



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.904852/2024-19
ACÓRDÃO	1302-007.862 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO DO BRASIL SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. IMPOSTO SOBRE A RENDA PAGO NO EXTERIOR. LIMITES. AUSÊNCIA DE IMPOSTO DEVIDO NO ANO DE APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPOR CRÉDITO RESSARCÍVEL/COMPENSÁVEL.

Inexistindo imposto devido no Brasil no ano-calendário em que se pretende aproveitar imposto sobre a renda pago no exterior, por apuração de lucro real negativo, não há base para o creditamento nos termos da sistemática de limitação prevista na legislação e na IN RFB nº 1.520/2014, não se admitindo a conversão do tributo estrangeiro em parcela formadora de saldo negativo de IRPJ com aptidão a restituição/compensação ampla via PER/DCOMP. A ECF retificadora substitui integralmente a escrituração original, não havendo falar em homologação tácita apta a vincular o reconhecimento do direito creditório no procedimento de compensação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Ailton Neves da Silva, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por BANCO DO BRASIL S.A. contra Acórdão proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ01) que, por unanimidade, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e não reconheceu o direito creditório em litígio, mantendo, em consequência, a não homologação das declarações de compensação vinculadas ao crédito.

O feito tem origem no PER/DCOMP nº 23192.02163.060922.1.7.02-**9305**, transmitido em 06/09/2022, no qual o sujeito passivo indicou crédito referente a saldo negativo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), supostamente apurado no ano-calendário de 2017, no valor de R\$699.465.581,41.

Em 03/07/2024, foi emitido eletronicamente Despacho Decisório (fls. 262-302), por meio do qual a unidade de origem homologou parcialmente a DCOMP nº 37719.52778.180320.1.3.02-**2910**, não homologou as DCOMP nº 04404.91912.300420.1.3.02-**2773** e nº 26487.44790.200520.1.3.02-**9520**, e indeferiu os pedidos de restituição formulados nos PER/DCOMP nº 37479.56199.070122.1.2.02-**0432** e nº 03292.43433.180422.1.2.02-**7994**, ao fundamento de que o crédito reconhecido seria insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo contribuinte.

A principal constatação fiscal consistiu na não confirmação da parcela do saldo negativo relacionada ao imposto sobre a renda pago no exterior, no valor de R\$170.697.462,71, sob o argumento de que a legislação aplicável não permitiria a utilização do montante na ausência de apuração de imposto devido no período, o que teria reduzido o saldo negativo reconhecido para R\$528.768.118,70, reputado insuficiente para liquidar a totalidade das compensações declaradas, com a consequente subsistência de débitos tidos por indevidamente compensados.

Cientificado do Despacho Decisório em 05/07/2024 (fl. 303), o Banco do Brasil apresentou, em 06/08/2024, **Manifestação de Inconformidade** (fls. 307-315), sustentando, em síntese, que os impostos pagos no exterior seriam referentes ao ano-calendário de 2015 e que teriam sido aproveitados, na formação do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2017, com fundamento nos arts. 25 e 30, §§ 8º e 12, da IN RFB nº 1.520/2014; defendeu, ainda, a tese de homologação tácita do valor declarado na Escrituração Contábil Fiscal (ECF 2017). Ao final, requereu o reconhecimento do direito creditório e a homologação integral das compensações declaradas.

No exame da manifestação, a DRJ consignou que a controvérsia se enquadraria na disciplina do art. 30 da IN RFB nº 1.520/2014, uma vez que o contribuinte alegava tratar-se de imposto de renda pago no exterior em 2015, não aproveitado naquele exercício por não ter sido apurado lucro real positivo. Com base nos elementos do LALUR (Parte A), a decisão administrativa de primeira instância registrou que, no ano-calendário de 2015, teria sido apurado lucro real negativo de R\$360.675.497,61 (fls. 1485-1486) e que, no ano-calendário de 2017, também teria havido lucro real negativo de R\$188.460.724,71 (fls. 1492-1494), concluindo que, “*em nenhum dos dois anos-calendário houve possibilidade de dedução de imposto pago no exterior*”.

A DRJ enfatizou, ainda, que o § 14 do art. 30 da IN RFB nº 1.520/2014 prevê a compensação do tributo pago no exterior que não pôde ser utilizado por ausência de lucro real positivo com o imposto devido nos anos-calendário subsequentes; e concluiu que, como em 2017 também não teria havido imposto devido (Registro N630 da ECF), inexistiria parâmetro para o cálculo do imposto compensável nos termos dos §§ 15 a 17 do art. 30, razão pela qual estaria impedida a dedução do imposto pago no exterior em 2015, como pretendeu o contribuinte.

Quanto ao argumento de que a ECF original apontaria resultado diverso e de que teria ocorrido homologação tácita, o acórdão recorrido afastou a pretensão de reconhecimento com base em escrituração substituída, registrando que a ECF retificadora substituiu integralmente a escrituração original, para todos os fins e direitos, tornando-se a escrituração ativa na base de dados do SPED, conforme previsto na IN RFB nº 2.001/2021 (art. 7º, § 1º). Ao final, a DRJ votou pela improcedência da manifestação de inconformidade, ratificando a decisão da unidade de origem.

A decisão restou assim ementada:

PROCESSO 16327.904852/2024-19

ACÓRDÃO 101-029.106 – 7ª TURMA/DRJ01

SESSÃO DE 20 de fevereiro de 2025

INTERESSADO BANCO DO BRASIL SA

CNPJ/CPF 00.000.000/0001-91

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

SALDO NEGATIVO. IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. LIMITE.

Nos termos da Lei nº 9.249, de 1995, 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 valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

DIREITO CREDITÓRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

O reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior de tributo, conforme preceitua o art. 170 do Código Tributário Nacional.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

O não reconhecimento do direito creditório em favor do contribuinte decorrente de pagamento feito indevidamente ou a maior que o devido enseja a não homologação das declarações de compensação vinculadas ao crédito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido**

Inconformado, o contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** no qual afirma, em síntese, que a DRJ teria confirmado posição restritiva que vedaria o aproveitamento de impostos incidentes no exterior na hipótese de encerramento do exercício com resultado negativo, entendimento que, segundo o recorrente, não refletiria a melhor interpretação da legislação e acarretaria limitação injusta à utilização de créditos líquidos e certos.

Sustenta, em especial, a possibilidade de aproveitamento, em 2017, dos impostos incidentes sobre a renda do ano-calendário de 2015 na composição do saldo negativo do IRPJ, afirmando que o prejuízo fiscal apurado em 2017 não constituiria óbice, desde que observados os limites normativos, apontando, para tanto, o art. 87, § 4º, da Lei nº 12.973/2014 e o art. 30, §§ 5º e 8º, da IN RFB nº 1.520/2014.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou **Contrarrazões**, defendendo que o imposto pago no exterior não é passível de restituição ou ressarcimento no Brasil fora da hipótese legal de compensação com IRPJ e CSLL devidos quando houver adição de lucros auferidos por controladas/coligadas no exterior e dentro dos limites legais, afirmando, ainda, que a inexistência de imposto devido no Brasil no ano de compensação constitui óbice à compensação, pois não haveria imposto devido doméstico para servir de limite, nos termos da Lei e das instruções normativas. Acrescentou, ainda, o descabimento da utilização de crédito de tributo pago no exterior para quitação de estimativas, por incompatibilidade com a sistemática anual e com as limitações legais.

Foram apresentados **Memoriais** pelo contribuinte, reiterando a insurgência e destacando que a glosa fiscal foi justificada na suposta inviabilidade de dedução de impostos pagos no exterior em períodos anteriores na composição do saldo negativo de 2017 por ausência de lucro real positivo no exercício, e reafirmando a tese de que o regime do art. 30 da IN RFB nº 1.520/2014, especialmente no tocante ao aproveitamento em exercícios posteriores, deveria ser interpretado de modo a permitir o cômputo do imposto pago no exterior relativo ao ano-calendário de 2015, observados os limites aplicáveis.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

Da tempestividade e da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, uma vez que o recorrente informa ter tomado ciência do Acórdão nº 101-029.106 em 02/04/2025 e protocolado a petição recursal em 16/04/2025, dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972¹. Na mesma linha, presentes a legitimidade, o interesse recursal e a regularidade formal, pelo conhecimento do recurso.

Preliminarmente

Observo que a Recorrente sustentada a ideia de “homologação tácita” da ECF/2017. Contudo, tal alegação não se sustenta como causa extintiva do direito da Fazenda Nacional de examinar a liquidez e certeza do crédito pleiteado em PER/DCOMP.

O acórdão recorrido esclarece, com acerto, que a ECF não constitui declaração constitutiva de crédito tributário sujeita a homologação, e que, tratando-se de compensações submetidas à sistemática do art. 74 da Lei nº 9.430/1996², a ciência do despacho decisório em 05/07/2024 afasta qualquer construção de homologação tácita no contexto destes autos:

Também não assiste razão ao contribuinte quanto à homologação tácita da ECF 2017, por ter transcorrido mais de cinco anos da entrega da escrituração sem manifestação da autoridade tributária a respeito. Primeiramente, porque quem está sujeito à homologação é o lançamento efetuado por homologação, por meio das declarações constitutivas do crédito tributário. A ECF não constitui crédito tributário.

O caso em tela, vale frisar, trata de compensações declaradas pelo contribuinte, para as quais não operou a homologação tácita, posto que a ciência do Despacho Decisório se deu em 05/07/2024, antes de decorrido cinco anos da entrega dos PER/DCOMP.

¹ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos 20 (vinte) dias úteis seguintes à ciência da decisão. [\(Redação dada pela Lei Complementar nº 227, de 2026\)](#)

² **Art. 74.** O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. [\(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002\)](#) [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 608, de 2013\)](#) [\(Vide Lei nº 12.838, de 2013\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 1.176, de 2023\)](#) [\(Vide Lei nº 14.690, de 2023\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 1.314, de 2025\)](#)

Ademais, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior de tributo:

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

Faz prova a favor do sujeito passivo a escrituração mantida com observância das disposições legais, embasada em documentos hábeis, segundo sua natureza. Veja-se o Decreto nº 7.574/2011, artigos 26 a 27, transcrito a seguir:

Art.26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput.

Art.27. O disposto no parágrafo único do art. 26 não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao sujeito passivo o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

Nesse sentido, a análise da ECF é imprescindível, no presente caso, para a averiguação da certeza e liquidez do crédito em favor do contribuinte.

Quanto ao argumento de que a ECF original apontava lucro real positivo, não há que se cogitar o reconhecimento do direito à decisão com base em escrituração que foi retificada. Conforme dispõe a IN RFB nº 2001, de 2021, a ECF retificadora substitui integralmente a escrituração original:

Art. 7º A retificação da ECF anteriormente entregue dar-se-á mediante apresentação de nova ECF, independentemente de autorização da autoridade administrativa.

§ 1º A ECF retificadora terá a mesma natureza da ECF retificada, substituindo-a integralmente para todos os fins e direitos, e passará a ser a escrituração ativa na base de dados do Sped.

Por fim, também não procede pretensão de valorar “ECF original” em detrimento de ECF retificadora, pois a DRJ consignou que a ECF retificadora substitui integralmente a original, passando a ser a escrituração ativa no SPED, o que impede o reconhecimento do direito creditório com base em escrituração substituída.

Assim, rejeito a preliminar (implícita) de homologação tácita/imutabilidade da ECF.

Mérito

A **controvérsia** é objetiva: o contribuinte pretende manter, na formação do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2017, a parcela de R\$170.697.462,71 referente a imposto sobre a renda pago no exterior (relativo a 2015), para fins de validação das PER/DCOMP lastreadas nesse saldo. A unidade de origem e a DRJ glosaram tal componente por entenderem inexistente, em 2017, imposto devido que permitisse a dedução/compensação, tendo em vista a apuração de lucro real negativo.

A tese recursal sustenta, em síntese, que o prejuízo fiscal de 2017 não impediria o aproveitamento posterior de tributo pago no exterior relativo a 2015, invocando, dentre outros, o art. 87, § 4º, da Lei nº 12.973/2014³ e o art. 30, § 12, da IN RFB nº 1.520/2014⁴, além de argumentar haver “parâmetro” no imposto brasileiro incidente sobre as parcelas positivas tributadas em 2015.

O entendimento da Contribuinte não merece prosperar.

É que o regime jurídico do imposto sobre a renda pago no exterior, tanto na disciplina legal (art. 26 da Lei nº 9.249/1995⁵ e art. 87 da Lei nº 12.973/2014) quanto na regulamentação aplicável (IN RFB nº 1.520/2014), consagra o **método do crédito** para evitar dupla tributação, porém com limites materiais rígidos: o imposto estrangeiro é dedutível/compensável **até o limite do imposto devido no Brasil** sobre as parcelas positivas correspondentes.

Isso se reflete, de forma expressa, na lógica adotada pela DRJ ao tratar da necessidade de parâmetro efetivo para o cálculo e, especialmente, ao aplicar o art. 30, §§ 14 a 17, da IN RFB nº 1.520/2014⁶: o imposto pago no exterior que não pôde ser utilizado por ausência de

³ **Art. 87.** A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

[...]

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

⁴ **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.

[...]

§ 12. Na hipótese de os lucros da filial, sucursal, coligada e controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, ou em ano-calendário posterior, e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 8º e 13 deste artigo.

⁵ **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.

⁶ **Art. 30.** [...]

§ 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).

lucro real positivo poderá ser compensado com o que for devido nos anos subsequentes, sendo o cálculo condicionado a essa existência de imposto devido e às regras próprias do limite.

E é justamente aqui que o caso se resolve: os autos registram, a partir do LALUR (Parte A), que no ano-calendário de **2015** houve lucro real negativo de R\$ 360.675.497,61, e no ano-calendário de **2017** também houve lucro real negativo de R\$188.460.724,71, o que levou a DRJ a concluir inexistir, em ambos os exercícios, possibilidade de dedução/compensação do imposto pago no exterior, “consoante a legislação pertinente”.

Vejamos o que decidiu o acórdão recorrido nesse ponto:

Com efeito, conforme consta do LALUR – Parte A do ano-calendário 2015 (fls. 1485-1486), foi apurado lucro real negativo de R\$ 360.675.497,61. O LALUR – Parte A do ano-calendário 2017 (fls. 1492-1494) também atesta apuração de lucro real negativo de R\$ 188.460.724,71. Nota-se, assim, que consoante a legislação pertinente, em nenhum dos dois anos-calendário houve possibilidade de dedução de imposto pago no exterior.

Frise-se que o §14 do art. 30 da IN RFB nº 1.520, de 2014 prevê a compensação do tributo pago no exterior, que não pôde ser compensado em virtude de não se ter apurado lucro real positivo, com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

Assim, no caso em exame, como no ano-calendário 2017 também não foi apurado imposto devido (Registro N630 da Escrituração Contábil-Fiscal), não houve valor a ser usado como parâmetro para o cálculo do imposto de renda pago no exterior nos termos dispostos na IN RFB nº 1.520, de 2014; impedindo, assim, a dedução do imposto pago no exterior em 2015, como pretendeu o contribuinte.

Contrariando os protestos da manifestante, não há possibilidade de se interpretar a legislação no sentido de que a restrição quanto ao aproveitamento do imposto de renda pago no exterior se dê somente no mesmo exercício em que apurado o lucro real negativo.

Os parágrafos §§15 e 16 do art. 30 da IN RFB nº 1.520, de 2014 estabelecem o modo como será calculado o imposto a ser compensado em anos-calendário subsequentes. O §17 reforça a necessidade de se apurar lucro real positivo, ressaltando que caso ele seja inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o imposto 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.

§ 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.

§ 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.

Em particular, quanto a 2017, o acórdão recorrido foi expresso em afirmar que “não foi apurado imposto devido (Registro N630 da ECF)”, inexistindo valor a ser usado como parâmetro para o cálculo do imposto passível de aproveitamento nos termos dos §§ 15 a 17 do art. 30.

A invocação, pela recorrente, do § 12 do art. 30 (tributação no exterior em momento posterior e dedução no ano da tributação ou posterior) não altera essa conclusão, porque o próprio § 12 condiciona a dedução a “respeitar os limites” previstos no art. 30 (notadamente §§ 8º e 13⁷), e a dinâmica dos §§ 14 a 17, quando acionada para transporte a exercícios subsequentes, remete à compensação “com o que for devido”, isto é, pressupõe a existência de imposto devido no Brasil no exercício de utilização.

Não se trata, portanto, de autorização para converter imposto pago no exterior em crédito livremente ressarcível/compensável com quaisquer débitos, mas de mecanismo de eliminação/mitigação de dupla tributação dentro do limite do imposto brasileiro efetivamente devido sobre aquelas parcelas.

É exatamente por isso que reputo correta a motivação da DRJ e das contrarrazões fazendárias ao enfatizarem a finalidade do limite legal: impedir creditamento acima do imposto brasileiro e evitar que o Brasil, em essência, “reembolse” tributo pago a Estado estrangeiro quando inexistente imposto devido a ser reduzido no Brasil.

Corroboram com esse entendimento os julgados aqui colacionados:

Processo nº 10923.000032/2010-37

Recurso Voluntário

Acórdão nº 1402-002.385 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 14 de fevereiro de 2017

Matéria RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO

Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

⁷ § 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.

[...]

§ 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.

IPRJ. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZO FISCAL. OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS TRIBUTADOS NO EXTERIOR. FORMA DE CONTABILIZAÇÃO.

Os rendimentos auferidos no exterior por serviços prestados diretamente devem ser oferecidos à tributação para que seja possível aproveitar o imposto pago na apuração do lucro real no Brasil. Não se admite que os rendimentos sejam considerados como oferecidos à tributação via redução de custos, mormente quando contabilizado em período diverso daquele em que se pretende aproveitar o imposto pago no exterior.

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO. EXIGÊNCIAS LEGAIS.

Os documentos que comprovam o recolhimento do imposto de renda pago no exterior devem ser objeto de reconhecimento por parte do órgão arrecadador estrangeiro e do Consulado Brasileiro no respectivo país. Acordo entre os dois países para simplificação do procedimento de legalização de documentos públicos deve ser respeitado. Entretanto, verificadas inconsistências em tais procedimentos, resta incabível acolher referidos documentos para efeito de prova e utilização dos pagamentos realizados.

Não havendo imposto de renda devido no Brasil não há que se falar em aproveitamento de crédito de imposto de renda pago no exterior. O imposto de renda devido no exterior, quando escriturado em exercício cuja apuração resultou em prejuízo, não compõe saldo negativo de IRPJ, portanto, não pode ser compensado com tributos de outra espécie.

Processo nº 16327.720984/2018-33

Recurso Voluntário

Acórdão nº 1201-006.270 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 11 de março de 2024

Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.

Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2017

RENDIMENTOS PAGOS AO EXTERIOR. RETENÇÃO NA FONTE. COMPENSAÇÃO. PERÍODO.

O tributo retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, sob as condições legais, poderá ser compensado com o valor devido pela matriz brasileira no mesmo ano-calendário, desde que os correspondentes rendimentos tenham sido

computados na determinação do lucro real. Tal compensação poderá ser efetuada em anos-calendário subsequentes somente quando a base de cálculo de onde adviria o tributo devido a ser compensado for negativa.

SALDO NEGATIVO. RETENÇÕES NA FONTE. DIREITO CREDITÓRIO.

Na apuração de saldo negativo de tributo, inclusive para fins do seu aproveitamento como direito creditório, a pessoa jurídica poderá deduzir do montante devido o valor retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo.

Os julgados carreados corroboram com o entendimento aqui esposado: se, em 2017, não há imposto devido (por lucro real negativo), admitir que o imposto pago no exterior componha saldo negativo de IRPJ com aptidão para restituição/compensação ampla implicaria desnaturar o instituto, transmutando crédito de imposto estrangeiro em crédito ressarcível no Brasil, resultado que não encontra suporte na disciplina legal e infralegal debatida nestes autos.

Por fim, quanto ao precedente citado pela recorrente, o acórdão recorrido já realizou distinção relevante ao apontar que o paradigma envolvia IRRF pago no Brasil (e não imposto pago no exterior), em contexto fático-jurídico diverso, razão pela qual não serve, aqui, como vetor de superação da regra de necessidade de imposto devido no exercício de aproveitamento. Confira:

No que diz respeito à decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF citada na manifestação de inconformidade ora em análise, há que se observar que contrariamente ao argumentado pelo contribuinte, não se trata de precedente aplicável à hipótese dos autos. No processo nº 16327.900761/2015-13, se discutiu o aproveitamento de imposto pago sobre rendimentos auferidos por filial domiciliada em paraíso fiscal, cujo lucro foi oferecido à tributação no Brasil e recolhido no Brasil; situação totalmente diversa dos presentes autos. Segue excerto do Acórdão nº 9101-005.957 – CSRF / 1ª Turma:

Considerando que o imposto foi pago no Brasil, e não no exterior, sobre rendimentos remetidos à filial em paraíso fiscal cujo resultado foi aqui tributado pela contribuinte (controladora/investidora), legítimo o cômputo do IRRF no resultado do período e, conseqüentemente, no Saldo Negativo apurado.

Em que pese a conclusão no citado acórdão não se aplique ao caso em exame, é pertinente citar aqui o entendimento doutrinário destacado na manifestação de inconformidade (fls. 312). Nele, expõe-se a razão para o limite fixado na legislação ao aproveitamento do imposto de renda pago no exterior, o que corrobora o entendimento adotado no presente acórdão. O excerto a seguir transcrito consta do Acórdão nº 9101-005.957 – CSRF / 1ª Turma:

*No caso do Brasil, percebe-se que o Legislador se valeu do método de **imputação ordinária**, em que a compensação do **imposto incidente no exterior** sujeita-se a um limite, qual seja, à fração do imposto de renda*

incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Sobre o tema leciona Alberto Xavier:

Se o Estado da residência deduz o montante total do imposto efetivamente pago no país de origem, dá-se uma imputação integral. Mas nem sempre vai tão longe a generosidade do sistema, que submete a dedução consentida a um limite máximo: o limite relativo à fração do seu próprio imposto correspondente aos rendimentos provenientes do país da fonte – é a imputação ordinária. Como é fácil de se verificar, a imputação ordinária conduzirá apenas a uma dedução parcial do imposto estrangeiro se este for superior ao que o Estado da residência aplica aos mesmos rendimentos.

A razão de ser deste limite está na atitude dos Tesouros nacionais, favorável a anular o seu próprio imposto, mas desfavorável a reembolsar os seus contribuintes de impostos pagos a Estados estrangeiros.

(...)Dentro dessa sistemática, cumpre observar que o limite imposto pela lei, ao definir o método de imputação ordinária, direciona-se ao imposto de renda incidente no exterior sobre rendimentos lá auferidos e aqui tributáveis.

A ratio legis do limite legal, portanto, consiste em (i) impedir que os contribuintes se creditem de imposto do exterior maior do que aquele que seja apurado no Brasil; e (ii) afastar o ônus do fisco de ter que restituir aos contribuintes brasileiros impostos que foram, na verdade, recolhidos a Estados estrangeiros. (Grifos no original)

Por todo o exposto, não acolho os protestos da manifestante, quanto à utilização do imposto de renda pago no exterior no ano-calendário 2015 na composição do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2017. (grifos no original)

Diante do exposto, concluo que a glosa da parcela de R\$170.697.462,71 (imposto pago no exterior) na composição do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2017 está alinhada aos elementos probatórios acolhidos na decisão recorrida (lucro real negativo em 2017 e ausência de imposto devido) e à disciplina normativa aplicada pela DRJ. Consequentemente, mantém-se a não homologação das compensações na extensão em que dependem do crédito não reconhecido.

DISPOSITIVO

Assim, conheço do Recurso Voluntário para negar a preliminar arguida e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegro o acórdão recorrido.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão