



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.720295/2014-52
ACÓRDÃO	1302-007.239 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CORTEVA AGRISCIENCE DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2010

RETENÇÕES DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO EM PERÍODOS POSTERIORES.

Somente no período em que ocorre a retenção é que esta pode ser considerada como antecipação do imposto devido.

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.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há nulidade quando se confere ao sujeito passivo toda possibilidade do exercício do direito de defesa e todo acesso ao contraditório. A mera progressão da análise do direito creditório não afronta qualquer direito do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Sala de Sessões, em 16 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Marcelo Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Izaguirre da Silva, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Henrique Nimer Chamas, Natalia Uchoa Brandao, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, fls. 0906/0933, interposto contra decisão de primeira instância, proferida por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), fls. 0859/0886, que julgou manifestação de inconformidade procedente em parte, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 2010

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real que apurar saldo do imposto pago a maior no encerramento do período poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a tributos administrados pela RFB.

RETENÇÕES DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO EM PERÍODOS POSTERIORES.

Somente no período em que ocorre a retenção é que esta pode ser considerada como antecipação do imposto devido.

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO NO LALUR.

Para aproveitamento, em períodos posteriores, do imposto de renda pago no exterior, é condição legítima, estabelecida pela legislação tributária, a escrituração e controle dos créditos na parte B do LALUR.

No entanto, em respeito ao Princípio da Verdade Material, a ausência de controle, na parte B do LALUR, do imposto de renda pago no exterior a ser utilizado em

períodos posteriores, pode ser suprida se o contribuinte apresentar documentação robusta que comprove a realização dos pagamentos, permita calcular o limite compensável e acompanhar o seu aproveitamento.

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. CÁLCULO DO LIMITE COMPENSÁVEL NO BRASIL.

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. 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.

Na hipótese de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, o tributo pago no exterior poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, devendo manter controle desses valores na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Acórdão

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, nos termos do voto do relator, para:

- a) **Aceitar a documentação** comprobatória apresentada pelo contribuinte, confirmando ter efetuado pagamentos de imposto de renda no exterior, especificamente na Venezuela;
- b) Rejeitar, **para o débito de estimativa de IRPJ apurado em janeiro de 2009**, a possibilidade de dedução de imposto de renda pago no exterior em anos anteriores;
- c) Reconhecer direito creditório complementar referente ao saldo negativo de IRPJ apurado pela interessada no exercício 2010, no valor de R\$ 255.955,31, e sua utilização para homologação das compensações declaradas nos PER/DCOMP objeto desse processo até o limite do crédito reconhecido; e

d) Manter a cobrança dos débitos indevidamente compensados remanescentes após a compensação realizada com o crédito reconhecido.

Ressalta-se que o valor do crédito complementar reconhecido, somado ao valor do direito creditório concedido no despacho decisório, soma R\$ 4.208.377,85, inferior ao apurado na DIPJ/2010, no valor de R\$ 11.290.224,06.

Para controle na parte B do LALUR, o contribuinte deve ajustar os valores de imposto de renda pago no exterior, na Venezuela, nos anos de 2005, 2006 e 2009, nos termos do presente Acórdão:

Valor do IR exterior pago em 2005 na Venezuela compensável em anos posteriores	0,00
Valor do IR exterior pago em 2006 na Venezuela compensável em anos posteriores	7.773.823,31
Valor do IR exterior pago em 2009 na Venezuela compensável em anos posteriores	12.478.519,18

Para esclarecimento, a recorrente protocolou Declaração de Compensação (DCOMP), fls. 002.

Essa compensação busca utilizar saldo negativo de IRPJ, referente ao exercício 2010, ano calendário 2009.

Despacho Decisório, fls. 0473, analisou o pleito da Recorrente e homologou parcialmente a compensação, de acordo com os termos do Parecer SEORT/DRF/BRE 056/2015.

Esse Parecer traz as seguintes conclusões, de acordo com a decisão recorrida:

Em análise preliminar da DCOMP que contém o crédito efetuada pelo sistema de Compensação de Créditos - SCC, de um total de **R\$ 11.546.110,63** em parcelas *que compõem o saldo negativo, foram validados apenas R\$ 1.690.993,01, em razão de pendências que serão analisadas a seguir.*

1. Pagamento de estimativa mensal não encontrado

Foi identificada pelo sistema a pendência de pagamento no valor de R\$ 1.700,385,74, referente ao código de receita 2362, da competência finda em 31/01/2009.

Em consulta ao SIEF – Fiscalização Eletrônica (fl. 468) foi localizado o pagamento, que encontra-se devidamente alocado.

2. Retenções na fonte não validadas

*Para a DCOMP em análise, o contribuinte informou retenções de IR na fonte no valor total de **R\$ 6.673.034,68**, dos quais não foram validadas as seguintes parcelas:*

CNPJ fonte pagadora	Cod.. Receita	Valor DComp	Informado em DIRF
33.066.408/0001-15	3426	R\$ 2.334.587,04	R\$ 417.554,20
90.400.888/0001-42	3426	R\$ 2.647.454,63	R\$ 399.444,90

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 119/2014 o contribuinte apresentou informes de rendimentos para as fontes pagadoras supra, nos anos-calendário (AC) de 2007 a 2009, esclarecendo que os créditos referentes a 2007 e 2008 não haviam sido utilizados anteriormente.

[.....]

*Depreende-se do dispositivo supra que a utilização deste crédito deve ser realizada mediante Per/DCOMP de saldo negativo de IRPJ **referente ao respectivo período de apuração**, visto que este não compõe o saldo negativo do AC 2009.*

*Deste modo, **cabe apenas a validação das retenções informadas em DIRF para o AC 2009**, no total de R\$ 816.999,10, que condizem com os informes de rendimentos apresentados pelo contribuinte.*

3. IR pago no exterior

Objetivando confirmar o imposto pago no exterior, intimamos o contribuinte por meio do Termo de Intimação Fiscal DRF/BRE/SEORT N.º 119/2014 a apresentar comprovação de pagamento de imposto de renda no exterior, nos moldes do art. 395 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).

*Em resposta, o contribuinte esclarece que o imposto de renda foi pago no exterior nos anos-calendário de 2005 e 2006 **pela Du Pont Venezuela C.A., controlada da DuPont Performance Coatings S.A.***

Foi apresentada cópia autenticada da Ata de Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 31 de outubro de 2005, a qual examinou e aprovou a incorporação da DuPont Performance Coatings S.A pela DuPont do Brasil S.A.; tal operação encontra-se cadastrada nos sistemas na Receita Federal.

Em virtude da incorporação ocorrida, todos os direitos e obrigações da Du Pont Performance Coatings foram transmitidos universalmente para Du Pont do Brasil S.A., para todos os fins e efeitos de direito, ocorrendo inclusive a absorção integral do patrimônio daquela por esta.

Ainda com relação à documentação solicitada no Termo de Intimação Fiscal DRF/BRE/SEORT N.º 119/2014, foram apresentados:

- documentos comprobatórios de arrecadação das antecipações de impostos (“rebajas”);*
- legislação do país de origem dos comprovantes apresentados - “Ley de Impuesto sobre la Renta” - e tradução juramentada sobre publicação de despacho que institui o modo de pagamento do imposto;*
- no texto da resposta, excertos das DIPJ dos exercícios de 2006 e 2007, demonstrando que as receitas auferidas no exterior foram submetidas à tributação no Brasil (Lucros Disponibilizados no Exterior); e*
- Livro de apuração do Lucro Real - LALUR da Du Pont Coatings e da DuPont do Brasil S.A, referentes aos anos-calendário de 2005 e 2006.*

A legislação apresentada prevê que o imposto de renda será pago nas formas estimada e definitiva.

Para as pessoas jurídicas, as estimativas de imposto de renda, chamadas “rebajas”, são similares às brasileiras, podendo ser pagas em até 9 (nove) prestações de igual valor.

Ao efetuar a declaração de imposto de renda definitiva, o contribuinte deduz os valores já recolhidos a título de estimativas e recolhe imposto ajustado (definitivo).

Segundo a legislação venezuelana, o contribuinte recolhe as “rebajas” em parcelas e a última parcela do imposto de renda é calculada na planilha definitiva, o que foi apresentado em documentos fls. 91 a 114.

*Em face da documentação apresentada combinada com documentos e cópias trazidos em resposta à intimação, **constatamos os efetivos pagamentos do IR no exterior.***

No entanto, citando o § 16 (do art. 14) da IN SRF nº 123, de 2002, **constata que a interessada não atendeu à obrigatoriedade de controle, na parte B do LALUR**, do imposto a compensar em períodos posteriores:

Tal exigência da legislação foi atendida pela incorporada até operação de incorporação ocorrida em 2005, conforme LALUR apresentado (fls. 225 a 232).

No entanto, a partir da referida operação, a interessada deixa de efetuar no LALUR o controle dos créditos de IR pago no exterior, o que se pode constatar às fls. 446 a 450.

Dada a falta de controle sobre a manutenção dos créditos sobre IR pago no exterior nos moldes da legislação, inviabiliza-se o reconhecimento do respectivo direito creditório.

4. Existência de Auto de Infração para o período

Em consulta aos autos e extrato do processo 13896.722004/2011-18, constatou-se que houve lançamento de imposto de renda no valor de R\$ 48.004.800,85, apurado pela fiscalização.

[.....]

No que concerne o lançamento, observa-se que não foi computado o valor do saldo negativo do AC de 2009 no cálculo do Imposto e Adicional devidos.

[.....]

Posto isso, não cabe a reconsideração do saldo negativo referente ao direito creditório ora pleiteado, dado que a glosa do valor do tributo lançado acarretaria possível cobrança em duplicidade.

Na conclusão do Parecer, apresenta a seguinte consolidação do resultado do período:

Ante todo o exposto, tem-se que o total de parcelas válidas corresponde à soma das retenções confirmadas pelo sistema, das retenções que foram confirmadas mediante análise para o AC 2009 e das estimativas mensais pagas.

Recalculando o Imposto de Renda sobre o Lucro Real apresentado na ficha 12A da DIPJ exercício 2010, obtém-se novo saldo negativo:

APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
À Aliquota de 15%	R\$ 167.973,19
Adicional	R\$ 87.982,12
(-)DEDUÇÕES	
Imposto de Renda Retido na Fonte	R\$ 2.507.992,11
Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	R\$ 1.700.385,74
Saldo Negativo de Imposto a Pagar	-R\$ 3.952.422,54

A recorrente foi cientificada da decisão e apresentou sua manifestação de inconformidade, fls. 0781/0804, onde alegou, em síntese, segundo a decisão recorrida:

O r. despacho decisório somente validou as retenções do próprio ano- calendário de 2009, não validando as retenções quanto a 2008 porque entendeu o r. despacho decisório que tais retenções somente poderiam ser utilizadas no ano em que houve a retenção ou para compor aquele saldo negativo, não sendo cabível sua utilização posterior.

...

B LALUR

*Contudo, "data maxima venia", ainda que formalmente o procedimento mais correto fosse a retificação da DIPJ do ano-calendário de 2008, de modo a majorar o saldo negativo daquele ano-base, fato é que substancialmente **o crédito compensado efetivamente existe** e o procedimento adotado não causou prejuízo algum ao Fisco (muito pelo contrário, visto que, da forma como procedeu, a Impugnante considerou como termo inicial dos juros para atualização de seu crédito o dia 01/01/2010, e não 01/01/2009 como teria direito caso houvesse retificado sua DIPJ/2009).*

Com efeito, conforme apurado pelo próprio despacho decisório, a Impugnante apurou no ano-base de 2008 saldo negativo de IRPJ.

Assim, se a Impugnante houvesse indicado em sua DIPJ também as retenções nos montantes de R\$1.031.402,80, R\$35.180,10, R\$658.756,54, R\$752.247,60, R\$381.263,14 e R\$783.522,10, conforme Informes de Rendimentos anexos (doc. 02) e valores apontados pela Impugnante nos esclarecimentos prestados à fiscalização (petição constante dos autos), naquele ano de 2008 teria apurado valor maior de saldo negativo do imposto.

Todavia, o simples exame da Ficha 54 da DIPJ/2009 evidencia que aquelas retenções não constaram do rol de retenções cujo valor total foi posteriormente indicado na Ficha 12A (doc. 10).

Em relação ao imposto de renda pago no exterior, são estas as suas principais alegações:

O segundo item que na visão do r. despacho decisório impediria o reconhecimento do crédito pleiteado pela Impugnante reside no imposto pago no exterior pela empresa Du Pont Venezuelana C.A., controlada da Du Pont Performance Coatings, esta última incorporada em 30/10/05 pela Du Pont do Brasil S.A.

De início, em relação ao imposto pago no exterior, cabe à Impugnante esclarecer que no ano de 2009 aproveitou crédito relativo a IR pago no exterior no valor total de R\$3.172.717,21, compensando-o com o imposto apurado em janeiro/2009.

Conforme esclarecimentos prestados quando da fiscalização e reconhece o r. despacho decisório, o valor total de R\$3.172.717,21 tem origem em créditos relativos a IR pago no exterior dos anos-calendários de 2005 e 2006, tendo sido utilizados os valores respectivos de R\$2.846.586,24 e R\$326.130,97 dos saldos totais de IR pagos no exterior naqueles anos.

Pois bem.

Ao iniciar a análise do IR pago no exterior o r. despacho decisório, após descrever as diligências que foram realizadas para a apuração e comprovação do montante pago no exterior, concluiu que o imposto que gerou o crédito para a Impugnante for devidamente pago no País de origem, bem como que em razão da incorporação ocorrida a Impugnante assumiu todos os direitos e obrigações, inclusive com a absorção integral do patrimônio líquido da incorporada. Confira-se:

...

No entanto, e aqui já se revelando sua impropriedade, ao tratar do direito de compensação da Impugnante o r. despacho decisório acaba por não reconhecê-lo pela **mera circunstância de que, em que pese ter sido constatada a existência de crédito relativo a IR pago no exterior e a despeito de no passado constarem do LALUR** da incorporada, a partir da incorporação deixaram de ser controlados na parte B do LALUR da Impugnante.

...

Como se vê, na tentativa de embasar a **ilegal formalidade** de controle na Parte B do LALUR do imposto pago no exterior o r. despacho decisório pretendeu fazer crer que tal obrigação decorreria das disposições estabelecidas pelos parágrafos 15 e 16 do artigo 14 da Instrução Normativa 213/02.

...

Contudo, a indigitada exigência de controle dos créditos em questão na Parte B do LALUR, como previsto pelo §16 acima, **em momento algum está revista nas leis que disciplinam a matéria, não tendo por isto o condão de validamente**

fundamentar o r. despacho decisório, sobretudo no caso concreto em que a ausência deste controle no LALUR não impede que o controle seja feito a partir das informações constantes da própria DIPJ.

Após reproduzir a legislação pertinente à matéria, assim conclui:

Em suma, as disposições legais e regulamentares que disciplinam a compensação de imposto pago no exterior estabelecem para tanto o seguinte:

a) o limite a ser compensado será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil;

b) para que a compensação seja válida:

i) 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, exceto 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;

ii) com relação aos lucros, a pessoa jurídica deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes;

iii) os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior devem ser computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

Em momento algum, portanto, foi estabelecida em lei ou regulamento como condição para a compensação de crédito de imposto pago no exterior em anos posteriores a exigência de controle em parte B do LALUR, não se admitindo tal exigência com base simplesmente no que estabelece o §16 do artigo 14 da IN 213/02 porque atos normativos como este servem apenas para explicitar o alcance do que já esteja previsto em lei, e jamais para estabelecer o que não foi por esta estabelecido.

...

De fato, se a própria autoridade julgadora reconhece:

- i) que o imposto que gerou o crédito para a Impugnante foi devidamente pago no País de origem;
- ii) a existência de crédito a tal título; bem como
- iii) que em razão da incorporação ocorrida em 31/12/2005 a Impugnante assumiu todos os direitos e obrigações da incorporada, inclusive com a absorção integral de seu patrimônio líquido, não há de se aceitar que simplesmente em razão da falta de controle no LALUR, formalidade sem qualquer amparo nas leis que disciplinam questão, o aproveitamento daquele crédito estaria inviabilizado.

Por outro lado, caso de fato para a compensação de créditos de imposto pago no exterior a formalidade relativa à escrituração na parte B do LALUR tivesse base legal, o que se admite apenas para argumentar, ainda assim a ausência de tal escrituração poderia, quando muito, gerar multa pelo descumprimento de obrigação acessória, mas jamais, como se pretende por meio do r. despacho decisório, anular o direito da Impugnante de compensar o crédito que legitimamente possui, e mais, que o próprio r. despacho decisório reconhece existir.

...

E isto é ainda mais verdadeiro e evidente no caso concreto, uma vez que como o crédito em questão somente pode ser utilizado para compensação com o IRPJ e CSL devidos, o controle de tal compensação no LALUR é facilmente suprido pelo simples exame das DIPJ da Impugnante no período após a incorporação em 31/10/2005.

De fato, conforme se verifica pelas DIPJ (docs. 05 a 11), relativas aos anos-calendários de 2005 a 2009, e planilha (doc. 04) anexas, somente houve aproveitamento do crédito de imposto pago no exterior relativo a 2005 no próprio ano de 2005, em 2007 e agora ; em 2009, e no tocante ao crédito de imposto pago no exterior relativo a 2006 somente houve aproveitamento em 2009 e períodos subsequentes, não restando dúvida quanto ao direito da Impugnante ao efetivo aproveitamento de tais créditos no ano-base de 2009, objeto do presente feito.

A DRJ analisou a manifestação e proferiu a decisão citada, por sua procedência parcial, nos seguintes termos:

- a) Aceitar a documentação comprobatória apresentada pelo contribuinte, confirmando ter efetuado pagamentos de imposto de renda no exterior, especificamente na Venezuela;
- b) Rejeitar, para o débito de estimativa de IRPJ apurado em janeiro de 2009, a possibilidade de dedução de imposto de renda pago no exterior em anos anteriores;
- c) Reconhecer direito creditório complementar referente ao saldo negativo de IRPJ apurado pela interessada no exercício 2010, no valor de R\$ 255.955,31, e sua utilização para homologação das compensações declaradas nos PER/DCOMP objeto desse processo até o limite do crédito reconhecido; e
- d) Manter a cobrança dos débitos indevidamente compensados remanescentes após a compensação realizada com o crédito reconhecido.

Cientificada da decisão em 12/12/2019, fls. 0905, a recorrente apresentou seu recurso, em 08/01/2020, fls. 0906/0933.

- A Recorrente apresenta os seguintes argumentos:

- A decisão recorrida não validou as **retenções relativas ao ano-calendário de 2008 porque entendeu que tais retenções somente poderiam ser utilizadas no ano em que houve a retenção** ou para compor aquele saldo negativo, não sendo cabível sua utilização posterior;
- Esse crédito compensado existe e o procedimento adotado não causou prejuízo ao Fisco;
- Assim, se a Recorrente houvesse indicado em sua DIPJ também as retenções nos montantes de R\$1.031.402,80, R\$35.180,10, R\$658.756,54, R\$752.247,60, R\$381.263,14 e R\$783.522,10, conforme Informes de Rendimentos anexos (doc. 02 da manifestação de inconformidade) e valores apontados pela Recorrente nos esclarecimentos prestados à fiscalização (petição constante dos autos), naquele ano de 2008 teria apurado valor maior de saldo negativo do imposto;
- São improcedentes os motivos para o não reconhecimento das **estimativas quitadas com crédito de imposto de renda pago por controlada no exterior em anos anteriores**;
- A DRJ entendeu não ser possível a compensação do saldo do imposto pago no **exterior em anos anteriores com os valores de estimativa** mensal de IRPJ de janeiro de 2009;
- Tanto a fiscalização como a DRJ entenderam que a possibilidade de compensação das referidas estimativas com o referido crédito não estaria contemplada pela Lei n' 9.430/96, e **seria expressamente vedada pela Instrução Normativa SRF n' 390/2004**;
- Só que esse dispositivo legal autoriza a compensação do imposto pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital com o imposto de renda incidente sobre o lucro real, limitada **ao montante do imposto brasileiro calculado sobre tais resultados, não disciplinando** a hipótese de o imposto oriundo do exterior não ser aproveitado no período em que aqueles lucros, rendimentos e ganhos de capital foram computados no resultado tributável da pessoa jurídica brasileira, por razões como a apuração de prejuízo fiscal ou lucro real inferior ao lucro auferido no exterior;
- O art. 16 da Lei n' 9.430/96 trouxe mais algumas regras atinentes à compensação do imposto pago no exterior:
- *“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.*
- As regras acima expostas são também aplicáveis à apuração da CSL
- Tais dispositivos legais foram regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 213, de 07/10/2002, em seu artigo 14.
- Note-se que o ato normativo da RFB acima mencionado não esclarece se o imposto brasileiro de períodos subsequentes, passível de compensação com o imposto pago no exterior, é apenas o apurado no encerramento desses períodos ou se **abrange também os recolhimentos mensais** devidos no curso dos mesmos.
- Contudo, a correta interpretação da legislação tributária, ao contrário do que entendido pela DRJ, conduz à conclusão de que o imposto pago no exterior sobre os lucros oriundos de sociedades estrangeiras **pode ser deduzido dos recolhimentos mensais do IRPJ e CSL, sejam calculados por estimativa, sejam apurados com base em balancete de suspensão ou redução**, tal como se verificou nos meses de setembro e outubro de 2010 (vide DIPJ fls. 835/1072).
- É totalmente possível a compensação do imposto pago no exterior com os recolhimentos mensais do imposto de renda;
- Ao tratar da hipótese em que o imposto pago sobre lucros auferidos no exterior não pode ser aproveitado pela pessoa jurídica brasileira, em virtude de a mesma não ter apurado lucro real positivo, o § 15 do artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/02 determina que o valor daquele imposto “*poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes*”.

- Note-se que o referido dispositivo regulamentar não fez distinção entre o **Imposto de Renda devido mensalmente por antecipação** e o devido no encerramento do ano-calendário, limitando-se a autorizar a compensação do imposto oriundo do exterior com o Imposto de Renda “devido” em anos-calendário subsequentes.
- A decisão recorrida foi contrária a essa determinação, além do que deixou-se de considerar o que estabelece o artigo 6º da Lei 9.430/96, *verbis*:
- “Art. 6º - O **imposto devido** apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir. (...)”
- Pela redação do referido dispositivo infere-se ser perfeitamente possível a compensação do imposto pago no exterior com aquele imposto **devido mensalmente**, e não o contrário!
- Por outro lado, de qualquer modo as disposições previstas pelas invocadas IN 93/97 e 1.149/2011 não são credenciadas por si a estabelecer vedações que não estejam em lei.
- A correta interpretação da legislação em questão conduz à conclusão de que o imposto pago no exterior pode sim ser compensado com as antecipações mensais devidas pela pessoa jurídica, apuradas com base nos balancetes de redução de que trata o dispositivo regulamentar acima;
- Apresenta decisões do CARF que estariam de acordo com o que defende;
- A Solução de Consulta Interna nº 19, da COSIT, reconhece que as antecipações mensais do IRPJ e CSL possuem caráter tributário;
- Sendo assim, dada a sistemática legal de apuração do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado realizada no encerramento do ano-base, **as estimativas mensais “liquidadas” mediante compensação com o imposto oriundo do exterior** podem perfeitamente compor o saldo de imposto, positivo ou negativo, verificado no final do período de apuração;
- Com isso, o fato de o saldo do crédito de imposto pago no exterior ser utilizado para quitação da estimativa não descaracteriza a finalidade da previsão de sua utilização, qual seja, assegurar a neutralidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, e que foram efetivamente tributados no Brasil, até o limite do imposto aqui devido sobre aqueles mesmos lucros.
- Nessas condições, ao contrário do que entendido pela DRJ, não restam dúvidas de que as antecipações mensais liquidadas mediante compensação com o saldo do imposto pago no exterior em anos anteriores estão inseridas na sistemática de apuração anual do saldo do IRPJ e CSL e, na hipótese de ser apurado saldo negativo, como ocorre no caso concreto, o respectivo valor pode e deve ser restituído ou compensado pela Recorrida com outros tributos federais, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

- Quanto ao limite compensável do imposto pago no exterior a DRJ entendeu de forma equivocada que o limite para aproveitamento do imposto pago no exterior na hipótese de não ser possível o integral aproveitamento do crédito no próprio ano-base deve ser calculado aplicando-se a **alíquota de 25%**;
- **Como se percebe, pretende a DRJ estabelecer uma distinção que não consta e nem decorre da legislação por ela invocada e implica evidente violação ao princípio da isonomia e quebra da neutralidade que ela própria afirma que deve ser observada.**
- Com efeito, ao tratar das três hipóteses de aproveitamento do imposto pago no exterior, o entendimento da DRJ permite que, na hipótese em que o lucro real positivo é superior ao valor dos rendimentos do exterior, o limite de compensação seja calculado sobre a diferença *“do imposto sobre a renda e CSLL devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior”*, ou seja, o limite é calculado considerando a alíquota de 34%.
- Já nas outras hipóteses, de prejuízo fiscal e lucro real positivo inferior ao valor dos rendimentos no exterior segundo a DRJ, o limite de compensação segundo a DRJ deve ser calculado aplicando-se a alíquota de 25%.
- Esse entendimento fere o princípio da isonomia e a neutralidade da tributação dos valores já tributados no exterior pois, como nas três situações o lucro auferido no exterior é oferecido à tributação no Brasil, reduzindo o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL que seriam apurados não fosse sua adição, é evidente que o fato de o lucro apurado no Brasil ser maior ou menor do que o lucro auferido no exterior **não pode interferir no valor do crédito do imposto pago no exterior;**
- De se notar, neste sentido, que conforme se comprova pelas DIPJ dos anos de 2006 a 2010, nos quais foram gerados/controlados os créditos e respectivos saldos de crédito de imposto de renda pago no exterior (doc. 13 da manifestação de inconformidade), os lucros auferidos pela controlada da Recorrente na Venezuela foram devidamente adicionados ao cálculo da CSLL, conforme estabelece o parágrafo único artigo 21 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/01.
- Neste sentido, a jurisprudência do CARF bem reconhece que a compensação do saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, **pode se dar também com a CSLL;**
- Portanto, não havendo dúvidas de que a própria legislação brasileira autoriza a compensação do saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, também com a CSLL devida em virtude da adição dos lucros oriundos do

exterior, limitada ao valor acrescido em decorrência de tal adição, não procede o cálculo do limite passível de compensação aplicando-se a alíquota de 25% no cálculo do referido limite, **quando o correto é aplicar a alíquota de 34%**, devendo a decisão recorrida ser reformada neste ponto.

O processo foi enviado ao CARF, para análise e decisão.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Oliveira**, Relator

ADMISSIBILIDADE:

O recurso atende os requisitos de admissibilidade previstos na Legislação, sendo tempestivo e pertinente, motivo pelo qual dele se toma conhecimento, para examinar as razões trazidas pela recorrente.

PRELIMINAR:

Na análise do processo verifica-se que há questão a ser verificada.

Assim consta do Despacho Decisório:

A interessada esclarece à fl. 56 do presente processo que, para a DCOMP em tela, utiliza saldos de créditos originados nos anos-calendário de 2005 e 2006. Nesse sentido, a IN SRF 123/2002 regulamenta que:

§ 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).

Tal exigência da legislação foi atendida pela incorporada até operação de incorporação ocorrida em 2005, conforme LALUR apresentado (fls. 225 a 232). No entanto, a partir da referida operação, a interessada deixa de efetuar no LALUR o controle dos créditos de IR pago no exterior, o que se pode constatar às fls. 446 a 450.

Dada a falta de controle sobre a manutenção dos créditos sobre IR pago no exterior nos moldes da legislação, inviabiliza-se o reconhecimento do respectivo direito creditório.

Verifica-se que o Despacho chegou à conclusão devido à ausência de controle do montante calculado do imposto a compensar na parte B do LALUR.

Já na decisão recorrida consta, fls. 0872:

De forma similar, entendo que a ausência de controle, na parte B do LALUR, do imposto de renda pago no exterior a ser utilizado em períodos posteriores pode ser suprida se o contribuinte apresentar documentação robusta que, observando as condições impostas pela lei, comprove a realização dos pagamentos, permita calcular o limite compensável e acompanhar o seu aproveitamento.

No caso específico, a autoridade fiscal reconhece que a exigência de controle dos créditos na parte B do LALUR “foi atendida pela incorporada até operação de incorporação ocorrida em 2005. No entanto, a partir da referida operação, a interessada deixa de efetuar no LALUR o controle dos créditos de IR pago no exterior”. Assim, é fato que, em algum momento, houve controle dessa escrituração, perdendo-se, para os créditos apurados antes da operação de sucessão, após o evento de incorporação.

No meu entendimento, considerando não só a documentação anexada a esse processo, mas também a que consta dos demais processos que guardam estreita relação com o aproveitamento do mesmo crédito, entendo que o conjunto probatório apresentando atende às condições impostas pela lei e é suficiente para permitir a análise da apuração e aproveitamento do imposto de renda pago no exterior nos anos de 2005 a 2009, **sendo possível superar a ausência de escrituração no LALUR da interessada.**

Na leitura da decisão poder-se-ia chegar à conclusão de que o óbice para o aproveitamento dos valores supostamente pagos no exterior foi suprido e que o pleito da Contribuinte deveria ser atendido.

Mas não foi isso que ocorreu.

A decisão – por seu exclusivo entendimento – afirma que mesmo com as inconsistências do LALUR pode continuar avançando na análise do pleito, mas, nesse avanço, concluiu pela procedência parcial da manifestação.

Assim, não há qualquer nulidade que prejudicou qualquer direito da Contribuinte, muito pelo contrário. A decisão, de ofício, ultrapassou óbice do despacho e concedeu, parcialmente, razão à Impugnante.

Houve simples progressão de análise que em nada prejudicou à Recorrente.

Assim, rejeita-se essa preliminar.

MÉRITO:

A primeira questão alegada pela Recorrente refere-se a questionamento quanto à suposta impossibilidade de retenções relativas a certo ano-calendário somente poderem ser utilizadas no ano em que houve a retenção.

Para a análise da questão deve-se verificar o que determinava a legislação na época dos fatos (2008/2009).

Decreto 3.000/1999:

Art. 213. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

[.....]

III - do imposto pago ou retido na fonte, incidente sobre **receitas computadas na determinação do lucro real;**

[.....]

Art. 773. O imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável ou pago sobre os ganhos líquidos mensais será:

I - deduzido do devido **no encerramento de cada período de apuração** ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

[.....]

Art. 942. As pessoas jurídicas de direito público ou privado que efetuarem pagamento ou crédito de rendimentos relativos a serviços prestados por outras pessoas jurídicas e sujeitos à retenção do imposto na fonte deverão fornecer, em duas vias, à pessoa jurídica beneficiária Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. O comprovante de que trata este artigo deverá ser fornecido ao beneficiário **até o dia 31 de janeiro do ano-calendário** subsequente ao do pagamento.

Art. 943. A Secretaria da Receita Federal poderá instituir formulário próprio para prestação das informações de que tratam os Arts. 941 e 942.

[.....]

§ 2º O imposto retido na fonte sobre quaisquer rendimentos ou ganhos de capital somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, quando for o caso, se o contribuinte possuir comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora, ressalvado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 7º, e no § 1º do art. 8º.

...

Art. 526. Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido **no período de apuração**, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal

Como está claro, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real.

Ou seja, compara-se na determinação do lucro real receitas e despesas de cada ano e as retenções somente poderão ser deduzidas no ano calendário respectivo das receitas que geraram essas retenções.

Essa sistemática determinada pela legislação é a que consta nas Normas Complementares expedidas pela Receita Federal do Brasil.

IN RFB 1.300/2012:

Art. 11. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado **que sofrer retenção indevida ou a maior** de imposto sobre a renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição **somente poderá utilizar o valor retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período.**

No mesmo sentido há decisões do CARF.

Acórdão nº 1402-006.864 - 09/04/2024:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008

...

CSLL RETIDA NA FONTE - APROVEITAMENTO COMO CRÉDITO EM PERÍODOS POSTERIORES

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real que sofrer retenção de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo da contribuição cuja retenção seja comprovada e o rendimento oferecido à tributação, **somente** poderá utilizar o valor retido na dedução da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou para compor o saldo negativo de CSLL daquele período.

Ressalte-se que retenções referentes a anos diversos não podem ser utilizadas.

Portanto, nega-se provimento ao recurso, nesse ponto.

Em outro ponto, a Recorrente defende que há a possibilidade de se quitar estimativas com crédito de imposto de renda pago por controlada no exterior em anos anteriores. A Recorrente busca quitar estimativas de janeiro de 2009.

Para tanto, a Recorrente utiliza argumentos que as estimativas se configuram como imposto devido.

Não há razão no argumento da Recorrente.

Cabe verificar as definições dadas pela legislação.

Lei 9.430/1996:

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

estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

”

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo **deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano**, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

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

...

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

Fica claro que nesse regime a apuração do lucro é anual.

O recolhimento mensal sobre base estimada, ainda que obrigatório para o contribuinte que opta por esse regime de tributação, é mera antecipação do imposto devido no encerramento do período de apuração, tanto que deste pode ser deduzido.

As estimativas não são imposto devido, pois sujeitam-se à apuração anual para que se configure o realmente devido pelas contribuintes.

Correta análise foi feita pela decisão recorrida:

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

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

No entanto, uma vez que o contribuinte apure IRPJ devido no encerramento do período, poderia se valer da dedução do imposto de renda pago no exterior para quitar o imposto devido. Em outras palavras, é possível considerar que o montante do crédito que o contribuinte informou como utilizado para extinção de débitos de estimativa pode ser apropriado como dedução do IRPJ devido no encerramento do ano-calendário até o limite compensável admitido para período.

Há decisões no CARF nesse sentido.

Acórdão 1401-004.116, de 21/01/2020:

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

Ano-calendário: 2015

...

UTILIZAÇÃO DE IR PAGO NO EXTERIOR EM PERÍODOS ANTERIORES PARA COMPENSAR COM **ESTIMATIVAS MENSAS**. 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.

A dedução do imposto pago no exterior no pagamento de estimativa só é admissível para a apuração da estimativa de dezembro que é coincidente com o período de apuração do ajuste de final de período, realizado no dia 31 de dezembro, em conformidade com o que dispõe o art. 25 da Lei nº 9.249/95¹, no mesmo período em que os lucros são computados.

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Assim, não há razão no argumento da Recorrente.

Prosseguindo, a Recorrente se insurge quanto ao limite compensável do imposto pago no exterior, na definição da decisão recorrida.

A Recorrente alega que a DRJ entendeu de forma equivocada que o limite para aproveitamento do imposto pago no exterior - **na hipótese de não ser possível o integral aproveitamento do crédito no próprio ano-base** -deve ser calculado aplicando-se a alíquota de 25%.

Para a Recorrente, essa alíquota deveria ser de 34%.

¹ Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Assim definiu a decisão recorrida:

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

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

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

O estabelecimento de proporcionalidade tem por fundamento reconhecer que o imposto pago à Nação Estrangeira **não pode ser objeto de restituição a ser promovida pelo Estado brasileiro.**

Em outras palavras, o aproveitamento do **imposto pago no exterior deve servir, no máximo, para neutralizar** o aumento do imposto devido no Brasil em decorrência do cômputo dos rendimentos auferidos no exterior na base de cálculo do tributo brasileiro, **de forma a afastar a tributação em duplicidade.**

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

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

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

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

Considerando que a lei estabelece a proporcionalidade em relação ao imposto e adicional devidos no Brasil, a Receita Federal regulamentou a matéria inicialmente por intermédio da IN SRF nº 38, de 1996, mais à frente revogada pela IN SRF nº 213, de 2002.

Posteriormente, sem revogar a instrução normativa anterior, publicou a IN RFB nº 1.520, de 2014, na qual questões relacionadas ao cálculo para aproveitamento do

imposto de renda pago no exterior ficaram definidas de forma mais clara, razão pela qual este será o instrumento normativo do qual serão extraídos os artigos e parágrafos que embasarão a exposição a seguir.

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

De forma introdutória, a instrução normativa assim dispõe:

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

[.....]

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

[.....]

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

[.....]

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

[.....]

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

E detalha as regras de cálculo de acordo **com três cenários**:

a) Lucro real positivo superior ao valor dos rendimentos do exterior

§ 9º Para efeito do disposto no §8º, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

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

II - do imposto sobre a renda e CSLL devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior.

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

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

[.....]

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

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

Entretanto, caso o valor do imposto pago no exterior seja superior ao limite compensável no imposto de renda, admite-se dedução dessa diferença no valor da CSLL devida no Brasil até o valor decorrente da adição dos lucros à base de cálculo da contribuição.

Portanto, nesse cenário não há cálculo de valor remanescente para aproveitamento em períodos subsequentes.

b) Lucro real negativo (prejuízo fiscal)

§ 14. O tributo pago sobre lucros auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, **não ter apurado lucro real positivo**, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

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

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

Quando o resultado do período for prejuízo fiscal e, consequentemente, não houver apuração de imposto devido no Brasil, não há compensação a ser realizada no próprio período.

No entanto, há o reconhecimento da possibilidade de neutralização do efeito tributário no Brasil decorrente da contabilização dos lucros auferidos no exterior na apuração do resultado.

Determina-se, portanto, a aplicação da alíquota estabelecida para o imposto de renda (15% ou 25%, dependendo de o valor estar ou não na faixa de cálculo do imposto adicional) sobre o montante dos lucros auferidos no exterior, limitado ao valor efetivamente pago.

Observe que a regra de cálculo estabelecida na instrução normativa é objetiva, restringindo-se às alíquotas do imposto de renda, nos exatos termos do art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, sem contemplar no cálculo adição de valor correspondente à alíquota da CSLL.

Quanto a esta, noto que o parágrafo único do art. 21 da MP 2.158-35 admite, tão somente, a compensação com a **CSLL devida do excesso de imposto de renda pago no exterior apurado sobre o limite do imposto compensável no Brasil**.

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

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

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

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

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

No entanto, como o valor dos lucros auferidos no exterior **supera o total do lucro real apurado no período**, faz-se necessário o reconhecimento da possibilidade de neutralização do efeito tributário no Brasil em relação ao montante que excede o lucro real.

Por isso, a determinação para aplicar a alíquota estabelecida para o imposto de renda (15% ou 25%, dependendo de haver ou não o cálculo do imposto adicional) sobre a diferença entre o montante dos lucros auferidos no exterior e o valor apurado do lucro real.

A soma do valor compensado no período com o calculado pela aplicação da alíquota do imposto de renda está limitada ao valor efetivamente pago.

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

A Recorrente alega que a aplicação da alíquota de 34 % seria um caso de isonomia.

Equivocado o argumento da Recorrente.

A possibilidade de compensação com CSLL é algo determinado em Lei, quando a situação determinada em Lei ocorrer.

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

*Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que **EXCEDER O VALOR COMPENSÁVEL COM O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL**, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, **até o limite acrescido em decorrência dessa adição.***

Portanto, somente nessa situação – excesso de valor compensável do IR pago no exterior com o IR devido no Brasil – é que o saldo do IR pago no exterior poderá ser compensável.

A decisão recorrida realizou detalhado cálculo do imposto de renda pago no exterior com o imposto compensável no Brasil, fls. 0876.

Nessa análise – de cada ano calendário – o Fisco verificou as seguintes situações:

- Lucro real positivo superior ao valor dos rendimentos do exterior
- Lucro real negativo (prejuízo fiscal)
- Lucro real positivo inferior ao valor dos rendimentos do exterior

Segue o detalhado cálculo da DRJ:

- 1) DIPJ 2005, janeiro a outubro de 2005, CNPJ 00.910.496/0001-30 (até a incorporação)

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real	27.706.990,86
Lucro real com inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	34.968.026,27

- 1) DIPJ 2005, janeiro a outubro de 2005, CNPJ 00.910.496/0001-30 (até a incorporação)

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real 27.706.990,86
 Lucro real com inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos 34.968.026,27

☐ Cenário: Lucro real positivo superior ao valor dos rendimentos do exterior

Art. 30, § 9º, inciso I: valor do imposto de renda pago no exterior

Na data da incorporação, 31/10/2005, o contribuinte tinha conhecimento apenas das “rebajas”, com pagamento pendente da 6ª parcela. O somatório das “rebajas” será, portanto, o valor considerado como “imposto pago” na data da incorporação = R\$ 5.134.254,30 (conforme quadro fl. 57)

Art. 30, § 9º, inciso II: valor do imposto de renda e CSLL devidos antes da inclusão dos lucros disponibilizados no exterior

Lucro real sem inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	7.261.035,41
Imposto devido no Brasil sem inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores	
Alíquota 15%	1.089.155,31
Adicional	702.103,54
CSLL devida no Brasil sem inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de base de cálculo negativa de anos anteriores	653.493,19
Soma IRPJ + CSLL devidos sem inclusão de lucros auferidos no exterior	2.444.752,04

Art. 30, § 9º, inciso II: valor do imposto de renda e CSLL devidos após a inclusão dos lucros disponibilizados no exterior

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real	27.706.990,86
Lucro real com inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	34.968.026,27
Imposto devido no Brasil com inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores	
Alíquota 15%	5.245.203,94
Adicional	3.472.802,63
CSLL devida no Brasil com inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de base de cálculo negativa de anos anteriores	3.147.122,36
Soma IRPJ + CSLL devidos com inclusão de lucros auferidos no exterior	11.865.128,93

Art. 30, § 10: limite para compensação do imposto pago no exterior

Valor do imposto pago no exterior	5.134.254,30
Diferença positiva entre imposto de renda e CSLL devidos sobre lucro real com e sem inclusão dos lucros auferidos no exterior	9.420.376,89
Limite para compensação do imposto no período de jan a out/2005	5.134.254,30

Na DIPJ/2005, foram informadas as seguintes deduções

Imposto de renda - Ficha 12A, linha 12	4.848.723,41
Contribuição social sobre o lucro líquido - Ficha 17, linha 45	1.745.540,43
Total deduções	6.594.263,84

Constata-se, portanto, que o total de deduções informado na DIPJ/2005 supera o valor do limite apurado para o período.

Considerando que todo o imposto pago no exterior no período de janeiro a outubro de 2005 foi integralmente deduzido na DIPJ/2005 (inclusive com significativo excesso), não se apura valor suplementar passível de ser utilizado em períodos subsequentes.

2) DIPJ 2006, novembro e dezembro de 2005, CNPJ 61.064.929/0001-79 (após a incorporação)

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real	2.430.876,46
Lucro real com inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	-99.891.016,69
Imposto devido no Brasil, com inclusão dos lucros auferidos no exterior	0,00

☐ Cenário: Lucro real negativo (prejuízo fiscal)

☐ Valor do imposto de renda pago no exterior: Após a incorporação, houve pagamento de valor correspondente à apuração definitiva e inclusão de retenções de imposto. Esse somatório será o considerado como “imposto pago” após a incorporação = R\$ 5.125.913,84 (conforme quadro fl. 57).

☐ Art. 30, §§ 14 a 16 e 18: valor do imposto a ser compensado em anos posteriores

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real	2.430.876,46
Cálculo do limite do imposto a ser compensado (alíquota 25%)	607.719,12

No entanto, não se pode ignorar o excesso de compensação informado como dedução na DIPJ/2005 relacionada ao evento de incorporação, no montante de R\$ 1.460.009,54, significativamente superior ao valor calculado para possível controle e utilização em anos posteriores.

Portanto, apesar da confirmação da realização dos pagamentos no exterior, considero que, para o ano de 2005, todo o imposto de renda compensável (inclusive com excesso) foi aproveitado no próprio período. Assim, não há valores de pagamentos de imposto de renda no exterior a serem aproveitados em períodos subsequentes.

3) DIPJ 2007, ano-calendário 2006, CNPJ 61.064.929/0001-79 (ano seguinte ao da incorporação)

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real	31.095.293,22
Lucro real com inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	-80.722.282,70

☐ Cenário: Lucro real negativo (prejuízo fiscal)

☐ Valor do imposto de renda pago no exterior: De acordo com a documentação apresentada pela interessada, no período houve recolhimentos de imposto de renda na Venezuela que somam R\$ 10.200.770,19 (conforme quadro fl. 58).

Art. 30, §§ 14 a 16 e 18: valor do imposto a ser compensado em anos posteriores

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real	31.095.293,22
Cálculo do limite do imposto a ser compensado (alíquota 25%)	7.773.823,31
Total pagamentos	10.200.770,19
Imposto a ser compensado nos períodos posteriores	7.773.823,31

Consolidando os cálculos acima e comparando esses valores com os informados pela interessada na resposta à intimação (fls. 57/58), verifica-se que o contribuinte teria se apropriado, a título de imposto de renda pago no exterior compensável com o devido no Brasil, de valor superior ao admitido pela legislação.

Imposto de renda compensável	Informado pelo contribuinte	Calculado conf. legislação
Ano-calendário 2005	10.246.874,89	5.741.973,42
Ano-calendário 2006	10.200.770,19	7.773.823,31

Aproveitamento do imposto pago no exterior nos anos posteriores

Como já comentado anteriormente neste voto, uma vez que há aproveitamento do mesmo crédito em mais de um período posterior, para realizar uma análise consistente e coerente entendo ser necessário considerar, além dos documentos constantes no processo em análise, também aqueles apresentados nos processos administrativos nº 13896.723561/2016-61 e 13896.723616/2016-32, protocolados para análise dos créditos de saldo negativo de IRPJ e CSLL apurados no ano-calendário 2010.

Da análise apresentada no Acórdão 02-95.331, de 17/09/2019, entendo ser de interesse para o presente caso:

- Em relação à DIPJ/2008, a confirmação de que o crédito oriundo de pagamentos de imposto de renda no exterior apurado no ano de 2006 não foi consumido nas deduções informadas para o ano de 2007;
- Em relação à DIPJ/2009, como o contribuinte apurou prejuízo fiscal no período, confirmar que não houve dedução de imposto de renda pago no exterior.

IR exterior compensável no ano-calendário de 2009

4) DIPJ 2010, ano-calendário 2009

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real	56.250.055,80
Lucro real com inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	1.599.744,62

Cenário: Lucro real positivo inferior ao valor dos rendimentos do exterior

Art. 30, § 9º, inciso I: valor do imposto de renda pago no exterior

De acordo com informação prestada pelo contribuinte e documentação comprobatória apresentada no processo administrativo nº 13896.721397/2017-38, cujas cópias foram anexadas a esse processo, no período houve recolhimentos de imposto de renda na Venezuela que somam R\$ 12.998.432,35. (fls. 816 e 832/844).

¶ Art. 30, § 9º, inciso II: valor do imposto de renda e CSLL antes da inclusão dos lucros disponibilizados no exterior

Lucro real sem inclusão dos lucros auferidos exterior, antes da compensação de prejuízos	-54.650.311,18
--	----------------

¶ Art. 30, § 9º, inciso II: valor do imposto de renda e CSLL após a inclusão dos lucros disponibilizados no exterior

Lucro real com inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	1.599.744,62
Imposto devido no Brasil, com inclusão dos lucros auferidos no exterior	
Alíquota 15%	239.961,69
Adicional	135.974,46
CSLL devida no Brasil, com inclusão dos lucros auferidos no exterior	143.977,02
Soma IRPJ + CSLL devidos com inclusão de lucros auferidos no exterior	519.913,17

¶ Art. 30, § 10: limite para compensação do imposto pago no exterior

Valor do imposto pago no exterior	12.998.432,35
Diferença positiva entre imposto de renda devido sobre lucro real e CSLL com e sem inclusão dos lucros auferidos no exterior	519.913,17
Limite para compensação do imposto no período	519.913,17

¶ Art. 30, §§ 16 a 18: valor do imposto a ser compensado em anos posteriores

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real	56.250.055,80
Lucro real com inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	1.599.744,62
Diferença positiva (base de cálculo para calcular tributo passível de compensação em períodos futuros)	54.650.311,18
Cálculo imposto a compensar nos períodos posteriores (alíquota 25%)	13.662.577,80

Imposto a compensar em períodos posteriores - Ano-calendário 2009	
Valor do imposto pago no exterior	12.998.432,35
DIPJ 2010, limite IRPJ a compensar no período	519.913,17
DIPJ 2010, cálculo limite IRPJ a compensar em períodos posteriores	13.662.577,80
Limite a compensar no ano de 2009 (IRPJ + CSLL)	519.913,17
Valor a compensar em anos posteriores, controlado no Lalur [(IR pago no exterior) - (Limite compensável no ano)]	12.478.519,18

Portanto, a decisão recorrida aplicou com critério e correção todas as situações ao caso concreto, motivo de sua manutenção.

Portanto, nega-se provimento ao recurso, nesse ponto.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto.

Assinado Digitalmente

Marcelo Oliveira

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

Conforme esclarecido no voto do Conselheiro Relator, parte do saldo negativo de IRPJ em discussão no presente processo se refere à estimativa do mês de janeiro de 2009, que a Recorrente pretendia extinguir por meio de dedução de saldo de imposto pago no exterior em anos-calendários anteriores.

A referida extinção não foi reconhecida pela autoridade administrativa, e tal decisão foi referendada pelo Relator, na medida em que:

A dedução do imposto pago no exterior no pagamento de estimativa só é admissível para a apuração da estimativa de dezembro que é coincidente com o período de apuração do ajuste de final de período, realizado no dia 31 de dezembro, em conformidade com o que dispõe o art. 25 da Lei nº 9.249/95, no mesmo período em que os lucros são computados.

Apesar de acompanhar o voto do Relator, considero necessário esclarecer a minha posição, em especial por adotar entendimento diverso daquele que norteou o voto por mim proferido no Acórdão nº 1302-006.402, de 14 de março de 2023.

Naquele julgamento, que não tratava de compensação de saldo negativo, mas de lançamento de ofício, admiiti que a dedução do saldo do imposto pago no exterior se realizasse em qualquer mês do ano-calendário, quanto a apuração das estimativas fosse efetuada com base em balanço ou balancete de redução.

Tal posição, contudo, derivou da premissa equivocada de que não haveria a possibilidade de que as estimativas viessem a compor saldo negativo ao final do ano-calendário, o que, em realidade, é possível.

Deste modo, revelou-se inadequada a posição ali adequada, uma vez que, ainda que com a apuração das estimativas com base em balanço/balancete de suspensão/redução, trata-se de apuração precária do valor devido sobre o Lucro Real a ser apurado ao final do ano-calendário, de modo que pode ser revertida em saldo negativo a ser restituído/compensado pela contribuinte, nos termos do art. 166 e 170 do CTN, e do art. 74 da mesma Lei nº 9.430, de 1996.

Admitir-se a dedução em tais circunstâncias poderia conduzir ao reconhecimento, ao final dos anos-calendários, de saldos negativos de IRPJ e CSLL compostos a partir de imposto de renda pago no exterior, em verdadeira distorção das regras que nortearam a legislação atinente à Tributação em Bases Universais (TBU).

O entendimento mais adequado, portanto, é o de se admitir a dedução, apenas quando as estimativas são determinadas com base em balanço ou balancete de redução, e em relação ao mês de dezembro, uma vez que a apuração corresponde àquela relativa a todo o ano-calendário, inclusive com o cômputo dos reflexos de lucros e demais rendimentos auferidos no exterior por investidas.

Por tal razão, acompanhei o voto do Relator, para negar provimento ao Recurso Voluntário, quanto a tal matéria.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo