativo.

Dispositivo

92. Em razão de todo o exposto, voto no sentido de REJEITAR as preliminares arguidas e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins

DECLARAÇÃO DE VOTO

1ª DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**

1. Apesar de ter acompanhado integralmente o excelente voto manifestado pelo I. Relator Cons. Iágaro Jung Martins, apresento esta declaração para esclarecer meu posicionamento a respeito da matéria, especialmente em função da existência de acórdão anterior, de minha relatoria, proferido por esta Turma Ordinária.

2. No Acórdão nº 1301-006.931 (Rel. Cons. Eduardo Monteiro Cardoso, Sessão de 14/05/2024), manifestei meu entendimento no sentido de que “o tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, mas não com as estimativas de IRPJ.”

3. Ao longo do voto, analisei o art. 26 da Lei 9.249/1995 e o art. 87 da Lei 12.973/2014, expressando que “a legislação correlaciona a dedução dos pagamentos extraterritoriais aos lucros de mesma origem. É por isso que, não sendo os lucros no exterior adicionados para pagamento das estimativas, entendo que não cabe o aproveitamento do imposto pago neste momento”.

4. Ou seja, sendo a estimativa mensal pagamento precário e provisório, apurado em momento distinto daquele previsto para a adição dos lucros no exterior (art. 25 da Lei 9.249/1995), não haveria que se falar na mencionada correlação para fins da dedução do imposto pago no exterior. Mais ainda, a utilização do imposto pago no exterior para a quitação da estimativa mensal poderia vir a transformar tal recolhimento em saldo negativo de IRPJ ou CSLL, contrariando o racional do método da imputação ordinária, que veda o reembolso aos contribuintes nacionais de impostos pagos a Estados estrangeiros.

5. Todavia, a menção, naquela oportunidade, a respeito da referida correlação poderia dar a entender que não seria admitida a utilização do imposto pago no exterior para compensar o imposto devido no Brasil quando não houver adição de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior na apuração do resultado da controladora brasileira no momento do ajuste anual.

6. Nesse sentido, é importante esclarecer que, naquela mesma manifestação, fiz referência ao art. 14, § 15, da Instrução Normativa 213/2002 – dispositivo mantido no art. 30, § 14, da Instrução Normativa 1520/2014 –, que permitiu o registro do imposto pago no exterior na Parte B do LALUR, na hipótese de não se apurar lucro real positivo no ano-calendário em que incluídos os lucros correspondentes. Entendo que tal dispositivo permite a utilização do imposto

pago no exterior para compensação “com o que for devido nos anos-calendário subsequentes” pelo contribuinte, independentemente do reconhecimento de novas receitas oriundas do exterior.

7. Portanto, apresento esta manifestação para ratificar a minha concordância com os fundamentos adotados pelo I. Cons. Relator, quando afirma o seguinte:

57. O art. 14, em específico, os §§ 15 e 16, da IN SRF nº 213, de 2002, é claro no sentido de que 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 (leia-se, deduzido) com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, desde que devidamente controlados na Parte B do Lalur.

58. Esses dispositivos da IN SRF nº 213, de 2002, estão em plena consonância com o art. 74 da MP nº 2.158-35, conforme interpretação desse dispositivo pelo STF (ADIN nº 2.588).

59. O art. 74 da MP nº 2.158-35 determina o reconhecimento dos lucros no momento em que apurados (quando oriundos de controladas) ou quando disponibilizados (coligadas). Logo, se o lucro correspondente, no caso de controlada, já foi integralmente reconhecido pela controladora no Brasil ou, nos termos do art. 87 da Lei nº 12.973, de 2014, se as parcelas positivas foram computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, ainda que não tenham revertido o prejuízo fiscal ou reduzindo-o em parte, obviamente que a o imposto pago ou retido no exterior referente a essa parcela positiva adicionada não tem sua natureza jurídica alterada. Sua utilização resta preservada para fins de dedução do imposto devido. Essa é a razão lógica dos §§ 15 e 16 do art. 14 da IN SRF nº 213, de 2002, isto é, de que essas importâncias sejam controladas na Parte B do Lalur para futura dedução.

60. É, portanto, desarrazoada a interpretação de que as parcelas de imposto pago ou retido no exterior controlados na Parte B do Lalur só possam ser deduzidas quando novos lucros, da mesma controlada ou coligada, forem oferecidos à tributação no País.

