



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.723561/2016-61
ACÓRDÃO	1302-007.240 – 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

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.

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.

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). [Clique para inserir os nomes dos participantes](#)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, fls. 05799/05826, interposto contra decisão de primeira instância, proferida por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), fls. 05751/05789, que julgou manifestação de inconformidade procedente em parte, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2011

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.

RETIFICAÇÃO DA DIPJ PARA PERÍODO SOB AÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE.

No caso concreto, em processo que alcança, entre outros, esse mesmo ano-calendário, o CARF expressamente se pronunciou pelo aceite da DIPJ/2011 retificadora.

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.

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. INCONSISTÊNCIAS NA ESCRITURAÇÃO DO 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.

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) Acatar a retificação da DIPJ/2011, apresentada em 30/10/2012;
- b) Aceitar a documentação comprobatória apresentada pelo contribuinte, confirmando ter efetuado pagamentos de imposto de renda no exterior, especificamente na Venezuela;
- c) Rejeitar, para os débitos de estimativa de IRPJ apurados em setembro e outubro de 2010, **a possibilidade de dedução de imposto de renda pago no exterior em anos anteriores;**
- d) Reconhecer direito creditório referente ao saldo negativo de IRPJ apurado pela interessada no exercício 2011, no valor de R\$ 6.022.929,29, e sua utilização para homologação das compensações declaradas nos PER/DCOMP objeto desse processo até o limite do crédito reconhecido;
- e) Manter a cobrança dos débitos indevidamente compensados remanescentes após a compensação realizada com o crédito reconhecido; e

f) Manter o indeferimento do pedido de restituição, tendo em vista que o crédito reconhecido é insuficiente, sequer, para extinção da totalidade dos débitos compensados.

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 2006 a 2010, nos termos do presente Acórdão:

Valor do IR exterior pago em 2006 na Venezuela compensável em anos posteriores	7.773.823,31
Valor do IR exterior pago em 2007 na Venezuela compensável em anos posteriores	0,00
Valor do IR exterior pago em 2008 na Venezuela compensável em anos posteriores	9.472.978,80
Valor do IR exterior pago em 2009 na Venezuela compensável em anos posteriores	12.478.519,18
Valor do IR exterior pago em 2010 na Venezuela compensável em anos posteriores	0,00

Para esclarecimento, a recorrente protocolou Pedido de Restituição (PER), 16530.95485.301012.1.2.02-9300, e Declaração de Compensação (DCOMP), 25436.73459.311012.1.3.02-9439.

O PER utilizaria saldo negativo de IRPJ, referente ao exercício 2011, ano calendário 2010.

Despacho Decisório 507/2016, fls. 01205/01220, analisou o pleito da Recorrente e decidiu:

1. pelo indeferimento do Pedido de Restituição nº 16530.95485.301012.1.2.02-9300; e
2. pela consequente não homologação das compensações declaradas por meio da Declaração de Compensação nº 25436.73459.311012.1.3.02-9439.

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

1. Considerações iniciais

De pronto se faz necessário abordar a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ – a ser considerada nesta análise.

A declaração original, ND nº 1342943, foi transmitida em 30/06/2011. Com base nela deu-se a conclusão do mandado de procedimento fiscal nº 0818500.2010.00066-5, vigente de 29/07/2010 a 27/02/2013, que, dentre outros, teve por objetivo fiscalizar o tributo IRPJ no ano-calendário 2010. Dele resultaram as lavraturas dos Autos de Infração nº 13896.722004/2011-18, em 06/09/2011 e nº 16561.720193/2012-45, em 20/12/2012.

A declaração retificadora DIPJ 2011, ND nº 1527193, foi transmitida em 30/10/2012, no curso da fiscalização acima descrita, após ter sido lavrado o primeiro auto de infração, sob nº 13896.722004/2011-18, e sem requerimento prévio ou comunicação aos auditores-fiscais responsáveis pela ação fiscal em andamento. Cabe ressaltar que por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 17, lavrado em 07/07/2011, constante do processo acima referido, o contribuinte foi notificado da inclusão do ano-calendário 2010 no procedimento fiscal, e instado a apresentar DIPJ Exercício 2011, LALUR 2010, Demonstrações Financeiras e Livros Contábeis correspondentes ao ano em questão.

[.....]

Da análise da DIPJ retificadora, verifica-se que a principal informação alterada foi aquela referente a despesas operacionais com pesquisas científicas e tecnológicas. Apesar do valor da dedução a este título ter sido aumentado em mais de 30 (trinta) vezes o originalmente declarado, **o Lucro Líquido do período não sofreu alteração**, em função de ajustes efetuados nos valores de outros componentes das despesas operacionais. O resultado da retificação deu-se na diminuição do Lucro Real apurado e, conseqüentemente, do imposto devido e a pagar resultantes da aumentada exclusão a título de dispêndios com inovação tecnológica.

[.....]

Cumpra também relatar que na impugnação apresentada para o AI nº 16561.720193/2012-45, o contribuinte destaca ter retificado sua DIPJ do ano-calendário de 2010, e que, tendo sido reduzido o lucro real, também o foi o valor de prejuízo fiscal utilizado neste ano. Resta, pois, claro que a retificação também teve por objetivo questionar a autuação sofrida por inexistência de saldo de prejuízos fiscais compensáveis em 2010, contida nesse processo.

Por todo o exposto, e tendo em vista alteração provocada na apuração do Lucro Real após procedimento fiscal relacionado ao mesmo ano-calendário e tributo, **só se pode concluir que a DIPJ Exercício 2011 que deve ser considerada para a presente análise do Pedido de Restituição/ Declaração de Compensação, referente a saldo negativo do ano-calendário 2010, deve ser a original, ND nº 1342943**, transmitida em 30/06/2011, sobre a qual fundamentaram-se os levantamentos de ofício consubstanciados nos autos de infração já mencionados.

2. Da Análise do Pedido de Restituição e Declaração de Compensação a ele vinculada

[.....]

2.2. Autos de Infração de IRPJ e/ou CSLL para o mesmo ano-calendário

Da consulta aos processos de nº 13896.722004/2011-18 e 16561.720193/2012-45, verifica-se que **não houve aproveitamento de saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário 2010, para compensação com os valores de ofício**

apurados nos processos, conforme documentos de fls. 18.037, para primeiro Auto, e de fls. 37.640 e 37.641, relativos ao segundo Auto de Infração.

2.3. Do Imposto Pago no Exterior

2.3.1. Análise inicial

[.....]

Constatou-se que as antecipações a título de “**Pagamentos por Estimativa**” referiam-se à compensação das estimativas de IR devidas nos meses de **setembro e outubro com imposto pago no exterior**. Como resposta ao Termo de Intimação nº 505/2016, o contribuinte esclareceu, em 11/08/2016, às fls. 23 a 32, que tal crédito provinha de pagamentos efetuados na Venezuela em períodos anteriores, quais sejam, 2006 e 2007, por sua controlada Du Pont Performance Coatings Venezuela, C.A.

Importante registrar que a compensação das estimativas mensais de janeiro a novembro, com imposto pago no exterior, **não está contemplada na Lei nº 9.430/1996 e é expressamente vedada pela Instrução Normativa SRF nº 93/1997**.

Após reproduzir a legislação pertinente ao assunto, em especial o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, e artigos da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, prossegue:

2.3.3. Dos documentos apresentados

Os documentos inicialmente solicitados, comprovantes de arrecadação, legislação venezuelana e demonstrações financeiras da controlada, foram apresentados às fls. 68 a 273. Foi necessária Intimação complementar para apresentação dos Livros de Apuração do Lucro Real – LALUR - referentes aos anos-calendário 2006 a 2010, haja vista a informação prestada acerca da compensação com imposto pago no exterior em anos-calendário anteriores. Estes foram disponibilizados às fls. 353 a 832.

...

Não obstante a insuficiência e inutilidade dos documentos apresentados, optou-se por não intimar o contribuinte para correção das falhas, **em face da constatação de irregularidades na escrituração dos LALUR apresentados**. De sua análise verifica-se que no LALUR nº 15, às fls. 353 a 452, referente ao ano-calendário 2006, não há qualquer registro de imposto de renda pago no exterior. Tampouco o há no de nº 16, do ano-calendário 2007. Somente no livro nº 17, ano-calendário 2008, há contas registrando o controle de imposto pago no exterior referentes aos anos de 2005, 2006 e 2007, conforme se verifica nas fls. 660 a 663 deste processo.

Após a apresentação de quadro no qual sintetiza as informações registradas no LALUR, prossegue:

Como se constata dos dados acima reproduzidos dos LALUR anos-calendário 2006 a 2010, o imposto pago no exterior nos anos de 2006 e 2007, de interesse para a presente análise, não foram contemporaneamente registrados nos respectivos livros. A partir do livro nº 17, ano-calendário 2008, os créditos são relatados, porém as folhas do livro nº 16 referidas no histórico como sendo de contas de controle do imposto pago na Venezuela, obviamente, não existem. E ainda, verifica-se que em 2010, no livro nº 19, os valores transferidos referentes a 2006 e 2008 são maiores que os registrados no livro anterior.

Em suma, a única exigência para compensação em períodos subsequentes de imposto pago no exterior não utilizado no ano de seu pagamento, **que é o controle do montante calculado do imposto a compensar na parte B do LALUR, não foi atendida (IN SRF nº 213/02, art. 14, §§ 15 a 17).**

2.3.4. Do valor de imposto compensável

Em se tratando do cálculo do valor a ser controlado no LALUR, apura-se que o contribuinte não está observando a regra contida na mesma IN SRF nº 213, e ultrapassa os limites compensáveis de imposto pago no exterior. A título de exemplo, seguem os valores a que o contribuinte teria direito, em atendendo as normas pertinentes, a partir das informações de lucros no exterior disponibilizadas em DIPJ:

Ano-calendário	Lucros disponibilizados do exterior em R\$	Aliquota de 15% em R\$	Adicional em R\$	Valor compensável ** em R\$	Valor registrado no Lalur* em R\$	Valor original no em R\$
2006	31.095.293,22	4.664.293,98	3.085.529,32	7.749.823,31	9.827.435,00	
2007	23.807.197,52	3.571.079,63	2.356.719,75	5.927.799,38	8.094.447,00	
2008	37.891.915,20	5.683.787,28	3.765.191,52	9.448.978,80	12.883.251,00	
2009	56.250.055,80	8.437.508,37	5.601.005,58	14.038.513,95	15.088.609,00	
2010	47.119.607,39	7.067.941,11	4.687.960,74	11.755.901,85	16.391.048,00	

*extemporaneamente no caso de 2006 e 2007

**considerando-se que os montantes dos pagamentos efetuados no exterior sejam iguais ou superiores ao limite compensável (IN SRF 213, art. 14, § 11)

Posto isso, dado o não cumprimento do § 16, art. 14, da IN SRF nº 213/2002, que disciplina que a utilização de tributo pago no exterior para compensar imposto devido no Brasil em anos-calendário subsequentes exige o controle do valor compensável na parte B do LALUR, o direito creditório a título de imposto pago no exterior, no valor de R\$ 12.060.504,81, não pode ser reconhecido.

2.4. Das retenções na fonte

...

Sendo assim, procede-se ao reconhecimento integral do direito creditório relativo a imposto de renda retido na fonte, no valor de R\$ 6.022.959,29.

CONCLUSÃO

Recalculando-se o Imposto de Renda sobre o Lucro Real apresentado na Ficha 12A, da DIPJ Exercício 2011, obtém-se saldo de imposto de renda a pagar, como se demonstra abaixo:

IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	DIPJ original	Confirmado
01. À Alíquota de 15%	6.959.177,04	6.959.177,04
02. Adicional	4.615.451,36	4.615.451,36
DEDUÇÕES		
17.(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	5.822.988,42	6.022.959,29
19.(-) Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Demais Entidades da Adm. Pública Federal	87.484,23	
21.(-) Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	12.060.504,81	0,00
23. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR =	-6.308.864,83	5.551.669,11

Diante de todo o exposto, com base no art. 832 do Decreto nº 3000, de 26/03/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, e no artigo 14, §§ 15, 16 e 17, da IN SRF nº 213, de 07/10/2002, conclui-se:

1. pelo indeferimento do **Pedido de Restituição nº 16530.95485.301012.1.2.02-9300**;
2. pela consequente **não homologação** das compensações declaradas por meio da **Declaração de Compensação nº 25436.73459.311012.1.3.02-9439**.

