



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16561.720038/2020-39  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-006.402 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de março de 2023  
**Recorrente** JBS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2015

MATÉRIA NÃO PROPOSTA EM IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO AO CARF. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede de Impugnação não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. POSSÍVEL ERRO QUANTO AO MONTANTE DA INFRAÇÃO. NULIDADE DA AUTUAÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO. CORREÇÃO PELA AUTORIDADE JULGADORA. POSSIBILIDADE.

Eventual erro cometido pela autoridade fiscal quanto ao montante da infração apontada no lançamento de ofício não configura causa de nulidade da autuação, podendo haver a correção dos valores por decisão da autoridade julgadora.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PEDIDO SUBSIDIÁRIO. OMISSÃO DE ANÁLISE EXPLÍCITA. FUNDAMENTOS PARA REJEIÇÃO COMUNS COM PEDIDO PRINCIPAL. PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. NULIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não é nula a decisão administrativa que deixa de se pronunciar explicitamente em relação a pedido subsidiário, quando os fundamentos adotados na decisão para rejeitar o pedido principal são aplicáveis, também, ao pedido subsidiário, de modo que não existe prejuízo ao direito de defesa da parte.

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

Ano-calendário: 2015

ÁGIO SOBRE EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. AMORTIZAÇÃO. LIMITE MÁXIMO MENSAL. APURAÇÃO ANUAL COM RECOLHIMENTOS MENSAIS POR ESTIMATIVA. BALANÇO/BALANCETE DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO. LIMITAÇÃO AO

**PRODUTO DO LIMITE MENSAL PELO NÚMERO DE MESES CONTIDOS NA APURAÇÃO.**

O limite máximo fixado na legislação para a amortização fiscal do ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura é fixado por meio de uma taxa mensal, que não poderá exceder ao resultado da multiplicação da razão de um sessenta avos pelo número de meses contidos no período de apuração.

No caso de apuração das estimativas de IRPJ com base em balancete/balanço de suspensão/redução, o limite máximo em cada apuração será o resultado da multiplicação da referida razão pelo número de meses contidos no respectivo balanço/balancete.

**ÁGIO SOBRE EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. AMORTIZAÇÃO. FACULDADE. OMISSÃO EM DETERMINADO PERÍODO. RENÚNCIA AO DIREITO. APROVEITAMENTO FUTURO COM RESPEITO AOS LIMITES. POSSIBILIDADE.**

Respeitados os limites, mínimo de tempo e máximo de taxas, a pessoa jurídica tem a faculdade de computar ou não a amortização fiscal do ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura. A omissão, ou uso de taxas inferiores, em um ou mais períodos, não pressupõe renúncia do direito à amortização em períodos subsequentes.

**IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. ANOS-CALENDÁRIOS ANTERIORES. INEXISTÊNCIA/INSUFICIÊNCIA DE IMPOSTO A PAGAR. APURAÇÃO COM BASE EM BALANÇO/BALANCETE DE SUSPENSÃO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO ATENDIMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS. GLOSA.**

No caso de apuração das estimativas de IRPJ com base em balanço/balancete de suspensão/redução, não há óbice a que eventual saldo de imposto pago no exterior em anos-calendários anteriores, desde que devidamente controlados, na forma exigida pela legislação, seja utilizado para compensar os valores apurados nos referidos balanços/balancetes.

Na ausência de controle dos saldos passíveis de compensação, e da demonstração da observância dos requisitos e limites fixados na legislação, deve ser glosada a compensação realizada.

**CSLL. APURAÇÃO REFLEXA. MESMA DECISÃO.**

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2015

**MULTA DE OFÍCIO. JUROS SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.**

De conformidade com a Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer da alegação referente à postergação do pagamento do imposto, vencida a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, que votou por conhecer integralmente do recurso voluntário; e, em relação à parcela conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para (i) reduzir as glosas de despesas com amortização, mantendo as glosas, apenas, em relação aos meses de setembro, outubro e novembro de 2015, nos valores, respectivamente, de R\$ 473.030.463,44, R\$ 315.353.642,30 e R\$ 157.676.821,15; (ii) reduzir as multas isoladas pelo não recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL em relação ao mês de setembro de 2015, para os valores, respectivamente, de R\$ 120.023.859,94 e R\$ 43.208.949,58; e (iii) cancelar as exigências a título de IRPJ e CSLL apuradas ao final do ano-calendário de 2015, nos termos do relatório e voto do relator. O Conselheiro Helder Jorge Dos Santos Pereira Junior votou pelas conclusões do relator quanto ao conhecimento do recurso. O Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nobrega votou pelas conclusões do relator quanto à nulidade do lançamento. O Conselheiro Sérgio Magalhães Lima votou pelas conclusões do relator quanto à possibilidade de compensação do imposto pago no exterior em anos anteriores com estimativas mensais apuradas com base em balanço/balancete de suspensão/redução.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sérgio Magalhães Lima, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nobrega, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão nº 101-003.222, de 26 de outubro de 2020, por meio do qual a 9ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 julgou improcedente a Impugnação apresentada pela pessoa jurídica Recorrente acima identificada.

O presente processo decorre de Autos de Infração (fls. 4.441/4.457) lavrados para a constituição de créditos tributários de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em relação a períodos de apuração contidos no ano-calendário de 2015.

Conforme informações contidas nos referidos documentos e no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 4.383/4.440, a Recorrente, que apurou o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Real anual, valeu-se na apuração, com base em balanços/balancetes de suspensão/redução, das estimativas referentes aos meses de agosto e setembro de 2015 de deduções a título de “Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital”. Acusa a autoridade fiscal, contudo, que a referida dedução não seria possível, de modo

que restou “caracterizada a falta de pagamento de estimativas mensais”, levando à imposição da multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre os valores que deixaram de ser recolhidos. A razão para tanto, além da restrição legal à referida dedução no cálculo das estimativas, é que nenhum valor a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior” teria sido computado na base de cálculo dos referidos meses, de modo que não poderia haver a dedução dos correspondentes impostos pagos. Ademais, seria necessário que houvesse a individualização do imposto pago por cada controlada no exterior, inclusive em relação aos saldos de anos-calendários anteriores, algo não observado na Escrituração Contábil da Recorrente.

Apontou-se, ainda, que a autuada teria excluído, na determinação das bases de cálculo do IRPJ/CSLL, “valores superiores ao limite mensal de 1/60 (um sessenta avos) do ágio decorrente da incorporação das ações da Bertin S.A., ocorrida em dezembro de 2009”, levando à glosa dos valores excedentes, com a constatação de ausência de recolhimento de estimativas mensais (com a aplicação da penalidade isolada) e a exigência de IRPJ/CSLL em relação ao ajuste anual do ano-calendário em questão.

No encerramento do procedimento fiscal, o sujeito passivo foi intimado a promover retificações no Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e no Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs) relativos ao ano-calendário de 2015, de modo a refletir os efeitos das infrações constatadas.

Após ser cientificada do lançamento, a pessoa jurídica Recorrente apresentou a Impugnação de fls. 4.469/4.530, por meio da qual sustentou:

- (i) o “DESCABIMENTO DAS GLOSAS DOS VALORES DEDUZIDOS A TÍTULO DE IMPOSTO DE RENDA PAGO POR CONTROLADAS NO EXTERIOR”, posto que teria se valido, para extinguir as estimativas de IRPJ/CSLL, de valores referentes a “recolhimento de imposto de renda por suas coligadas/controladas no exterior, levado a efeito em anos-calendários anteriores e controlado na parte B do e-Lalur e do e-Lacs (Registro M500 da ECF)”;
- (ii) que os valores de imposto utilizados para deduzir as estimativas de IRPJ/CSLL, estão relacionados a “resultados de coligadas/controladas no exterior que já integraram o lucro real e a base de cálculo da CSLL da Impugnante em anos-calendários anteriores”;
- (iii) não existiria vedação na legislação vigente ao aproveitamento do imposto pago pelas controladas no exterior, em anos-calendários anteriores, com o IRPJ/CSLL apurado pela controladora nacional em anos-calendários posteriores;
- (iv) pelo contrário, a própria Receita Federal, por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014, teria disciplinado a sistemática para o aproveitamento do imposto pago no exterior para a dedução do IRPJ/CSLL apurado em anos-calendários subsequentes;
- (v) as antecipações mensais de IRPJ/CSLL corresponderiam a valores devidos em anos-calendários posteriores, de modo que passíveis de serem extintos

com os montantes de impostos pagos no exterior em anos-calendários anteriores;

- (vi) a vedação existente no Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) se referiria, apenas, à “compensação do imposto de renda pago no exterior no próprio ano-calendário em curso”, já que a “tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior ocorre apenas em 31 de dezembro de cada ano-calendário”;
- (vii) subsidiariamente, que, ainda que a restrição em questão fosse aplicável às estimativas de IRPJ/CSLL, seria desprovida de base legal;
- (viii) a compensação do crédito de imposto de renda mantido na parte B do LALUR e o regime de consolidação não se sujeitariam à individualização por controlada;
- (ix) ainda que admitida a impossibilidade de compensação do imposto pago no exterior com estimativas de IRPJ/CSLL, não seria cabível a exigência de multa isolada e juros de mora, posto que teria seguido estritamente as orientações contidas na Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014, conforme art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN);
- (x) o “DESCABIMENTO DA GLOSA DE AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO”, na medida em que, caso a interpretação dada pela autoridade fiscal fosse correta, “o contribuinte que efetuou o recolhimento das antecipações mensais de IRPJ e CSLL com base na receita bruta não poderia deduzir qualquer valor a título de amortização do ágio por ocasião do ajuste anual, o que conduziria a um resultado absurdo” e desconsideraria a própria sistemática de apuração das bases de cálculo do IRPJ/CSLL com base no Lucro Real;
- (xi) a eventual não utilização da amortização do ágio “na apuração de estimativa relativa a um determinado mês no decorrer do exercício fiscal não pode jamais desconsiderar por completo a sua amortização acumulada ao final do respectivo ano calendário, momento no qual será realizada a quota de ajuste anual e, então, perfectibilizado os fatos geradores do IRPJ e da CSLL (31/12)”;
- (xii) “a imposição de um limite mensal deve ser compreendida como mero parâmetro para a definição do limite geral aplicável ao período de apuração do IRPJ e da CSLL do contribuinte (trimestral, anual ou parcial, no caso de extinção da pessoa jurídica no período-base corrente)”;
- (xiii) “a não amortização fiscal do ágio na apuração de determinadas estimativas mensais ou, ainda, a amortização em percentual menor do que 1/60, não impede, de forma alguma, a posterior amortização acumulada até o final do ano-calendário corrente e a ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL, desde que respeito o limite máximo de 1/60 mês, ao total de 12/60 ano (20%)”;