61. Uma das razões é o fato de que esses novos lucros estarão acompanhados dos respectivos pagamentos e retenções, os quais a legislação autoriza seu aproveitamento como dedução do imposto devido, nos termos do art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995. A segunda razão é de que os valores controlados na Parte B do Lalur se referem às parcelas positivas, que foram computadas na determinação do lucro real da empresa brasileira, de tal forma que a companhia brasileira teve redução do prejuízo fiscal, passível de compensação em anos-calendário futuros. Em resumo, a única hipótese que seria possível para se interpretar como condicionante o aproveitamento do imposto pago ou retido no exterior à adição

de lucro da controlada ou coligada no exterior seria se a companhia brasileira não cumprisse o art. 74 da MP nº 2.158-35, nos termos no entendimento do STF (ADIN nº 2.588), ou seja, se ela, ao contrário do que determina o dispositivo legal, adicionasse as parcelas positivas apenas e tão somente quando tais parcelas gerassem lucro real suficiente para deduzir o imposto pago ou retido no exterior, em outras palavras, apenas no ano-calendário em que não tivesse incorrido em prejuízo fiscal.

8. Diante do exposto, acompanho as razões apresentadas pelo I. Relator para negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso

2ª DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **José Eduardo Dornelas Souza**

Manifestei minha intenção de apresentar declaração de voto com o propósito de registrar minha posição a respeito do tema em discussão, especialmente porque, nesta oportunidade, adoto entendimento distinto daquele constante do Acórdão nº 1301-006.931, mencionado pelo Relator em seu voto.

Na ocasião anterior, defendi que o saldo do imposto pago no exterior poderia ser utilizado para quitar estimativas mensais apuradas com base em balanço ou balancete de redução. Sustentei que não havia vedação legal à compensação desse crédito com esses pagamentos. Além disso, argumentei que, como as estimativas mensais visam à apuração do lucro real do respectivo período, seria legítima a utilização do imposto pago no exterior para esse fim.

No entanto, após reexaminar a questão, reconsidero esse posicionamento.

O recolhimento mensal com base em estimativas, ainda que obrigatório para os contribuintes que optam pelo regime do lucro real, representa apenas uma antecipação do imposto apurado ao final do período, servindo como crédito dedutível no ajuste anual. Isso demonstra que as estimativas não constituem, por si só, obrigação tributária consolidada, mas mera antecipação sujeita à revisão futura.

Assim, os valores recolhidos mensalmente referem-se exclusivamente à atividade doméstica da controladora brasileira, não guardando qualquer relação direta com os lucros obtidos por suas controladas ou coligadas no exterior.

A lógica do art. 26 da Lei nº 9.249/1995 é clara ao estabelecer a compensação do imposto pago no exterior quando da inclusão dos lucros auferidos no exterior no cálculo do lucro real. Ou seja, a compensação pressupõe uma vinculação direta entre o tributo pago fora do país e a renda efetivamente tributada no Brasil, após a consolidação contábil desses resultados. Não se trata de crédito genérico, apto a ser utilizado em qualquer modalidade de recolhimento, mas de mecanismo específico para evitar a bitributação internacional.

Permitir a compensação direta do imposto pago no exterior com as estimativas mensais distorceria a finalidade do dispositivo legal, pois a prática abriria margem para que tributos pagos em outras jurisdições fossem usados para quitar obrigações provisórias no Brasil, sem a devida correspondência econômica e jurídica, o que contraria o sistema.

De fato, permitir o uso do imposto estrangeiro para quitar estimativas poderia, na prática, gerar uma restituição indireta de um tributo que sequer foi exigido pela Receita Federal brasileira — o que implicaria transferência indevida de recursos do Tesouro Nacional, sem respaldo legal.

Importante ainda destacar que o sistema de compensação internacional adotado pelo ordenamento brasileiro não contempla a restituição do imposto pago no exterior nem sua utilização ampla e irrestrita. Pelo contrário, quando o valor não puder ser compensado no exercício corrente, deve ser controlado na “Parte B” do LALUR e do LACS, como “imposto pago no exterior”, para possível compensação futura, conforme previsto pela legislação tributária.

Feitos esses esclarecimentos, passo a acompanhar o voto do Relator.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Dornelas Souza