A Contribuinte foi cientificada da decisão e apresentou sua manifestação de inconformidade, fls. 01228/01285, onde alegou, em síntese, segundo a decisão recorrida:

- Em **relação à retificação da DIPJ/2011**, inicialmente esclarece a razão para apresentação da declaração retificadora, pelas razões expostas;
- Rebate a afirmativa da autoridade fiscal de que, na data de transmissão da DIPJ/2011 retificadora, estivesse em curso procedimento de fiscalização relacionado à apuração do IRPJ no ano-calendário 2010;
- Contesta a vedação de utilização de imposto pago no exterior para quitação de estimativas apuradas em setembro e outubro de 2010;
- Para tanto, defende pelas razões expostas que as estimativas têm a natureza de tributo devido;
- Em novo tópico, afirma que nos autos há prova suficiente de pagamento do imposto de renda no exterior nos anos de 2006 e 2007;
- Aduz que a escrituração na parte B do LALUR é mera formalidade;

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

- a) Acatar a retificação da DIPJ/2011, apresentada em 30/10/2012;

b) Aceitar a documentação comprobatória apresentada pelo contribuinte, confirmando ter efetuado pagamentos de imposto de renda no exterior, especificamente na Venezuela;

c) Rejeitar, para os débitos de estimativa de IRPJ apurados em setembro e outubro de 2010, a possibilidade de dedução de imposto de renda pago no exterior em anos anteriores;

d) Reconhecer direito creditório referente ao saldo negativo de IRPJ apurado pela interessada no exercício 2011, no valor de R\$ 6.022.929,29, e sua utilização para homologação das compensações declaradas nos PER/DCOMP objeto desse processo até o limite do crédito reconhecido;

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

f) Manter o indeferimento do pedido de restituição, tendo em vista que o crédito reconhecido é insuficiente, sequer, para extinção da totalidade dos débitos compensados.

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 2006 a 2010, nos termos do presente Acórdão:

Valor do IR exterior pago em 2006 na Venezuela compensável em anos posteriores	7.773.823,31
Valor do IR exterior pago em 2007 na Venezuela compensável em anos posteriores	0,00
Valor do IR exterior pago em 2008 na Venezuela compensável em anos posteriores	9.472.978,80
Valor do IR exterior pago em 2009 na Venezuela compensável em anos posteriores	12.478.519,18
Valor do IR exterior pago em 2010 na Venezuela compensável em anos posteriores	0,00

Cientificada da decisão em 12/12/2019, fls. 05797, a recorrente apresentou seu recurso, em 08/01/2020, fls. 05799/05826.

A Recorrente apresenta os seguintes argumentos:

- Aduz que é possível a quitação de estimativas com crédito de imposto de renda pago por controlada no exterior em anos anteriores;
- Afirma que é equivocado o entendimento da decisão recorrida de 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%;
- Alega que a DRJ pretende estabelecer – nesse limite - 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.

- Salaria que a DRJ trata das três hipóteses de aproveitamento do imposto pago no exterior equivocadamente, pois esse entendimento 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%.
- Alega que tal tratamento fere o princípio da isonomia.
- Argui que a legislação 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 r. decisão também 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:

Quanto às preliminares, há questão a ser verificada.

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

Assim consta do Despacho Decisório, que indeferiu o PER e não homologou as DCOMP, fls. 01217:

Não obstante a insuficiência e inutilidade dos documentos apresentados, optou-se por não intimar o contribuinte para correção das falhas, em face da constatação de irregularidades na escrituração dos LALUR apresentados. De sua análise verifica-se que no LALUR nº 15, às fls. 353 a 452, referente ao ano-calendário 2006, não há qualquer registro de imposto de renda pago no exterior. Tampouco o há no de nº 16, do ano-calendário 2007. Somente no livro nº 17, ano-calendário 2008, há contas registrando o controle de imposto pago no exterior referentes aos anos de 2005, 2006 e 2007, conforme se verifica nas fls. 660 a 663 deste processo. Para melhor exemplificar as discrepâncias encontradas nos livros, transcreve-se abaixo os dados nele obtidos:

...

Como se constata dos dados acima reproduzidos dos LALUR anos-calendário 2006 a 2010, o imposto pago no exterior nos anos de 2006 e 2007, de interesse para a presente análise, não foram contemporaneamente registrados nos respectivos livros. A partir do livro nº 17, ano-calendário 2008, os créditos são relatados, porém as folhas do livro nº 16 referidas no histórico como sendo de contas de controle do imposto pago na Venezuela, obviamente, não existem. E ainda, verifica-se que em 2010, no livro nº 19, os valores transferidos referentes a 2006 e 2008 são maiores que os registrados no livro anterior.

Em suma, a única exigência para compensação em períodos subsequentes de imposto pago no exterior não utilizado no ano de seu pagamento, que é o controle do montante calculado do imposto a compensar na parte B do LALUR, não foi atendida (IN SRF nº 213/02, art. 14, §§ 15 a 17).

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

Já na decisão recorrida consta, fls. 05780:

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 haver *“irregularidades na escrituração dos LALUR apresentados. [...] o imposto pago no exterior nos anos de 2006 e 2007, de interesse para a presente análise, não foram contemporaneamente registrados nos respectivos livros. A partir do livro nº 17,*

ano-calendário 2008, os créditos são relatados, porém as folhas do livro nº 16 referidas no histórico como sendo de contas de controle do imposto pago na Venezuela, obviamente, não existem. E ainda, verifica-se que em 2010, no livro nº 19, os valores transferidos referentes a 2006 e 2008 são maiores que os registrados no livro anterior”.

A autoridade fiscal não questiona, portanto, o cumprimento da obrigação de escrituração e controle dos valores no LALUR, **mas a sua consistência e coerência.**

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 apresentado 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 2006 a 2010, ultrapassando e corrigindo os possíveis erros de escrituração no LALUR.**

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 poderia 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 ultrapassou óbice do despacho e concedeu, parcialmente, razão à Impugnante.

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

Assim, rejeito a preliminar.

MÉRITO:

A primeira alegação da Recorrente refere-se a suposta possibilidade de se quitar estimativas com crédito de imposto de renda pago por controlada no exterior em anos anteriores.

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 pela 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 pela 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.

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 MENS AIS**. 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.

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.

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%.

Equivocado o entendimento.

A partir da leitura minuciosa dos dispositivos da IN SRF nº 213, de 2002, com a explicitação trazida na IN RFB nº 1.520, de 2014, pode-se identificar, em cada período de apuração para o qual houve confirmação de imposto de renda pago no exterior, o cenário em que se enquadra, realizando os cálculos correspondentes, associando-os aos dispositivos da IN RFB nº 1.520, de 2014.

A partir desse momento a Fiscalização faz extenso cálculo, em que demonstra, inclusive, a consideração da CSLL (34%).

Portanto, a utilização do limite de 34% ocorre quando é possível, segundo as determinações legais, por exemplo:

2) DIPJ 2008, ano-calendário 2007

No ano-calendário 2007, o contribuinte informou ter utilizado imposto de renda pago no exterior para extinção dos débitos de estimativa de IRPJ e CSLL apurados em outubro e de IRPJ apurado em novembro, além de dedução na apuração do resultado anual tanto do IRPJ quanto da CSLL (fls. 2705/2720).

Quanto à dedução do imposto de renda pago no exterior para extinção dos débitos de estimativa, tal procedimento não encontra amparo na legislação, como já exposto neste voto.

No entanto, uma vez que o contribuinte apurou IRPJ e CSLL devidos no encerramento do período, poderia se valer da dedução do imposto de renda pago no exterior para quitar parte do 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 e da CSLL devidos no encerramento do ano calendário, respeitados os limites estabelecidos pela legislação.

É sob essa ótica que serão avaliadas as deduções no ano-calendário 2007 de imposto de renda pago no exterior.

Segundo consta na DIPJ/2008:

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real	23.807.197,52
Lucro real com inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos	406.366.789,73

Lucros auferidos no exterior, incluídos na apuração do lucro real 23.807.197,52
 Lucro real com inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos 406.366.789,73

☐ Cenário: Lucro real positivo superior ao valor dos lucros auferidos no exterior

☐ Art. 30, § 9º, inciso I: 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\$ 9.363.865,59 (fls. 2334/2348).

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

Lucro real sem inclusão dos lucros auferidos no exterior	382.559.592,21
Imposto devido no Brasil, sem inclusão dos lucros auferidos no exterior	
Alíquota 15%	57.383.938,83
Adicional	38.231.959,22
CSLL devida no Brasil, sem inclusão dos lucros auferidos no exterior	34.430.363,30
Soma IRPJ + CSLL devidos sem inclusão de lucros auferidos no exterior	130.046.261,35

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

Imposto devido no Brasil, com inclusão dos lucros auferidos no exterior	
Alíquota 15%	60.955.018,46
Adicional	40.612.678,97
CSLL devida no Brasil, com inclusão dos lucros auferidos no exterior	36.573.011,08
Soma IRPJ + CSLL devidos com inclusão de lucros auferidos no exterior	138.140.708,51

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

Valor do imposto pago no exterior	9.363.865,59
Diferença positiva entre imposto de renda devido sobre lucro real come sem inclusão dos lucros auferidos no exterior	8.094.447,16
Limite para compensação do imposto do período	8.094.447,16

Na DIPJ/2008, nas fichas de apuração do IRPJ e da CSLL devidos, constam as seguintes deduções de IR exterior:

Ficha 12A, linha 12	5.927.799,38
Ficha 17, linha 54	2.142.647,78
Total	8.070.447,16

Praticamente todo o imposto de renda pago no exterior compensável apurado no período foi deduzido dentro dos limites estabelecidos pela legislação na consolidação da apuração anual, não restando, referente ao ano-calendário 2007, saldo a ser controlado na parte B do LALUR.

Resta avaliar, entretanto, o crédito indevidamente utilizado para quitação dos débitos de estimativa apurados em outubro (IRPJ e CSLL) e novembro (IRPJ), como já dito anteriormente neste voto, sob a ótica de dedução no encerramento do período, considerando o pequeno saldo remanescente compensável de imposto de renda apurado em 2007.

Dessa forma, as fichas 12A e 17 da DIPJ/2008 deveriam ter sido assim preenchidas (sem alteração no valor dos tributos apurados, mas tão somente na indicação das deduções):

IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
À alíquota de 15%	60.955.018,46
Adicional	40.612.678,97
DEDUÇÕES	
(-) IR pago no exterior (neutralização do efeito do ano-calendário 2007, conforme informado na DIPJ/2008)	5.927.799,38
(-) IR pago no exterior (saldo compensável remanescente de 2007)	24.000,00
(-) Imposto retido na fonte	3.776.764,76
(-) Imposto de renda mensal pago por estimativa	15.829.631,81
(=) IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	76.009.501,48

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	
À alíquota de 9%	36.573.011,08
DEDUÇÕES	
(-) IR pago no exterior (neutralização do efeito do ano-calendário 2007)	2.142.647,78
(-) CSLL mensal paga por estimativa	7.472.752,15
(=) CSLL A PAGAR	26.957.611,15

Concluindo, para a análise do crédito objeto desse acórdão, os fatos relevantes em relação ao ano-calendário 2007 são:

- a) Verificar que, na consolidação da apuração anual, o imposto de renda pago no exterior compensável apurado no período foi integralmente deduzido, não restando, referente ao ano-calendário 2007, saldo a ser controlado na parte B do LALUR; e
- b) Confirmar 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

Ressalte-se, novamente, a legislação (MP 2.158-35):

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.

Assim, pela decisão recorrida ter realizado análise minuciosa quanto à questão, segundo a legislação, não há como alterá-la, motivo de se negar razão no argumento da Recorrente.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, rejeita-se a preliminar suscitada e nega-se provimento ao recurso, 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 às estimativas do mês de setembro e outubro de 2010, 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, admiti 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