- (xiv) teria extrapolado o limite de 1/60 por mês, apenas, em relação ao mês de setembro de 2015, de modo que se justificaria a imposição da multa isolada pelo recolhimento a menor da estimativa referente àquele período. Contudo, não poderia haver a desconsideração do ágio amortizado ao final do referido ano-calendário;
- (xv) não teria renunciado ao direito de amortização do ágio conforme percentual estabelecido na legislação, mas, apenas, teria havido o não aproveitamento da referida dedução em determinados períodos de apuração, em linha com o disposto no Parecer Normativo CST nº 79, de 1976;
- (xvi) ainda que admitido o excesso de dedução de amortização em relação ao mês de setembro de 2015, deveria haver o cancelamento da multa isolada, por nulidade, diante do emprego de base de cálculo completamente equivocada;
- (xvii) subsidiariamente, não seria cabível, também sobre esta parcela do lançamento, a exigência de multa isolada e juros de mora, conforme art. 100, parágrafo único, do CTN, já que teria seguido orientações emanadas pelas autoridades tributárias, a exemplo do Parecer Normativo nº 79, de 1976;
- (xviii) ainda em caráter subsidiário, a necessidade de compensação do IRPJ/CSLL que se entenda devido com o crédito decorrente de pagamento de imposto de renda no exterior;
- (xix) a impossibilidade de exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa de ofício aplicada sobre os valores devidos ao final do ano-calendário de 2015;
- (xx) a impossibilidade de aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, após o encerramento do respectivo ano-calendário;
- (xxi) a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Na decisão de primeira instância (fls. 4.604/4.647), rechaçou-se a existência de um único limite anual (20%) para as despesas com amortização do ágio sobre expectativa de rentabilidade futura. A par disso, aplicou-se o entendimento expresso na Solução de Consulta COSIT nº 233, de 2019, no sentido de que a referida amortização deve ser “linear (em razão fixa ao longo de todo o período de amortização) e ininterrupta (para todo o período em que houve a amortização)”, mantendo-se o lançamento na parte relacionada a esta matéria.

Quanto à compensação do imposto pago no exterior, registrou-se que, nos termos da legislação aplicável, as receitas de participação nos lucros de controladas/coligadas no exterior somente devem impactar o lucro real apurado no encerramento do ano-calendário. Neste sentido, como as referidas receitas não compõem as bases de cálculo das estimativas mensais de IRPJ/CSLL, igualmente não seria possível utilizar os valores do imposto pago no exterior para a dedução de tais estimativas.

De outra parte, apesar de se entender que o saldo de créditos existente na escrituração fiscal da Recorrente seria passível de dedução com os tributos devidos no Brasil, referenda-se a exigência de que houvesse o controle individualizado por controlada/coligada. Diante da impossibilidade de se “identificar a quais controladas estrangeiras correspondem as parcelas de imposto pago compensadas”, conclui-se pelo acerto da glosa realizada pela autoridade fiscal.

Finalmente, rejeitou-se a aplicação *in casu* das disposições do art. 100 do CTN; decidiu-se pela possibilidade, após a edição da Medida Provisória nº 351, de 2007, da aplicação concomitante da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL com a multa de ofício ao final do ano-calendário; e manteve-se a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 108.

O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2015

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. LINEARIDADE. ININTERRUPÇÃO**

O art. 9º da IN RFB 1.396/13 vincula este Colegiado às decisões da Coordenação-Geral de Tributação - COSIT exaradas em Soluções de Consulta.

A Solução de Consulta COSIT nº 233, de 26 de junho de 2019, afirma que a amortização do ágio deve ser: linear (em razão fixa ao longo de todo o período de amortização) e ininterrupta (para todo o período em que houve a amortização).

**COMPENSAÇÃO DE SALDO DE IR PAGO NO EXTERIOR. PERÍODOS POSTERIORES.**

A hipótese de aproveitamento em períodos posteriores do IR pago no exterior, fruto de interpretação da lei pela Administração Tributária, impõe a individualização dos controles dos tributos pagos no exterior por controladas, logo, quando verificado que a contribuinte não pode identificar a quais controladas estrangeiras correspondem as parcelas de imposto pago compensadas, torna-se devida a glosa das deduções de IR pago no exterior.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Devidamente cientificada, a autuada apresentou o Recurso Voluntário de fls. 4.658/4.705, em que, sinteticamente, alega que:

(1) O lançamento de ofício vai de encontro ao §5º do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/77, ao exigir glosa de despesa por um alegado descompasso temporal que apresentava (sic) divergência mensal, mas não anual. **Na verdade, o referido dispositivo proíbe glosa de ágio quando o limite anual de 20% (vinte por cento) é respeitado.**

(2) O lançamento de ofício viola o Parecer Normativo CST n. 79 de 08.10.1976 que expressamente prevê o uso de razão superior ao limite global quando não se ultrapassa; o limite anual;

(3) O lançamento de ofício viola a própria Solução de Consulta COSIT n. 223/19, ao impor uma amortização de ágio não linear e ininterrupta;

(4) Ao violar a Solução de Consulta COSIT n. 223/19, tanto os Autos de Infração como a r. decisão administrativa de 1ª instância incorreram em nulidade (sic), por patente ofensa ao artigo 9º da Instrução Normativa RFB n. 1396/2013; e

(5) Por conta de tais aspectos, a multa isolada de setembro foi apurada de modo totalmente inadequado e o IRPJ e CSLL anuais decorrentes de glosa do ágio jamais poderiam ser exigidos.

Em relação à infração referente à compensação dos pagamentos de impostos efetuados no exterior, a Recorrente, partindo da premissa de que, na decisão recorrida, acatou-se o argumento de que os valores compensados se referem a anos-calendários anteriores, insurge-se contra a exigência de controle individualizado dos pagamentos por cada controlada no exterior. Alega que cumpriu todas as exigências fixadas na legislação, e que o controle individualizado somente é aplicável quando não houver a consolidação dos resultados das pessoas jurídicas situadas no exterior.

Sustenta, ainda, que os pagamentos foram realizados na vigência do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, quando a incidência “era individualizada por filial, sucursal ou controlada direta, mas que era consolidada em relação as controladas indiretas”. Argui, então, que os documentos apresentados no curso do procedimento fiscal atenderiam à legislação aplicável, apresenta o detalhamento do seu conteúdo e defende a improcedência da glosa praticada e da exigência da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas.

Subsidiariamente, repete as alegações quanto à (i) necessidade de compensação do IRPJ/CSLL que se entenda devido com o crédito decorrente de pagamento de imposto de renda no exterior, apurado por meio da realização de diligência; (ii) impossibilidade de exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa de ofício aplicada sobre os valores devidos ao final do ano-calendário de 2015; (iii) impossibilidade de aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, após o encerramento do respectivo ano-calendário; e (iv) não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Nesse contexto, acrescenta a arguição de nulidade da decisão de primeira instância, na medida em que não enfrentou o pedido de compensação do valor apurado com o saldo de crédito de pagamento de imposto de renda no exterior.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 4.708/4.785), sustentando:

- (a) o descumprimento pela autuada das regras atinentes à compensação do imposto pago no exterior, na medida em que promoveu dedução na apuração das estimativas de IRPJ/CSLL, sem o registro do lucro correspondente ao pagamento;
- (b) a ausência de registro na escrituração das compensações realizadas na apuração das estimativas relativas aos meses de agosto e setembro de 2015, e a ausência de controle em relação ao saldo de imposto pago no exterior, conforme reconhecido pela autuada no curso da ação fiscal;



- (c) a violação pela Recorrente às regras da proporcionalidade dos impostos compensados aos valores submetidos à tributação por controlada/coligada estrangeira; e do controle individualizado ou consolidado das contas das sociedades investidas; além da impossibilidade de utilização dos impostos pagos no exterior para a compensação de valores devidos por estimativa;
- (d) a preclusão processual, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, em relação à alegação da Recorrente de que teria cumprido, adequadamente, a legislação referente às regras de controle sobre os saldos de imposto pago no exterior em anos-calendários anteriores;
- (e) que a vedação para a compensação do imposto pago no exterior na apuração das estimativas de IRPJ/CSLL seria aplicável, também, em relação aos valores pagos em anos-calendários anteriores, uma vez que o fundamento da restrição é que tais valores “somente podem ser contrapostos às receitas auferidas pelas mesmas pessoas jurídicas que realizaram os pagamentos”;
- (f) que, em consonância com o método adotado no Brasil para evitar bitributação, não há direito ao aproveitamento integral dos pagamentos efetuados no exterior. Pelo contrário, foi estabelecido o limite do tributo devido no Brasil, de modo que “o tributo pago no exterior somente poderá ser aproveitado em exercício futuro para dedução do tributo devido pela adição do lucro da investida responsável pelo seu pagamento, em base individual ou consolidada”;
- (g) que a individualização dos tributos pagos no exterior, por sociedade ou de forma consolidada, possui “função instrumental”, pois permite verificar o cumprimento da regra da proporcionalidade estabelecida na legislação aplicável;
- (h) mesmo que se admita a aplicação as regras anteriores à Lei nº 12.973, de 2014, que a Recorrente não cumpriu as disposições da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002;
- (i) que os documentos apresentados pela Recorrente “apenas indicam o valor total dos tributos no exterior que teriam sido recolhidos no respectivo ano-calendário”, mas “Não permitem correlação com os lucros auferidos por sociedade investida, seja direta, seja indireta, nem, tampouco com os respectivos recolhimentos”;
- (j) a ausência de indicação da documentação que deu suporte aos documentos apresentados, e de esclarecimento acerca da relação entre as diversas pessoas jurídicas enumeradas e a Recorrente;
- (k) no que tange à glosa de amortizações de ágio em percentuais acima do limite legal, a inexistência de “diferença de tratamento entre os contribuintes que apuram estimativas por meio de balancetes e aqueles que optam pelo cálculo sobre a receita bruta”, sendo aplicável sempre as disposições do art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997;

- (l) que “estabelecer um limite anual de 20% em vez de limite mensal de 1/60 avos” não corresponde à interpretação sistemática do referido dispositivo legal;
- (m) que as disposições do Parecer Normativo CST nº 79, de 1976, trataria de tema diverso (depreciação de bens do Ativo) e teria sido editado em relação a paradigma normativo diverso;
- (n) a improcedência da alegação de nulidade do lançamento, por ausência de fundamentos para que a autoridade fiscal, de ofício, efetuasse o lançamento das amortizações à razão de 1/60 por mês;
- (o) que a ausência de lançamento em relação a infrações cometidas em outros meses em nada impacta os autos de infração tratados no presente processo;
- (p) o “manifesto descabimento do pedido subsidiário de aproveitamento de tributos pagos no exterior”, por se tratar de reiteração da pretensão refutada na outra infração de que cuida os autos de infração;
- (q) a inexistência de nulidade da decisão de primeira instância, na medida em que o pedido subsidiário acima referido deve ser rejeitado, a omissão em abordá-lo não constitui hipótese de nulidade e, no presente caso, o pleito em questão “conter a mesma causa de pedir do principal”, de modo que as razões para refutá-lo são as mesmas que serviram para rejeitar o pedido principal;
- (r) o cabimento da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, por tratarem de infrações tributárias distintas;
- (s) a aplicação da Súmula CARF nº 108 em relação à pretensão de afastamento dos juros de mora sobre as multas aplicadas.

Após isto, os autos foram distribuídos por sorteio a este Conselheiro.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator

### **1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO**

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via eletrônica, em 27 de novembro de 2020 (fls. 4.654/4.655), e apresentou o seu Recurso, em 23 de dezembro do mesmo ano (fl. 4.656), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por procurador da pessoa jurídica, devidamente constituído por meio de procuração eletrônica.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I, II e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

No Recurso Voluntário, contudo, foi suscitada matéria que não foi abordada na Impugnação apresentada, a saber, a ocorrência de postergação do pagamento do imposto, nos termos do Art. 6º, §5º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Nos termos da legislação de regência do processo administrativo fiscal, a Impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo dela constar todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas das alegações (arts. 14 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Ou seja, é nesse instante em que se delimita a matéria objeto do contencioso administrativo, não sendo admitido ao contribuinte e à autoridade *ad quem* tratar de matéria não questionada por ocasião da Impugnação, sob pena de supressão de instância e violação ao princípio do devido processo legal.

Trata-se, pois da preclusão consumativa, sobre a qual leciona Fredie Didier Jr (Curso de Direito Processual Civil, 18a ed, Salvador: Ed. Juspodium, 2016. vol. 1, p. 432):

A preclusão consumativa consiste na perda de faculdade/poder processual, em razão de essa faculdade ou esse poder já ter sido exercido, pouco importa se bem ou mal. Já se praticou o ato processual pretendido, não sendo possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo. A consumação do exercício do poder o extingue. Perde-se o poder pelo exercício dele.

A Recorrente não pode, em sede de Recurso Voluntário ao CARF, trazer matérias que poderiam, e deveriam, ter sido opostas naquele primeiro recurso. Conhecer das matérias totalmente inéditas apresentadas, apenas, em sede de Recurso Voluntário, representa a total subversão do rito processual, com a decisão sendo realizada em instância única pelo CARF.

A questão se relaciona ainda com a extensão do efeito devolutivo dos recursos, sobre a qual o mesmo autor (Curso de Direito Processual Civil, 13a ed, Salvador: Ed. Juspodium, 2016. Vol. 3, p. 143) se manifesta nos seguintes termos:

A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão *ad quem*. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC).

Podem ser excepcionadas, apenas, as matérias que possam ser conhecidas de ofício pelo julgador, a exemplo das matérias de ordem pública. Cabe excepcionar, ainda, aquelas matérias que surgem apenas na decisão de primeira instância, de modo que o contribuinte somente pode se opor por meio do Recurso Voluntário.

No caso dos autos, a matéria trazida de modo inovador no Recurso Voluntário não se enquadra como matéria de ordem pública.

Isto posto, o Recurso Voluntário é tempestivo e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento, à exceção da matéria acima ressaltada (postergação do pagamento do imposto).

## 2 DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

No Recurso Voluntário apresentado, argui-se, incidentalmente, a nulidade dos autos de infração, uma vez que a autoridade fiscal não teria observado o critério de amortização ininterrupta e linear do ágio, tal qual previsto na Solução de Consulta COSIT nº 223, de 2019, de modo que o valor da infração apontada em setembro de 2015 foi superior ao que resultaria da aplicação do referido critério. Argumenta, então, que, “para que a penalidade fosse aplicada de modo legítimo”, seria necessária uma verdadeira reapuração da penalidade, o que não poderia ser realizada pelo julgador administrativo.

A alegação da Recorrente é absolutamente improcedente.

No art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), são explicitadas as atividades que integram o procedimento de constituição do crédito tributário, por meio do lançamento: “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

A par disso, no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, são especificados os elementos essenciais que devem constar dos autos de infração emitidos pelas autoridades fazendárias:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A ausência ou vício em algum dos referidos itens, quando causar prejuízo ao direito de defesa dos sujeitos passivos, ensejará o reconhecimento da nulidade da autuação.

Tratando-se, ainda, de arguição de nulidade no processo administrativo fiscal, cabe trazer à luz o conteúdo dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No caso dos autos, a alegação da Recorrente é que a autoridade fiscal deveria, em observância ao teor da Solução de Consulta COSIT nº 223, de 2019, haver considerado em cada mês do ano-calendário de 2015, a amortização correspondente a 1/60 (um sessenta avos) do ágio amortizável, conforme possibilitado pelo art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997. Haveria desobediência, ainda, ao disposto no art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396 de 2013, que trata dos efeitos das Soluções de Consulta.

Independentemente da procedência ou não da referida alegação, que deve ser examinada como matéria de mérito, o único efeito que resultaria do seu acatamento seria a redução do valor da glosa de amortização realizada em setembro de 2015 e, por consequência, da multa isolada exigida no lançamento de ofício.

Tal alteração, de modo algum, implicaria em uma “verdadeira reapuração da multa isolada”, mas tão somente em um cancelamento parcial da exigência, mantidos todos os demais elementos relacionados à infração (descrição do fato, legislação e penalidades aplicáveis, etc).

Nenhum prejuízo ao direito de defesa da Recorrente resultaria do eventual equívoco cometido pela autoridade fiscal, e a redução do valor da penalidade aplicada poderia ser realizada, sem o reconhecimento de nulidade, de acordo com as prescrições do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Aliás, é prática recorrente, nos julgamentos dos processos administrativos fiscais, resultar do acolhimento de alegações recursais a redução dos créditos tributários constituídos, sem que se avenge a ocorrência de nulidade da autuação.

Neste sentido, deve ser rejeitada a referida preliminar.

### **3 DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

No Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta, ainda, em dois momentos, a nulidade da decisão de primeira instância.

Em primeiro lugar, advoga que a omissão da instância *a quo* em observar o teor da Solução de Consulta COSIT nº 223, de 2019 (e do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396 de 2013), e considerar em cada mês do ano-calendário de 2015, a amortização

correspondente a 1/60 (um sessenta avos) do ágio amortizável, conforme possibilitado pelo art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997, maculou de nulidade o Acórdão recorrido.

Ora, como já explicitado no tópico anterior, a discussão acerca da consideração da amortização linear e ininterrupta da amortização, à taxa de 1/60 do ágio amortizável, é matéria de mérito e o eventual acolhimento da alegação, apenas, resultará na redução da exigência fiscal.

Como dito, não há nulidade dos autos de infração. Tampouco, por consequência, é nula a decisão que não reconhece a aludida nulidade.

Em um segundo momento, a Recorrente argumenta que a decisão de piso seria nula por haver ignorado a alegação contida na Impugnação, no sentido de que, não sendo acolhidas as razões de defesa, os montantes constituídos deveriam ser “compensados com o crédito decorrente de pagamentos de imposto de renda no exterior, a ser devidamente auferido por meio de diligência fiscal a ser determinada”.

A leitura da Impugnação de fls. 4.469/4.530 confirma que a Recorrente formulou pedido específico no sentido da citada compensação. Seguem excertos do trecho em questão:

**II.3.1 – IRPJ E CSLL EVENTUALMENTE DEVIDOS: COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO DE IMPOSTO DE RENDA NO EXTERIOR**

Ainda que, por hipótese, eventualmente seja mantida a exigência de IRPJ e de CSLL constituídas por meio dos autos de infração ora impugnado, mesmo assim a Impugnante não deverá ser compelida ao seu pagamento, pois dispõe de crédito decorrente de pagamento de imposto de renda no exterior, que pode ser utilizado para compensar os tributos supostamente devidos na apuração anual.

[...]

Respeitando os limites impostos na referida regulamentação, e conforme devidamente demonstrado no tópico II.1 desta defesa administrativa, a Impugnante apurou, ao final do ano-calendário de 2014, crédito a título de guias pagas no exterior e passível de compensação (fl. 3.658 - Registro M500 da ECF). Assim, a Impugnante possui um saldo credor de guias pagas no exterior passível de compensação com eventual débito que remanesça da autuação fiscal ora impugnada, porquanto o referido crédito não foi integralmente utilizado pela Impugnante no decorrer dos anos-calendários subsequentes.

[...]

Diante do exposto, e na remota hipótese de ser formalizada a exigência de créditos tributários a título de IRPJ e de CSLL em razão da glosa de despesas efetuada nestes autos, os respectivos montantes deverão ser compensados com o crédito decorrente de pagamentos de imposto de renda no exterior, a ser devidamente auferido por meio de diligência fiscal a ser determinada por esta C. Turma de Julgamento.

Também é verídico que, na decisão administrativa, não houve manifestação explícita sobre o pedido em questão. Os julgadores se limitaram a tratar das duas infrações apontadas nos autos de infração, e de dois pedidos subsidiários (concomitância da multa isolada com a multa de ofício e incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício), sem que, ao manterem as exigências, cogitassem da compensação suscitada pela autuada.

A arguição de nulidade deve ser analisada à luz dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972 (acima transcritos).

Inexistindo previsão de embargos de declaração em relação às decisões proferidas nas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, as omissões dos julgadores que impliquem em prejuízo ao direito de defesa das partes tem sido remediadas no âmbito do CARF pela devolução dos processos à instância *a quo*, a fim de que profiram novas decisões com o enfrentamento de todas as matérias alegadas nas Impugnações/Manifestações de Inconformidade.

No caso específico, contudo, a omissão observada na decisão de primeira instância não ocasionou qualquer prejuízo à Recorrente. É que, tal qual sustentado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, os fundamentos que levaram os julgadores a não acatarem a compensação do saldo de impostos pagos no exterior com as estimativas dos meses de agosto e setembro de 2015 são os mesmos que não possibilitam que o referido saldo possa ser aproveitado para compensar os créditos tributários mantidos na decisão.

Como se observa na decisão, as glosas das compensações realizadas pela Recorrente com as referidas estimativas foram mantidas pelo fato de que a autuada não era capaz de “identificar a quais controladas estrangeiras correspondem as parcelas de imposto pago” no exterior em anos-calendários anteriores, tal qual exigência constante da legislação de regência.

A decisão, portanto, não se fundamentou no fato de que a compensação seria indevida por se dar com valores devidos a título de estimativa, mas pela impossibilidade de acatamento do suposto saldo de pagamentos realizados no exterior para a compensação (qualquer que seja ela) de valores devidos no Brasil. Neste sentido, os fundamentos são válidos para os valores devidos ao final do ano-calendário em decorrência do lançamento de ofício.

É verdade que os julgadores poderiam ter, explicitamente, afirmado que, em razão da referida ausência de individualização dos controles, não era possível a compensação pretendida pela Recorrente. O silêncio dos julgadores, contudo, não prejudica a lógica implícita de tal raciocínio e não ocasiona prejuízo ao direito de defesa da Recorrente. Para tornar possível a compensação pretendida, a Recorrente teria que se opor às razões explicitadas pelos julgadores para não acatar as compensações já realizadas com as estimativas.

Isto posto, nenhuma das duas alegações de nulidade merecem ser acolhidas.

#### **4 DA GLOSA DE AMORTIZAÇÕES REALIZADAS ACIMA DO LIMITE MENSAL**

Conforme já relatado, a primeira infração apontada pela autoridade fiscal diz respeito à amortização de ágio sobre expectativa de rentabilidade futura realizada em valor superior ao limite de 1/60 (um sessenta avos) por mês estipulado no art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997.

Conforme consta do TVF, no ano-calendário de 2015, a Recorrente realizou a amortização de ágio registrado em sua escrituração na apuração dos valores devidos a título de estimativa de IRPJ e CSLL, com base em balanço/balancete de suspensão/redução, conforme quadro a seguir:

| Período de apuração | Valor da exclusão do ágio por rentabilidade futura na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs |
|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| Janeiro             | R\$ 157.676.821,14                                                                   |
| Fevereiro           | R\$ 315.353.642,28                                                                   |
| Março               | R\$ 385.353.642,28                                                                   |
| Abril               | R\$ 385.353.642,28                                                                   |
| Maio                | R\$ 385.353.642,28                                                                   |
| Junho               | R\$ 385.353.642,28                                                                   |
| Julho               | R\$ 385.353.642,28                                                                   |
| Agosto              | R\$ 455.353.642,28                                                                   |
| Setembro            | R\$ 1.892.121.853,74                                                                 |
| Outubro             | R\$ 1.892.121.853,74                                                                 |
| Novembro            | R\$ 1.892.121.853,74                                                                 |
| Dezembro            | R\$ 1.892.121.853,74                                                                 |
| Anual (2015)        | R\$ 1.892.121.853,74                                                                 |

Tabela 17 – Exclusões de ágio por rentabilidade futura na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (2015)

A partir dos referidos valores, a autoridade fiscal calculou e discriminou o montante mensal dos valores excluídos na apuração das bases de cálculo dos referidos tributos, conforme abaixo:

| Período de apuração | Valor mensal da exclusão do ágio por rentabilidade futura |
|---------------------|-----------------------------------------------------------|
| Janeiro             | R\$ 157.676.821,14                                        |
| Fevereiro           | R\$ 157.676.821,14                                        |
| Março               | R\$ 70.000.000,00                                         |
| Abril               | R\$ 0,00                                                  |
| Maio                | R\$ 0,00                                                  |
| Junho               | R\$ 0,00                                                  |
| Julho               | R\$ 0,00                                                  |
| Agosto              | R\$ 70.000.000,00                                         |
| Setembro            | R\$ 1.436.768.211,46                                      |
| Outubro             | R\$ 0,00                                                  |
| Novembro            | R\$ 0,00                                                  |
| Dezembro            | R\$ 0,00                                                  |

Tabela 18 – Exclusões mensais do ágio por rentabilidade futura na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL

Daí, decorreu a constatação de que, na apuração relativa ao mês de setembro de 2015, o montante amortizado teria sido bastante superior ao valor máximo estabelecido no art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997. Com base no citado dispositivo legal, o valor máximo mensal da amortização autorizada era de R\$ 157.676.821,14 (ou 1/60 de R\$ 9.460.609.268,69, que foi o ágio registrado pela Recorrente na incorporação de ações da Companhia Bertin S.A, CNPJ nº 09.112.489/0001-68, em dezembro de 2009). Neste sentido, no mês de setembro, teria havido um excesso de amortização de R\$ 1.279.091.390,32 (R\$ 1.436.768.211,46 – R\$ 157.676.821,14).

Mais que isso, considerados os valores máximos que poderiam ser amortizados por mês e as amortizações realizadas pela Recorrente, teria havido amortização a maior, também, nos meses de outubro, novembro e dezembro, conforme Tabela abaixo, que discrimina os valores glosados em cada mês do ano-calendário de 2015:



|     | Ágio Excluído<br>[A] | Valor que poderia ser<br>excluído no<br>balanço/balancete de<br>suspensão/redução<br>[B] | Glosa de ágio<br>[C] = [A - B], se [A] > [B];<br>caso contrário, [C] = 0 |
|-----|----------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|
| Jan | R\$ 157.676.821,14   | R\$ 157.676.821,14                                                                       | R\$ -                                                                    |
| Fev | R\$ 315.353.642,28   | R\$ 315.353.642,28                                                                       | R\$ -                                                                    |
| Mar | R\$ 385.353.642,28   | R\$ 473.030.463,43                                                                       | R\$ -                                                                    |
| Abr | R\$ 385.353.642,28   | R\$ 543.030.463,42                                                                       | R\$ -                                                                    |
| Mai | R\$ 385.353.642,28   | R\$ 543.030.463,42                                                                       | R\$ -                                                                    |
| Jun | R\$ 385.353.642,28   | R\$ 543.030.463,42                                                                       | R\$ -                                                                    |
| Jul | R\$ 385.353.642,28   | R\$ 543.030.463,42                                                                       | R\$ -                                                                    |
| Ago | R\$ 455.353.642,28   | R\$ 543.030.463,42                                                                       | R\$ -                                                                    |
| Set | R\$ 1.892.121.853,74 | R\$ 613.030.463,42                                                                       | R\$ 1.279.091.390,32                                                     |
| Out | R\$ 1.892.121.853,74 | R\$ 770.707.284,57                                                                       | R\$ 1.121.414.569,17                                                     |
| Nov | R\$ 1.892.121.853,74 | R\$ 928.384.105,71                                                                       | R\$ 963.737.748,03                                                       |
| Dez | R\$ 1.892.121.853,74 | R\$ 1.086.060.926,86                                                                     | R\$ 806.060.926,88                                                       |

Tabela 22 – Determinação das glosas da amortização do ágio no ano-calendário de 2015

A partir dos referidos valores, conjugado com aqueles apurados na infração tratada no tópico subsequente, foram observados os efeitos em relação às estimativas de IRPJ/CSLL devidas e apuradas, com a exigência da multa isolada pelo recolhimento a menor das estimativas relativas ao mês de setembro de 2015. Foi apurado, ainda, o reflexo da glosa referente ao mês de dezembro na apuração anual do IRPJ/CSLL, com a exigência dos valores correspondentes.

A tese de defesa da Recorrente se embasa no fato de que a legislação estabeleceria um limite máximo anual para as amortizações de 20% (vinte por cento), resultando da multiplicação do limite mensal (1/60) pelo número de meses do ano. Assim, ainda que não tenha havido, em determinados meses do ano-calendário de 2015, a amortização do referido ágio, ao final do referido ano calendário teria montado exatamente em vinte por cento do ágio amortizável (R\$ 1.892.121.853,74 = R\$ 9.460.609.268,69 x 20/100). Assim, embora reconheça, desde a Impugnação, que teria havido amortização a maior no mês de apuração de setembro (superior a 9 x R\$ 157.676.821,14), a única consequência seria a exigência da multa isolada relativa ao montante não recolhido em tal período, o qual seria inferior ao apurado pela autoridade fiscal. Nenhum efeito, porém, haveria ao final do ano-calendário, já que o limite anual teria sido observado.

A referida alegação de existência de um único limite anual para as amortizações foi rechaçada na decisão de primeira instância. Não obstante, o fundamento principal da mencionada decisão foi o conteúdo da Solução de Consulta COSIT nº 223, de 2019<sup>1</sup>, na qual, tratando da amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura, conclui-se que:

Não é possível postergar a amortização/exclusão. Ela deve ser realizada de maneira ininterrupta, iniciando no primeiro período de apuração após a incorporação, fusão ou cisão, em razão fixa ali determinada, não superior a 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração.

Para os julgadores *a quo*, portanto, “a amortização do ágio deve ser: linear (em razão fixa ao longo de todo o período de amortização) e ininterrupta (para todo o período em que houve a amortização)”, ratificando-se, então, o entendimento da autoridade responsável pelo

<sup>1</sup> Na decisão, erroneamente, alude-se à Solução de Consulta Interna COSIT nº 233, de 2019.

lançamento de ofício no sentido de que “o contribuinte teria direito de acumular apenas as despesas mensais de amortização de ágio efetivamente lançadas na escrita fiscal”.

No Recurso Voluntário, a Recorrente insiste na tese de que haveria um único limite para a amortização (vinte por cento ao ano), e que não teria sido violado no ano-calendário de 2015.

Para melhor elucidar a questão, transcreve-se o art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997, nos trechos relevantes à análise a ser efetuada:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

[...]

~~III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados em até dez anos calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;~~

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

É relevante, ainda, a transcrição do *caput* do art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, válido a partir do ano-calendário de 2015:

Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

A partir dos textos legais, constata-se alguns fatos em relação à amortização fiscal do ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura:

- (i) **não há prazo máximo para a amortização do ágio** – havia limitação na redação anterior do art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997, suprimida com a edição da Lei nº 9.718, de 1998; há limitação explícita na amortização do deságio, conforme inciso IV do referido dispositivo legal;

- (ii) **há prazo mínimo de cinco anos para a amortização do ágio** - decorrência do limite mensal de um sessenta avos por mês do período de apuração;
- (iii) **a amortização fiscal do ágio é uma faculdade legal** – o termo “poderá”, em oposição à expressão “deverá” constante no inciso IV do art. 7º, da Lei nº 9.532, de 1997, revela que o direito à referida amortização pode ou não ser exercido pelo contribuinte;
- (iv) **o limite para o valor máximo da amortização fiscal do ágio é fixado com base no número de meses contidos no período de apuração** – isto está explícito nos textos legal (“à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração”);
- (v) **não há, explicitamente, uma fixação do termo de início do gozo do direito à amortização do ágio** – nos textos, fala-se de “nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão” e “apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes”;
- (vi) **não fica explícita a obrigatoriedade de que a amortização do ágio deve ser realizada a uma taxa fixa;**
- (vii) **não fica explícito que a amortização do ágio deve ser realizada ininterruptamente.**

Os três últimos pontos foram objeto de interpretação por parte da Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 223, de 2019, na qual se concluiu que:

28.1. o marco inicial para amortização/exclusão do goodwill é o período de apuração imediatamente após a absorção de patrimônio em decorrência da operação societária de incorporação, fusão ou cisão; e

28.2. a amortização/exclusão deve ser feita de modo ininterrupto, em razão fixa ao longo de todo o período de amortização/exclusão e em fração não superior a 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração

Diante do exposto, é possível, desde logo, afastar a tese da Recorrente de que existiria apenas um limite máximo fixado na legislação para a amortização fiscal do ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura (vinte por cento ao ano). O limite máximo, conforme explicitado, é fixado com base em uma taxa mensal, que não poderá exceder ao resultado da multiplicação da razão de um sessenta avos pelo número de meses contidos no período de apuração.

Neste sentido, no caso de apuração das estimativas de IRPJ/CSLL com base em balancete/balanco de suspensão/redução, tal qual adotado pela Recorrente, no ano-calendário de 2015, o limite máximo em cada apuração será o resultado da multiplicação da referida razão pelo número de meses contidos no respectivo balanço/balancete.

É importante, desde já e tal qual feito na decisão de primeira instância, afastar a aplicação de qualquer entendimento que pudesse agravar o lançamento fiscal realizado. Por

exemplo, aplicado o entendimento da Solução de Consulta nº 223, de 2019, não haveria mais qualquer direito à realização de amortização, no ano-calendário de 2015, posto que a amortização deveria ser realizada de janeiro de 2010 a dezembro de 2014. A exigência dos créditos tributários decorrentes de tal interpretação demandaria a realização de lançamento de ofício específico.

Para o deslinde da controvérsia posta nos autos, contudo, um questionamento deve ser respondido: o fato de a Recorrente, em determinados meses, haver levantado balanço/balancete de suspensão/redução sem deduzir a amortização fiscal do ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura, acarreta a preclusão do direito de realizar a amortização, nos meses subsequentes, computando toda a amortização resultante do produto da razão de um sessenta avos pelo número de meses?

Desprezada a limitação temporal explicitada na Solução de Consulta nº 223, de 2019, a resposta ao referido questionamento deve ser negativa. No momento em que realizou as referidas amortizações a Recorrente ainda dispunha do saldo de ágio passível de amortização em sua escrituração fiscal, de modo que o único limite a ser observado deve ser aquele resultante da multiplicação da razão de um sessenta avos pelo número de meses contidos no período de apuração alcançado pelo balanço/balancete de suspensão/redução.

Tal entendimento, tal qual apontado pela Recorrente encontra amparo no Parecer CST nº 79, de 1976, no qual se entendeu que:

Respeitados os limites, mínimo de tempo e máximo de taxas, a pessoa jurídica tem a faculdade de computar ou não a depreciação dos bens do Ativo em qualquer percentual. A omissão, ou uso de taxas normais ou inferiores, em um ou mais exercícios, não pressupõe renúncia do direito à utilização de taxas de depreciação acelerada, quando for o caso.

Deste modo, observando-se o limite de um sessenta avos pelo número de meses contidos no período de apuração alcançado pelo balanço/balancete de suspensão/redução, devem ser reduzidas as glosas referentes aos meses de setembro, outubro e novembro, conforme discriminação a seguir:

| PERÍODO | AMORTIZAÇÃO REALIZADA | AMORTIZAÇÃO PERMITIDA | GLOSA DE AMORTIZAÇÃO |
|---------|-----------------------|-----------------------|----------------------|
| JAN     | R\$ 157.676.821,14    | R\$ 157.676.821,14    | ---                  |
| FEV     | R\$ 315.353.642,28    | R\$ 315.353.642,29    | ---                  |
| MAR     | R\$ 385.353.642,28    | R\$ 473.030.463,43    | ---                  |
| ABR     | R\$ 385.353.642,28    | R\$ 630.707.284,58    | ---                  |
| MAI     | R\$ 385.353.642,28    | R\$ 788.384.105,72    | ---                  |
| JUN     | R\$ 385.353.642,28    | R\$ 946.060.926,87    | ---                  |
| JUL     | R\$ 385.353.642,28    | R\$ 1.103.737.748,01  | ---                  |
| AGO     | R\$ 385.353.642,28    | R\$ 1.261.414.569,16  | ---                  |
| SET     | R\$ 1.892.121.853,74  | R\$ 1.419.091.390,30  | R\$ 473.030.463,44   |
| OUT     | R\$ 1.892.121.853,74  | R\$ 1.576.768.211,44  | R\$ 315.353.642,30   |
| NOV     | R\$ 1.892.121.853,74  | R\$ 1.734.445.032,59  | R\$ 157.676.821,15   |
| DEZ     | R\$ 1.892.121.853,74  | R\$ 1.892.121.853,74  | ---                  |

A partir dos referidos valores, é possível, desde logo, afastar a exigência dos valores de IRPJ/CSLL apurados ao final do ano-calendário. Os efeitos da redução da glosa na apuração das estimativas de IRPJ/CSLL relativas ao mês de setembro de 2015, porém, dependerão da análise da outra infração constatada no procedimento fiscal, que será realizada no tópico subsequente.

## **5 DA GLOSA DE COMPENSAÇÕES COM IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR EM ANOS-CALENDÁRIOS ANTERIORES**

No lançamento fiscal, apontou-se, ainda, que a Recorrente teria se valido na apuração, com base em balanços/balancetes de suspensão/redução, das estimativas de IRPJ/CSLL referentes aos meses de agosto e setembro de 2015 de deduções a título de “Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital”. A autoridade fiscal, contudo, entendeu que a referida dedução não seria legalmente admitida, de modo que teria sido “caracterizada a falta de pagamento de estimativas mensais”, levando à imposição da multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre os valores que deixaram de ser recolhidos.

Conforme relatado, os fundamentos para tal entendimento, além da restrição legal à referida dedução no cálculo das estimativas, é que nenhum valor a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior” teria sido computado na base de cálculo dos referidos meses, de modo que não poderia haver a dedução dos correspondentes impostos pagos. Ademais, seria necessário que houvesse a individualização do imposto pago por cada controlada no exterior, inclusive em relação aos saldos de anos-calendários anteriores, algo não observado na Escrituração Contábil da Recorrente.

Na decisão de primeira instância, entendeu-se, que no caso da apuração das estimativas de IRPJ/CSLL com base em balanço/balancete de suspensão/redução, haveria a possibilidade de serem utilizados os pagamentos de impostos efetuados no exterior. Ademais, em se tratando, no caso sob exame, de impostos pagos em anos-calendários anteriores, os resultados correspondentes aos pagamentos já teriam sido submetidos à tributação nos respectivos períodos, de modo que não caberia se falar em nova adição nas bases de cálculo do ano-calendário de 2015. Contudo, ratificou-se o entendimento da autoridade fiscal, no sentido de que o controle estabelecido na legislação para os impostos pagos no exterior exige que a impugnante mantenha os dados individualizados por controladas, tanto em relação os lucros auferidos por elas, quanto no que diz respeito o imposto pago por cada uma controlada no exterior. Na ausência de tal controle, não seria possível se acatar a dedução do saldo de impostos alegado pela Recorrente.

No Recurso Voluntário, contesta-se a exigência de controle individualizado dos pagamentos por cada controlada no exterior. Alegando-se que foram observadas todas as exigências fixadas na legislação, afirma-se que o controle individualizado somente é aplicável quando não houver a consolidação dos resultados das pessoas jurídicas situadas no exterior. E que, tendo os pagamentos em questão sido realizados na vigência do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, a incidência “era individualizada por filial, sucursal ou controlada direta, mas que era consolidada em relação as controladas indiretas”.

O cerne da questão posta, portanto, diz respeito a se determinar qual a abrangência das exigências legais atinentes aos controles dos impostos pagos no exterior e à sua utilização na dedução do IRPJ/CSLL devido no Brasil, em especial, como se alega ser o caso, quando os valores não são utilizados no ano-calendário do pagamento.

É necessário, pois, em primeiro lugar, transcrever-se o conteúdo dos arts. 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 1995:

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.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

[...]

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

[...]

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

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

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

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

Igualmente relevante a reprodução do conteúdo dos arts. 77 a 79 e 87 da Lei nº 12.973, de 2014:

Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.

§ 1º A parcela do ajuste de que trata o caput compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior.

[...]

~~Art. 78. Até o ano-calendário de 2022, as parcelas de que trata o art. 77 poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos uma das seguintes situações:~~

Art. 78. Até o ano-calendário de 2024, as parcelas de que trata o art. 77 poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em, pelo menos, uma das seguintes situações:(Redação dada pela Medida Provisória nº 1.148, de 2022)

I - estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;

II - estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do caput do art. 84 da presente Lei;

III - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso II do caput; ou

IV - tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total, nos termos definidos no art. 84.

§ 1º A consolidação prevista neste artigo deverá conter a demonstração individualizada em subcontas prevista no art. 76 e a demonstração das rendas ativas e passivas na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

§ 2º O resultado positivo da consolidação prevista no caput deverá ser adicionado ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pelas empresas domiciliadas no exterior para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.

§ 3º No caso de resultado negativo da consolidação prevista no caput, a controladora domiciliada no Brasil deverá informar à RFB as parcelas negativas utilizadas na consolidação, no momento da apuração, na forma e prazo por ela estabelecidos.

§ 4º Após os ajustes decorrentes das parcelas negativas de que trata o § 3º, nos prejuízos acumulados, o saldo remanescente de prejuízo de cada pessoa jurídica poderá ser utilizado na compensação com lucros futuros das mesmas pessoas jurídicas no exterior que lhes deram origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB.

§ 5º O prejuízo auferido no exterior por controlada de que tratam os §§ 3º, 4º e 5º do art. 77 não poderá ser utilizado na consolidação a que se refere este artigo.

§ 6º A opção pela consolidação de que trata este artigo é irretratável para o ano-calendário correspondente.

§ 7º Na ausência da condição do inciso I do caput, a consolidação será admitida se a controladora no Brasil disponibilizar a contabilidade societária em meio digital e a documentação de suporte da escrituração, na forma e prazo a ser estabelecido pela RFB, mantidas as demais condições.

Art. 79. Quando não houver consolidação, nos termos do art. 78, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela auferidos deverá ser considerada de forma individualizada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas:

I - se positiva, deverá ser adicionada ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e

II - se negativa, poderá ser compensada com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

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.

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

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

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

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

§ 5º O tributo pago no exterior a ser deduzido será convertido em reais, tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda pelo Banco



Central do Brasil, correspondente à data do balanço apurado ou na data da disponibilização.

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

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

§ 8º O saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL, devida em virtude da adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

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

Dos referidos dispositivos legais decorre a obrigatoriedade da inclusão na apuração do Lucro Real da controladora situada no Brasil dos montantes correspondentes à parcela dos lucros auferidos por controladas domiciliadas no exterior proporcional aos respectivos investimentos detidos pela controlada. Ao mesmo tempo, assegura-se à controladora o direito de deduzir o imposto pago no exterior sobre as parcelas computadas nas bases de cálculo do IRPJ (e, sucessivamente, da CSLL) no Brasil.

O direito em questão foi regulamentado pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, nos seguintes termos:

#### COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

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

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

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

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

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

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

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

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

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

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

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

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

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

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

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

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

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

**§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de**

**quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.**

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

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

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

#### COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição. (Destacou-se)

Nos trechos acima destacados, observe-se que há previsão não contemplada no texto legal: a possibilidade de compensação do imposto pago no exterior com os valores devidos (a título de IRPJ e, subsidiariamente, CSLL) apurados em anos-calendários subsequentes.

O dispositivo em questão foi reproduzido, praticamente sem alterações<sup>2</sup> na Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014, da qual se transcreve os arts. 30 e 31, com destaque dos trechos mais relevantes ao caso sob análise:

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.

§ 1º Para efeitos da dedução, considera-se imposto sobre a renda o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada, do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem e de o pagamento ser exigido em dinheiro ou outros bens.

§ 3º O tributo pago no exterior a ser deduzido será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda pelo Banco Central do Brasil correspondente à data:

I - da disponibilização, na hipótese do imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído; e

II - do balanço apurado, nos demais casos.

§ 4º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

**§ 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.**

<sup>2</sup> Merece destaque o alcance mais restrito da possibilidade de compensação contida na norma de 2014, que passou a ser admitida apenas em relação aos lucros auferidos no exterior, enquanto na Instrução Normativa de 2002, era válida para lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real.

**§ 6º A dedução de que trata o caput será efetuada pela investidora no Brasil de forma individualizada por filial, sucursal, coligada, controlada, direta ou indireta.**

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

**§ 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.**

§ 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.

§ 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.

§ 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.

**§ 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.**

§ 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.

§ 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.

#### Consolidação de Resultados

Art. 31. No caso de consolidação, deverá ser considerado para efeito da dedução prevista no art. 30 o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiverem sido consolidados.

À luz da legislação acima, cabe apontar algumas balizas que norteiam a sistemática de compensação do imposto pago no exterior em relação aos lucros ali obtidos por controladas de pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

- (i) o tributo pago no exterior, passível de compensação no Brasil, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;
- (ii) a dedução do tributo passível de compensação será efetuada pela investidora no Brasil de forma individualizada por filial, sucursal, coligada, controlada, direta ou indireta no exterior;
- (iii) 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.

A controvérsia posta nos autos, entretanto, restringe-se à compensação, no ano-calendário de 2015, de valores que, segundo a Recorrente, teriam sido pagos e não compensados em anos-calendários anteriores (2011 a 2014). Mais precisamente, acerca da possibilidade de utilização dos referidos valores na apuração das estimativas de IRPJ/CSLL, e quanto à forma dos controles exigidos para o gozo do referido direito à compensação *a posteriori*.

Em primeiro lugar, cabe dar razão ao entendimento exposto na decisão de primeira instância, no sentido de que, tendo as apurações das estimativas de IRPJ/CSLL, nos meses de agosto e setembro de 2015, ocorrido com base em balanço/balancete de suspensão/redução, não haveria óbice a que eventual saldo de imposto pago no exterior em anos-calendários anteriores (desde que devidamente controlados, na forma exigida pela legislação) seja utilizado para compensar os valores apurados nos referidos balanços/balancetes.

No mesmo sentido, cabe ratificar o entendimento de que, no ano-calendário de 2015, não haveria a necessidade de reconhecimento de qualquer valor relacionado a lucros de controladas/coligadas no exterior, na apuração do IRPJ/CSLL, para possibilitar a compensação de valores pagos em anos-calendários anteriores.

Tais posições se justificam por dois aspectos. Em primeiro lugar, obedecida a sistemática prevista na legislação acima transcrita, os resultados das controladas/coligadas correspondentes aos impostos pagos no exterior já teriam sido oferecido à tributação no ano-calendário em que ocorreram os pagamentos. Neste sentido, nada mais haveria a ser tributado no ano-calendário subsequente. Ao lado disso, na apuração com base em balanços/balancetes de suspensão/redução, o que se apura é o lucro real do respectivo período, conforme estabelecido pelo art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, cabendo, portanto, a compensação em questão.

Neste ponto, inclusive, esclareça-se que perde sentido qualquer ressalva a que a compensação somente ocorra no ajuste anual ou na estimativa do mês de dezembro apurada com base em balanço/balancete de suspensão/redução (conforme constante do “Manual de Orientação do Leiaute da ECF”<sup>3</sup>). Tal restrição somente faz sentido para a compensação do imposto pago no exterior no próprio ano-calendário, quando a utilização, conforme legislação acima transcrita, será correspondente ao montante de resultados no exterior acrescido na apuração do lucro real do período, o que somente ocorre em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.<sup>4</sup> Quanto à compensação dos valores não utilizados em anos anteriores, qualquer IRPJ/CSLL apurado com base no Lucro Real (lucro líquido ajustado) será passível da referida dedução.<sup>5</sup>

Hiromi Higuchi, com a lucidez e didática que o caracterizavam, soube identificar com perfeição o caráter da compensação em questão, conforme excerto a seguir:

A permissão para compensar, nos anos seguintes, o imposto de renda pago no exterior sobre lucros não tem base legal mas a Instrução pratica justiça porque aqueles lucros estão reduzindo o prejuízo fiscal das operações no Brasil. A compensação permitida não é de imposto mas de prejuízo fiscal e por esse motivo não tem prazo decadencial para compensação.

Aquela situação somente ocorre quando o prejuízo fiscal da empresa investidora no Brasil é reduzido pelo lucro obtido no exterior. A Instrução está apenas mandando restabelecer o prejuízo fiscal da empresa brasileira, porque o imposto pago no exterior não é restituível.<sup>6</sup>

Após toda a longa exposição, passemos à análise do caso concreto.

A Recorrente possuía, ao final do ano-calendário de 2014, saldo devedor no Registro M500 (“Controle de Saldos das Contas do e-Lalur e do e-Lacs (parte B)”), no valor de R\$ 437.747.440,40 a título de “IMPOSTO\_PAGO\_EXTERIOR” (fl. 3.658). O referido montante corresponde ao saldo inicial observado no citado Registro e conta, em 1º de janeiro de 2015 (fl. 3.563).

Tendo em vista a ausência, no referido Registro, de qualquer identificação acerca da origem do saldo em questão, relata-se no TVF que a Recorrente foi intimada (fls. 1.846/1.847) a “informar a decomposição desse saldo inicial, indicando os valores correspondentes a cada uma das sociedades investidas residentes no exterior, bem como para

<sup>3</sup> Anexo ao Ato Declaratório Executivo Cofins nº 60, de 2015, p. 136.

<sup>4</sup> Daí a impossibilidade de que o imposto pago no exterior seja utilizado, dentro do ano-calendário, para a dedução do IRPJ/CSLL apurado com base em balanço/balancete de suspensão/redução nos meses de janeiro a novembro.

<sup>5</sup> Daí a impossibilidade de compensação dos valores pagos no exterior em anos-calendários anteriores com estimativas de IRPJ/CSLL apurado a partir da receita bruta e acréscimos, ou outros tributos, ainda que por meio de Declaração de Compensação.

<sup>6</sup> HIGUCHI, HIROMI. Imposto de renda das empresas: interpretação e prática, 2017, e-book.

especificar os montantes utilizados para compensação no ano-calendário de 2015, indicando as compensações realizadas correspondentes a cada uma das sociedades investidas estrangeiras”.

Da resposta apresentada pela Recorrente (fls. 1.853/1.856), cabe destacar os seguintes trechos:

Referido saldo Inicial diz respeito a valores de Imposto de renda pago no exterior em períodos de apuração anteriores e que não puderam ser compensados nos respectivos períodos em virtude de a Fiscalizada não ter apurado Lucro Real/base de cálculo da CSLL positivos, ou ter apurado Lucro Real/base de cálculo da CSLL positivos, mas em valores inferiores ao total dos lucros adicionados.

[...]

Uma vez que não há ordem de preferência para utilização dos valores acumulados em períodos subsequentes, entendemos também que não há na legislação qualquer disposição que determine o controle na Parte B ou a compensação nos períodos subsequentes de forma individualizada.

Dessa forma, a Fiscalizada esclarece que, para o ano-calendário do 2015, não possui (pois entendemos ser desnecessário e inviável) o controle das compensações realizadas com base no saldo disponível em Parte B referente a valores de imposto de renda pagos no exterior em períodos anteriores por cada uma das sociedades Investidas estrangeiras.

Conforme detalhado no TVF, ainda, com base em demonstrativo apresentado pela própria Recorrente, no ano-calendário de 2015, o referido saldo de pagamentos realizados em anos anteriores, somado ao imposto pago no exterior ao longo do referido ano (no montante de R\$ 1.698.733.782,91) foi compensado na apuração das estimativas de IRPJ e CSLL relativas aos meses de agosto e setembro, bem como na apuração do ajuste anual dos referidos tributos. Segue a reprodução do detalhamento apresentado pela Recorrente:

|                                                   |                       |
|---------------------------------------------------|-----------------------|
| Imposto Pago no Exterior                          | 437.747.440,40        |
| Imposto pago no Exterior à Compensar              | 1.698.733.782,91      |
| Antecipação IRPJ - Agosto 2015                    | (33.745.150,10)       |
| Antecipação IRPJ - Setembro 2015                  | (121.790.104,02)      |
| Compensação IRPJ devido - Ano 2015                | (1.175.043.515,30)    |
| Antecipação CSLL - Agosto 2015                    | (12.154.014,04)       |
| Antecipação CSLL - Setembro 2015                  | (43.845.157,44)       |
| Compensação CSLL devida - Ano 2015                | (423.017.825,51)      |
| <b>Total Imposto Pago no Exterior à Compensar</b> | <b>326.885.456,90</b> |

A partir dos referidos valores, a princípio, não haveria óbice a que o saldo de R\$ 437.747.440,40 fosse utilizado para deduzir as estimativas de IRPJ/CSLL apuradas com base em balanços/balancetes de suspensão levantados em agosto e setembro. Situação diversa seria se a referida compensação se desse com os valores supostamente pagos no próprio ano (R\$ 1.698.733.782,91), quando somente poderia ocorrer ao final do ano-calendário.

O relevante ao caso, então, é se determinar como foi composto o referido saldo de R\$ 437.747.440,40, para se poder verificar se correspondem a valores de resultados no exterior já submetidos à tributação e se foram observados os limites estabelecidos na legislação para a sua formação.

Como se viu acima, a Recorrente, ao longo do procedimento fiscal, se recusou a apresentar, e até mesmo informou não possuir o controle do referido saldo de forma individualizada por controlada/coligada. A alegação principal era que tal controle não seria exigido pela legislação e, portanto, desnecessário. A linha de defesa adotada na Manifestação de Inconformidade foi no mesmo sentido.

O argumento da Recorrente é absolutamente improcedente. Como se observa, tanto no art. 14, §17, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, quanto no art. 30, §16, da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014, o cálculo do montante passível de aproveitamento em anos-calendários posteriores deve ser realizado com base nos resultados considerados individualizadamente por “filial, sucursal, coligada ou controlada”.

No Recurso Voluntário, como bem apontado nas contrarrazões da PGFN, a Recorrente abandona a referida argumentação e passa a afirmar que “cumpriu, integralmente, as exigências legais no que tange à demonstração dos controles necessários para aproveitamento das guias no exterior”. Argui, assim, que os impostos foram pagos na vigência da Lei nº 9.249, de 1995, quando os resultados eram apurados de forma individualizada para filiais, sucursais e controladas diretas, mas consolidada para as controladas indiretas. Argumenta, então, que os controles disponibilizados, no curso do procedimento fiscal (fls. 1.860/1.883), atenderiam às exigências postas na legislação.

A PGFN sustenta, em contrarrazões, que a Recorrente teria inovado no Recurso Voluntário, de modo que deveria ser reconhecida a preclusão e não conhecidas as alegações não trazidas na Manifestação de Inconformidade. Não se pode concordar com tal argumentação. Examinada com cautela, constata-se que as alegações da Recorrente se encontram vinculadas: em um primeiro momento, afirmou que não possuía a discriminação individualizada por controladas dos impostos pagos, pois tal demonstrativo não seria exigido pela legislação; no Recurso Voluntário, apenas, esclarece que, apesar de não possuir o controle individualizado, teria cumprido todas as exigências postas na legislação de regência.

O certo é que, na vigência da Lei nº 9.249, de 1995, no art. 1º, §§5º e 6º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, havia a vedação à consolidação de resultados de filial, sucursal, controlada ou coligada, ainda que localizadas em um mesmo país (a chamada consolidação horizontal). De outra parte, havia a expressa determinação para que fosse realizada a “consolidação dos resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente” (a denominada consolidação vertical).

Deste modo, com razão a Recorrente quando afirma que precisaria, apenas, apresentar os controles quanto aos lucros auferidos e impostos pagos em relação às filiais, sucursais, controladas diretas e coligadas, mas não em relação às controladas indiretas. Por outro lado, com razão a autoridade fiscal ao, tal qual prescrito na legislação (art. 14, §§15 a 17, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002), exigir que o controle dos impostos passíveis de compensação em anos-calendários posteriores fosse apresentado “individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada”, aqui entendida a controlada direta.

E aí, embora a Recorrente sustente que os documentos de fls. 1.860/1.883 cumpriram as exigências legais, cabe dar razão à autoridade administrativa, aos julgadores de primeira instância e à PGFN, para reconhecer que os elementos apresentados não permitem a



verificação de que os limites estabelecidos na Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, para possibilitar a compensação *a posteriori* dos impostos pagos no exterior, foram observados.

Por serem, absolutamente, pertinentes, reproduzo as considerações efetuadas pela PGFN, em contrarrazões:

Tendo decidido que é o caso de consolidação por meio das controladas, a JBS S.A. elenca os documentos que teriam sido coligidos aos autos para comprovar o controle das operações que supostamente originaram o saldo de imposto pago no exterior.

1. “Sumuário (sic) – Utilização de Guias, informava-se crédito de períodos anteriores, total de guias utilizáveis, a participação societária, a perda de imposto excedente e o saldo remanescente do ano. Tal controle foi apresentado para o ano de 2.011 à fl. 1860, para o ano de 2.012 à fl. 1865, para o ano de 2.013 à fl. 1870 e para 2014 à fl. 1876.”

Referidos documentos, produzidos pela própria recorrente, apenas indicam o valor total dos tributos no exterior que teriam sido recolhidos no respectivo ano-calendário. Não permitem correlação com os lucros auferidos por sociedade investida, seja direta, seja indireta, nem, tampouco com os respectivos recolhimentos. Também não se indica a documentação que deu suporte à confecção de referido documento.

2. “A Recorrente também disponibilizou “Controle de Guias Pagas no Exterior” para o ano de 2.011 (fls. 1861 a 1863), 2012 (fls. 1866 a 1868), 2013 (fls. 1871 a 1874) e 2014 (fls. 1877 a 1882). A título de exemplo, veja-se tal a parte final de controle para o ano de 2.011:”

Trata-se, mais uma vez, de documentos produzidos pela autuada sem qualquer indicação dos documentos que os lastreiam. O conteúdo do documento corresponde à lista de valores que teriam sido recolhidos por sociedades investidas no exterior ali enumeradas. Não se prestam, nem mesmo em tese, a comprovar o lucro auferido pelas investidas no exterior, também não evidenciam o valor que teria sido somado para apuração do lucro real no Brasil, nem, tampouco qual a parcela do lucro no exterior que teria sido utilizada para dedução.

Não bastasse, é de notar que não há qualquer documentação que permita estabelecer a relação entre as diversas pessoas jurídicas enumeradas e a controladora e nem entre as investidas entre si, i.e., não se pode determinar se incidem regras sobre controladas, coligadas, controladas indiretas, investidas em paraíso fiscal.

A última classe documentos mencionada é a seguinte:

3. “Por fim, a Recorrente disponibilizou o “Cálculo Lucro Real – Adição ao Lucro Real” de 2.011 (fl. 1864), 2012 (fl. 1869), 2013 (fl. 1875) e 2014 (fl. 1883). Veja-se a título de exemplo o controle efetivado para 2.011:”

Esses documentos são os únicos em que a recorrente correlacionou os lucros auferidos no exterior e os supostos pagamentos de tributo no exterior em função das investidas diretas. **Não obstante, esses documentos, assim como os demais, carecem de documentação de suporte.**

Assim, ainda que se aceite a inovação nos argumentos recursais, que passaram a defender o cumprimento da legislação em substituição à alegação de que as normas para aproveitamento dos tributos não se aplicariam para os saldos a serem usados nos anos-calendários subsequentes, a conclusão alcançada a partir do exame da documentação trazida é de que não houve adequada comprovação da manutenção dos controles exigidos pela legislação de regência.

Com efeito, como acima já demonstrado, §14 do art. 14 da IN SRF 213/02 impunha aos contribuintes do dever de “colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação”, enquanto o art. 6º, §5º, determinava a guarda das “demonstrações financeiras levantadas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, que embasem as demonstrações financeiras em Reais, no Brasil (...) até o transcurso do prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir crédito tributário com base nessas demonstrações”; mencionem-se ainda os deveres de manter em sua contabilidade registros correspondentes a tais demonstrações financeiras.

[...]

A recorrente não deu cumprimento às normas supra. Limitou-se a trazer documentos por si confeccionados que sequer traziam as informações necessárias para promover a individualização ou a consolidação, o que, recorde-se, constitui seu ônus probatório. Somente as memórias de cálculo apontavam valores recolhidos em função de determinadas investidas. Não obstante tal documento conter, em tese, algumas, e somente algumas, das informações necessárias, não apresentou provas a subsidiar o pleito recursal. Em resumo, as constatações acerca dos documentos trazidos são as seguintes:

1. Não há documentação probatória sobre lucros auferidos no exterior.
2. Não há documentação probatória sobre tributos pagos no exterior.
3. Não há controle, nem, tampouco, documentação probatória, sobre o valor de tributo pago no exterior que foi recolhido por cada uma das sociedades investidas mencionadas.
4. Não se sabe qual a relação entre as sociedades investidas enumeradas e a controladora brasileira/autuada. Não há informação nesse sentido no documento nem foi trazida documentação societária de suporte.
5. O documento não indica se os valores correlacionados a cada uma das investidas compreende valores consolidados de investidas indiretas da autuada. E, mais uma vez, não há qualquer documentação que permita aferir a veracidade das informações apresentadas

Como dito, todas as críticas são pertinentes e merecem ser corroboradas. O que se observa, nos autos, é que, a partir da premissa de que não precisava apresentar controle individualizado, por controlada, das compensações realizadas, a Recorrente se eximiu de apresentar, apesar das reiteradas oportunidades (curso do procedimento fiscal, Impugnação e Recurso Voluntário) os elementos hábeis de prova que permitam verificar se, na composição do alegado estoque de pagamentos realizados no exterior, teriam sido observados os requisitos legais.

Neste sentido, há que se negar provimento ao Recurso Voluntário quanto a tal matéria, mantendo-se a glosa das compensações realizadas.

## **6 DA CONCOMITÂNCIA DAS MULTAS ISOLADAS COM A MULTA DE OFÍCIO**

Desde a Manifestação de Inconformidade, a Recorrente sustenta a impossibilidade da exigência conjunta das multas isoladas pelo não recolhimento das estimativas com a multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL apurado ao final do ano-calendário, em decorrência das infrações constatadas.

Diante da decisão adotada no item 4, contudo, tal matéria se torna prejudicada, posto que houve o cancelamento das exigências a título de IRPJ/CSLL apuradas em relação ao ano-calendário de 2015, de modo que nenhuma multa de ofício permanece sob cobrança nos autos.

Neste sentido, apenas as multas isoladas de 50% (cinquenta por cento) continuam a ser cobradas, de modo que não se pode, em definitivo, falar-se em concomitância.

## **7 DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE AS MULTAS**

Finalmente, insurge-se a Recorrente contra a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A aplicação dos juros de mora está amparada no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, como expresso no Auto de Infração:

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O §3º do dispositivo em questão, expressamente, refere-se ao art. 5º, §3º, do mesmo diploma legal, que dispõe acerca da Taxa Selic:

Art. 5º [...]

§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

O tema é, inclusive objeto das Súmulas seguintes, de observância obrigatória pelos Conselheiros integrantes deste Colegiado, de modo que não há nada a ser argumentado:

### **Súmula CARF nº 4**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

### **Súmula CARF nº 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).**

Isto posto, cabe negar provimento ao recurso quanto a tal tópico.

## 8 RESULTADO

Em decorrência das decisões acima, resulta a redução das glosas de despesas com amortização, conforme detalhado no Quadro do item 4.

A par disso, decorre a manutenção da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas de IRPJ/CSLL em relação ao mês de agosto de 2015 e a redução das multas a mesmo título referentes ao mês de setembro de 2015, conforme quadros a seguir:

Quadro 1 – Apuração da multa isolada de IRPJ - setembro de 2015

| DESCRIÇÃO                                          | SETEMBRO/2015       |
|----------------------------------------------------|---------------------|
| Total da glosa de amortização fiscal do ágio - [a] | R\$ 473.030.463,44  |
| Base de cálculo informada na ECF - [b]             | R\$ 622.213.016,47  |
| Base de cálculo reconstituída - [a + b]            | R\$1.095.243.479,91 |
| IRPJ - alíquota 15%                                | R\$ 164.286.521,99  |
| IRPJ - alíquota adicional 10%                      | R\$ 109.506.347,99  |
| Deduções da base de cálculo da multa isolada       |                     |
| IRPJ devido em meses anteriores (ECF)              | R\$ 33.745.150,11   |
| Imp. Pago no Exterior (ECF)                        | R\$ 121.790.104,02  |
| Base de cálculo da multa isolada (IRPJ)            |                     |
| IRPJ total devido no mês com as glosas - [c]       | R\$273.792.869,98   |
| Somatório de Deduções - [d]                        | R\$ 155.535.254,13  |
| Diferença de IRPJ devido - [e] = [c - d]           | R\$ 118.257.615,85  |
| Glosa de IR Pago no exterior - [f]                 | R\$ 121.790.104,02  |
| Insuficiência de pagamento da estimativa - [e + f] | R\$ 240.047.719,87  |
| Multa isolada (Estimativa de IRPJ)                 | R\$ 120.023.859,94  |

Quadro 2 – Apuração da multa isolada de CSLL - setembro de 2015

| DESCRIÇÃO                                          | SETEMBRO/2015       |
|----------------------------------------------------|---------------------|
| Total da glosa de amortização fiscal do ágio - [a] | R\$ 473.030.463,44  |
| Base de cálculo informada na ECF - [b]             | R\$ 622.213.016,47  |
| Base de cálculo reconstituída - [a + b]            | R\$1.095.243.479,91 |
| CSLL - alíquota 9%                                 | R\$ 98.571.913,19   |
| Deduções da base de cálculo da multa isolada       |                     |
| CSLL devida em meses anteriores (ECF)              | R\$ 12.154.014,04   |
| Imp. Pago no Exterior (ECF)                        | R\$ 43.845.157,44   |
| Base de cálculo da multa isolada (IRPJ)            |                     |
| CSLL total devida no mês com as glosas - [c]       | R\$98.571.913,19    |
| Somatório de Deduções - [d]                        | R\$ 55.999.171,48   |
| Diferença de CSLL devido - [e] = [c - d]           | R\$ 42.572.741,71   |
| Glosa de IR Pago no exterior - [f]                 | R\$ 43.845.157,44   |
| Insuficiência de pagamento da estimativa - [e + f] | R\$ 86.417.899,15   |
| Multa isolada (Estimativa de CSLL)                 | R\$ 43.208.949,58   |

Finalmente, cabe o cancelamento das exigências a título de IRPJ e CSLL em relação ao ano-calendário de 2015.

### **9 CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, e, em relação à parcela conhecida, por rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, nos termos detalhados no item anterior.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo