



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720058/2020-18
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-006.931 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2024
Recorrentes SUZANO S.A.
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015

PREJUÍZO APURADO POR CONTROLADA NO EXTERIOR.

O prejuízo apurado por controlada no exterior que, após a sua geração e antes da apuração de lucro em exercícios subsequentes pela mesma entidade, seja absorvido contra o capital social ou contra lucros retidos e reservas de lucros anteriores, continua passível de compensação, uma vez que a legislação não prevê esta condicionante. Via de regra, o prejuízo que é transferido para a conta no patrimônio líquido é o prejuízo final do exercício, após tributos, portanto, distinto do prejuízo contábil antes dos tributos sobre lucros e do resultado de participações em outras empresas.

PREJUÍZOS ACUMULADOS DE PERÍODOS ANTERIORES A 2015. ART. 38 DA IN/RFB Nº 1.520/2014.

O prejuízo acumulado de períodos anteriores a 2015 a que se refere o art. 38 da IN/RFB nº 1.520/2014 deve ser entendido como sendo o montante que resulta da soma dos prejuízos contábeis apurados segundo a legislação comercial local, antes dos tributos corrente e diferido sobre os lucros e antes dos resultados de participações em outras sociedades sob controle direto e indireto da controladora brasileira, em cada balanço do exercício social individualizado por filial, sucursal, controlada direta ou indireta domiciliada no exterior, que não tenham sido absorvidos por lucros apurados pela mesma entidade em exercícios seguintes até dezembro de 2014.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que lhe dava provimento, tendo manifestado intenção de apresentar Declaração de Voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Iagaro Jung Martins, substituído(a) pelo(a) conselheiro (a) Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1.603/1.653) e de Recurso de Ofício interpostos em face de acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07 (“DRJ07”) que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada, mantendo parte do crédito tributário.

Referido crédito tributário decorre da lavratura de Autos de Infração (fls. 1.273/1.287) para a exigência de IRPJ e de CSLL do ano-calendário de 2015, em função da constatação de duas supostas infrações: (i) lucros auferidos no exterior, não computados na apuração do lucro real e (ii) falta de recolhimento de IRPJ sobre a base de cálculo estimada, dando origem à multa isolada (art. 44, II, “b”, da Lei nº 9430/96). O tributo cobrado foi acrescido de multa de ofício, sem qualificação, e de juros mora.

Por bem sintetizar a controvérsia, adoto parte do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.288/1.357) em que foram objetivamente descritas as infrações:

8 – Infrações apuradas pela fiscalização

8.1 Lucros auferidos no exterior não-disponibilizados no Brasil em 2015

A fiscalização observou na Demonstração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL constantes na ECF do ano-calendário de 2015, em “Lucros disponibilizados do exterior”, que o contribuinte deixou de adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos no exterior pelas suas controladas diretas, conforme determina o art. 25 da Lei nº 9.429/95 e o art. 76 da Lei 12.973/14.

“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”.

“Art. 76 A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o

resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil art. 76 da Lei 12.973 de 2014 ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.

No caso sob exame esta fiscalização apurou lucros passíveis de tributação no Brasil no ano-calendário de 2015 referentes às seguintes empresas domiciliadas no exterior: Fibria International Trade, Fibria Celulose, Votorantim Overseas, Fibria Overseas Finance e Fibria Trading International.

Como o fiscalizado não fez a opção pela aplicação, para o ano-calendário de 2015, das disposições contidas no art. 78 da Lei 12.973 de 2014 (Consolidação de Resultados) conforme resposta ao Termo de Intimação nº01(fl.07/09) analisaremos individualmente cada empresa.

8.1.1 Fibria Celulose USA

Analisando os documentos fornecidos pelo fiscalizado verifica-se que os lucros auferidos no ano-calendário de 2015 pela Fibria Celulose USA foram corretamente disponibilizados e oferecidos à tributação, conforme o caput do art. 76 da Lei 12.973/14 não restando nenhum valor a ser lançado nesta ação fiscal.

8.1.2 Fibria Overseas Finance

Analisando os documentos fornecidos pelo fiscalizado verifica-se que os lucros auferidos no ano-calendário de 2015 pela Fibria Overseas Finance também foram corretamente disponibilizados e oferecidos à tributação, conforme o caput do art. 76 da Lei 12.973/14 não restando nenhum valor a ser lançado nesta ação fiscal.

8.1.3 Votorantim Overseas

Com base nos valores constantes nas demonstrações financeiras levantadas em 31 de dezembro de 2015 da controlada no exterior, reproduzo abaixo os valores apresentados no (Demonstrativo 18).

Lucro do ano (Valores em US\$)

Nome da sociedade	2015
Vototantim Overseas	11.121.336,83

Vale salientar que o art. 10 da IN 1.520/14 dispõe:

Art. 10. O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, referente aos anos-calendário anteriores à 1º de janeiro de 2015 poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que sejam informados na forma e prazo previstos no art. 38.

Conforme apurado no item 6.3.3 acima a Votorantim Overseas possui um saldo de prejuízos acumulados até 31/12/2014 passível de compensação no valor total de 33.433,011,96. Este valor será compensado com o lucro apurado pela Votorantim Overseas em 31/12/2015. (Demonstrativo 19).

(Valores em US\$)

Lucro do período antes do IR (31/12/2015)	Prejuízo acumulado (31/12/2014)	Saldo de prejuízo acumulado (31/12/2015)
11.121.336,83	(33.433,011,96)	22.311.675,13

Analizando os documentos fornecidos pelo fiscalizado verifica-se que os lucros auferidos no ano-calendário de 2015 pela Votorantim Overseas foram totalmente compensados com os prejuízos acumulados até o ano-calendário de 2014 não restando nenhum valor a ser lançado nesta ação fiscal.

8.1.4 Fibria International Trade

Analizando os documentos fornecidos pelo fiscalizado verifica-se que existem lucros disponibilizados e não oferecidos à tributação, referentes ao ano-calendário de 2015 conforme o caput do art. 76 da Lei 12.973/14, relativos Fibria International Trade e o valor efetivo é demonstrado a seguir.

Com base nos valores constantes nas demonstrações financeiras levantadas em 31 de dezembro de 2015 da controlada no exterior, reproduzo abaixo os valores apresentados no (Demonstrativo 20).

Lucro/Perda do ano (em Euro)

Nome da sociedade	2015
Fibria International Trade	335.699.385,43

Vale salientar que o art. 10 da IN 1.520/14 dispõe:

Art. 10. O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, referente aos anos-calendário anteriores à 1º de janeiro de 2015 poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que sejam informados na forma e prazo previstos no art. 38.

Conforme apurado no item 6.3.1 acima a Fibria International Trade possui um saldo de prejuízos acumulados até 31/12/2014 passível de compensação no valor total de 58.197.516,00 euros. Este valor será integralmente compensado com o lucro apurado pela Fibria International Trade em 31/12/2015. (Demonstrativo 21).

(em Euro)

Lucro do período antes do IR (31/12/2015)	Prejuízo acumulado (31/12/2014)	Lucro a ser tributado (31/12/2015)
335.699.385,43	(58.197.516,00)	277.501.869,43

Pode-se agora calcular o valor dos lucros da controlada no exterior Fibria International Trade que necessariamente deve ser disponibilizado para a devida apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do fiscalizado no ano-calendário de 2015 (Demonstrativo 22):

Lucro a ser tributado em 31/12/2015 (em euro)	Participação	Taxa de câmbio 31/12/2015	Lucro a ser disponibilizado (em reais)
277.501.869,43	100%	4,2504	1.179.493.945,82

Foi analisado no item 6.2 deste Termo de Verificação Fiscal o valor adicionado pelo fiscalizado a título de “lucros disponibilizados do exterior” para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no registro M300 da ECF 2015.

Desta análise constatou-se que o fiscalizado ofereceu à tributação para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2015 o valor de R\$ 1.166.936.510,49 referente a lucros apurados em 2015 pela Fibria International Trade. Este valor também foi informado no registro X340 – Demonstrativo de Resultados e Imposto Pago no Exterior - da ECF 2015. Abaixo apresentamos quadro comparativo entre os valores calculados por esta fiscalização e os valores oferecidos à tributação (Demonstrativo 23):

Valores em Reais

Lucros a serem disponibilizados em 2015	Lucros disponibilizados em 2015	Saldo de Lucros a ser disponibilizado em 2015
1.179.493.945,82	1.166.936.510,49	12.557.435,33

8.1.5 Fibria Trading International

Analisando os documentos fornecidos pelo fiscalizado verifica-se que existem lucros disponibilizados e não oferecidos à tributação, referentes ao ano-calendário de 2015 conforme o caput do art. 76 da Lei 12.973/14, relativos Fibria Trading International e o valor efetivo é demonstrado a seguir.

Com base nos valores constantes nas demonstrações financeiras levantadas em 31 de dezembro de 2015 da controlada no exterior, reproduzo abaixo os valores apresentados no (Demonstrativo 24).

Lucro/Perda do ano (em US\$)

Nome da sociedade	2015
Fibria Trading International	46.656.622,00

Vale salientar que o art. 10 da IN 1.520/14 dispõe:

Art. 10. O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, referente aos anos-calendário anteriores à 1º de janeiro de 2015 poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que sejam informados na forma e prazo previstos no art. 38.

Conforme apurado no item 6.3.2 acima a Fibria Trading International não possui saldo de prejuízos acumulados até 31/12/2014 passível de compensação.

Pode-se agora calcular o valor dos lucros da controlada no exterior Fibria Trading International que necessariamente deve ser disponibilizado para a devida apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do fiscalizado no ano-calendário de 2015 (Demonstrativo 25):

Lucro a ser tributado em 31/12/2015 (em US\$)	Participação	Taxa de câmbio 31/12/2015	Lucro a ser disponibilizado (em reais)
46.656.622,00	100%	3,9048	182.184.777,59

Foi analisado no item 6.1 deste Termo de Verificação Fiscal o valor adicionado pelo fiscalizado a título de “lucros disponibilizados do exterior” para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no registro M300 da ECF 2015. Reproduzo abaixo o Demonstrativo 3:

FIBRIA S/A										
IR SOBRE RESULTADOS NO EXTERIOR										
ORDEM	NOME DA EMPRESA	SAP	DE EMPR	PAÍS	TICIPAÇÃ	TAXA	MOEDA LOCAL	LUCRO R\$	PREJUÍZO FISCAL	LUCRO ADICIONAR
1	Fibria INTERNATIONAL Trac	3056		AUSTRIA	100	4,2504	335.699.385,34	1.426.856.667,46	(259.920.156,98)	1.166.936.510,49
2	Fibria Celulose(USA),Inc	3036		Estados Unidos	100	3,9048	5.775.891,06	22.553.699,41	-	22.553.699,41
3	VOTORANTIM OVERSEAS	3017		Ilhas Cayman	50	3,9048	5.560.631,18	21.713.152,63	(21.713.152,63)	-
4	Fibria Overseas Finance Ltd	3048		Ilhas Cayman	100	3,9048	1.796.913,29	7.024.396,61	-	7.024.396,61
5	Fibria Trading Int. Kft.	3032		Hungria	48,3	3,9048	44.656.622,00	174.375.177,59	(174.375.177,59)	-
6	Fibria Europe	3033		SUIÇA	100	3,9048	(3.185,95)	(12.440,50)	-	-
7	Fibria Overseas Holding	KF3034		Hungria	100	3,9048	(21.213,00)	(82.832,52)	-	-
8	Fibria INTERNATIONAL CEL	3060		AUSTRIA	100	4,2504	(3.469,00)	(14.744,64)	-	-
9	Fibria Inovation	3062		canada	100	3,9048	(1.918.744,27)	(7.492.312,63)	-	-
10	F&E Technologies			Estados Unidos	50	3,9048	(404.534,13)	(1.579.624,87)	-	-
							391.140.296,52	1.643.341.138,55	(456.008.487,19)	1.196.514.606,51

Desta análise constatou-se que o fiscalizado ofereceu a tributação o valor de R\$ 1.166.936.510,49 e não ofereceu à tributação para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2015 nenhum valor referente a lucros apurados em 2015 pela Fibria Trading International.

Diante de todo o exposto a auditoria fiscal apurou lucros auferidos por controladas domiciliadas no exterior não oferecidos à tributação, para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL conforme quadro a seguir (Demonstrativo 26):

Desta análise constatou-se que o fiscalizado ofereceu a tributação o valor de R\$ 1.166.936.510,49 e não ofereceu à tributação para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2015 nenhum valor referente a lucros apurados em 2015 pela Fibria Trading International.

Diante de todo o exposto a auditoria fiscal apurou lucros auferidos por controladas domiciliadas no exterior não oferecidos à tributação, para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL conforme quadro a seguir (Demonstrativo 26):

Empresa	Lucros a serem disponibilizados em 2015
Fibria International Trade	12.557.435,33
Fibria Trading International	182.184.777,59
TOTAL	194.742.212,91

Ante o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional -CTN) e Artigo 949 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018), faz-se necessário o lançamento de ofício do Imposto de Renda

da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incidentes sobre o lucro não disponibilizado do exterior, cuja base de cálculo totaliza R\$ 194.742.212,91 (AC 2015), em cumprimento ao disposto no art. 25 e §§ da Lei 9.249/95; art. 249, inciso II e art. 446 do RIR/2018 e art. 76 da Lei 12.973/2014.

8.2 Das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ

8.2.1 Das glosas dos valores deduzidos a título de imposto de renda

Nos termos do artigo 1º da Lei nº 9.430/96, a partir do ano-calendário de 1997, o IRPJ passou a ser determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Alternativamente, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real pode optar pela apuração anual do IRPJ e da CSLL. Nessa hipótese, deve efetuar pagamentos mensais do(a) imposto/contribuição, determinados sobre uma base de cálculo estimada, calculada sobre a receita bruta auferida mensalmente, ou ainda suspender ou reduzir o pagamento do(a) imposto/contribuição devido(a) em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o montante do imposto (inclusive do adicional) ou da contribuição, calculado com base no(a) lucro real/base de cálculo da CSLL do período em curso. É o que se deduz dos artigos 2º e 28 da Lei nº 9.430/96 (e alterações posteriores), combinados, dentre outros, com os artigos 35 e 57 da Lei nº 8.981/95 (e alterações posteriores), os quais são a seguir literalmente transcritos:¹

Especificamente quanto ao ano-calendário de 2015, a Fibria tributou seus resultados com base no lucro real anual, utilizando-se de balanços/balancetes de suspensão/redução em todos os meses do ano para a determinação das estimativas mensais a pagar do IRPJ e da CSLL. Essa informação consta explicitamente no Registro 0010 (“Parâmetros de Tributação”) de sua ECF do ano-calendário de 2015.

O Registro M300 (“Demonstração do Lucro Real”) da ECF da FIBRIA do ano-calendário de 2015 evidencia o lucro real apurado em cada um dos meses do ano (fls. 3474/3488). Este registro apresenta os lançamentos da Parte A do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (“e-Lalur”). Vale notar que o lucro real apurado no balanço/balancete de suspensão/redução em um determinado mês corresponde ao lucro real acumulado de janeiro até o mês em que o resultado foi apurado. Assim, exemplificativamente, o lucro real apurado em agosto no Registro M300 corresponde ao lucro real do período compreendendo os meses de janeiro a agosto.

As bases de cálculo mensais do IRPJ do ano-calendário de 2015 apuradas na Parte A do LALUR são a seguir discriminadas, transcritas do Registro M300 da ECF (Demonstrativo 27):

¹ Dispositivos legais transcritos nas fls. 1.332/1.334.

Período	Lucro Real
Janeiro	-77.396.672,06
Fevereiro	-184.501.560,95
Março	-213.402.587,61
Abril	-238.621.506,02
Maior	-262.914.774,18
Junho	-195.859.277,66
Julho	-128.644.176,76
Agosto	-45.174.045,87
Setembro	13.244.103,38
Outubro	92.171.493,00
Novembro	116.615.948,12
Dezembro	1.388.597.179,36

Como facilmente se deduz da tabela anterior, a FIBRIA até agosto apurou bases de cálculo negativas do IRPJ. Apenas a partir de setembro é que apurou bases de cálculo positivas.

Importa à presente análise atenção especial quanto aos meses de setembro, outubro e novembro razão pela qual é oportuno o detalhamento da apuração das bases de cálculo desses três meses, extraídas do já mencionado Registro M300 da ECF (Demonstrativo 28,29 e 30):

Demonstrativo 28

Período de Apuração: A09 - Setembro		
Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Líquido Antes do IRPJ		R\$ 1.347.620.681,70
6: Provisões Não Dedutíveis	R\$ 1.152.908.542,76	
8: Despesas Operacionais - Parcelas Não Dedutíveis	R\$ 9.933.829,66	
15: Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	R\$ 7.927.762.888,43	
16: Variações Cambiais Ativas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	R\$ 221.532.783,15	
17: Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	R\$ 23.532.185,80	
18: Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	R\$ 10.491.979,08	
31: Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade (Lei nº 11.770/2008, art. 5º)	R\$ 232.220,05	
60: Realização do ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo (art. 13, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	R\$ 1.609.181,86	
61: Perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo (art. 14, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	R\$ 55.565.000,46	
92: Outras Adições - Com Indicador de Relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 21.605.507,10	
92.01: Outras Adições - Qualquer Indicador de Relacionamento	R\$ 22.195.770,71	
93: SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	R\$ 9.447.369.889,06	
95: (-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis		R\$ 133.133.874,58
97: (-) Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido		R\$ 3.561.498.898,11
99: (-) Ágio Amortizado Anteriormente à Alienação ou Baixa de Investimentos		R\$ 16.742.761,47
101: (-) Variações Cambiais Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		R\$ 3.661.077.538,55
102: (-) Variações Cambiais Passivas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		R\$ 183.636.096,47
137: (-) Ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo (art. 13, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).		R\$ 1.017.452,26
152: (-) Ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente de participação societária entre partes não dependentes, em casos de incorporação, fusão ou cisão (art. 22, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).		R\$ 197.335.228,41
167: (-) Outras Exclusões - Com Indicador de Relacionamento 1, 2 ou 3		R\$ 326.387.209,82
168: SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)		R\$ 8.080.829.059,67
169: LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	R\$ 18.920.147,69	
171: LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	R\$ 18.920.147,69	
173: (-) Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores - Atividades em Geral		R\$ 5.676.044,31

Demonstrativo 29

Período de Apuração: A10 - Outubro		
Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Líquido Antes do IRPJ		R\$ 1.048.298.282,66
6: Provisões Não Dedutíveis	R\$ 1.309.890.792,00	
8: Despesas Operacionais - Parcelas Não Dedutíveis	R\$ 11.030.085,67	
15: Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	R\$ 7.973.843.287,63	
16: Variações Cambiais Ativas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	R\$ 228.944.936,09	
17: Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	R\$ 27.039.754,79	
18: Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	R\$ 11.384.259,32	
31: Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade (Lei nº 11.770/2008, art. 5º)	R\$ 255.148,65	
60: Realização do ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo (art. 13, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	R\$ 1.609.181,86	
61: Perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo (art. 14, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	R\$ 48.947.884,93	
92: Outras Adições - Com Indicador de Relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 24.216.546,15	
92.01: Outras Adições - Qualquer Indicador de Relacionamento	R\$ 22.326.044,85	
93: SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	R\$ 9.659.487.921,94	
95: (-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis		R\$ 136.770.586,49
97: (-) Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido		R\$ 3.524.858.441,79
99: (-) Ágio Amortizado Anteriormente à Alienação ou Baixa de Investimentos		R\$ 18.603.068,30
101: (-) Variações Cambiais Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		R\$ 4.093.041.926,78
102: (-) Variações Cambiais Passivas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		R\$ 100.260.662,63
137: (-) Ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo (art. 13, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).		R\$ 670.709,11
152: (-) Ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente de participação societária entre partes não dependentes, em casos de incorporação, fusão ou cisão (art. 22, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).		R\$ 219.261.364,90
167: (-) Outras Exclusões - Com Indicador de Relacionamento 1, 2 ou 3		R\$ 298.041.117,85
168: SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)		R\$ 8.479.516.077,85
169: LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	R\$ 131.673.561,43	
171: LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	R\$ 131.673.561,43	
173: (-) Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores - Atividades em Geral		R\$ 39.502.068,43
175: LUCRO REAL	R\$ 92.171.493,00	

Demonstrativo 30

Período de Apuração: A11 - Novembro		
Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Líquido Antes do IRPJ		R\$ 725.675.151,07
6: Provisões Não Dedutíveis	R\$ 1.177.884.670,13	
8: Despesas Operacionais - Parcelas Não Dedutíveis	R\$ 12.137.675,22	
15: Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	R\$ 8.100.202.908,34	
16: Variações Cambiais Ativas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	R\$ 232.214.644,50	
17: Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	R\$ 30.547.323,78	
18: Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	R\$ 12.236.139,62	
31: Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade (Lei nº 11.770/2008, art. 5º)	R\$ 312.577,97	
60: Realização do ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo (art. 13, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	R\$ 1.609.181,86	
61: Perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo (art. 14, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	R\$ 49.633.565,13	
92: Outras Adições - Com Indicador de Relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 25.748.502,01	
92.01: Outras Adições - Qualquer Indicador de Relacionamento	R\$ 22.630.626,59	
93: SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	R\$ 9.665.157.815,15	
95: (-)Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis		R\$ 101.356.965,94
97: (-)Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido		R\$ 3.658.742.772,64
99: (-)Ágio Amortizado Anteriormente à Alienação ou Baixa de Investimentos		R\$ 20.463.375,13
101: (-)Variações Cambiais Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		R\$ 4.251.192.659,56
102: (-)Variações Cambiais Passivas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		R\$ 228.836.409,52
137: (-)Ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo (art. 13, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).		R\$ 670.709,11
152: (-)Ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente de participação societária entre partes não dependentes, em casos de incorporação, fusão ou cisão (art. 22, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).		R\$ 241.187.501,39
167: (-)Outras Exclusões - Com Indicador de Relacionamento 1, 2 ou 3		R\$ 272.418.059,19
168: SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)		R\$ 8.772.888.452,48
169: LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	R\$ 166.594.211,60	
171: LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	R\$ 166.594.211,60	
173: (-) Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores - Atividades em Geral		R\$ 49.978.263,48
175: LUCRO REAL	R\$ 116.615.948,12	

As estimativas do IRPJ de setembro, outubro e novembro de 2015 são demonstradas na ECF nos Registros N620 (“Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa”).

Transcrevem-se a seguir as referidas apurações (Demonstrativos 31,32 e 33):

Registro N620 (Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa)

Período de Apuração – Setembro de 2015

Demonstrativo 31

Linha	Descrição	Valor (R\$)
1	Base de Cálculo do Imposto de Renda	13.244.103,38
2	IMPOSTO DE RENDA APURADO	
3	Alíquota de 15%	1.986.615,51
4	Adicional	1.306.410,34
6	DEDUÇÕES	
9	Programa de Alimentação do Trabalhador	79.464,62
17	Valor Remuneração Licença Maternidade	232.220,05
20.01	Imposto de Renda Devido no mês	2.981.341,18
25.01	Imposto sobre a Renda pago no exterior	2.981.341,18
26	IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	0,00

Registro N620 (Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa)

Período de Apuração – Outubro de 2015

Demonstrativo 32

Linha	Descrição	Valor (R\$)
1	Base de Cálculo do Imposto de Renda	92.171.493,00
2	IMPOSTO DE RENDA APURADO	

3	Aliquota de 15%	13.825.723,95
4	Adicional	9.197.149,30
6	DEDUÇÕES	
9	Programa de Alimentação do Trabalhador	553.028,96
17	Valor Remuneração Licença Maternidade	255.148,65
20	Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores	2.981.341,18
20.01	Imposto de Renda Devido no mês	19.233.354,46
25.01	Imposto sobre a Renda pago no exterior	3.362.491,73
26	IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	15.870.862,73

Registro N620 (Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa)

Período de Apuração – Novembro de 2015

Demonstrativo 33

Linha	Descrição	Valor (R\$)
1	Base de Cálculo do Imposto de Renda	116.615.948,12
2	IMPOSTO DE RENDA APURADO	
3	Aliquota de 15%	17.492.392,22
4	Adicional	11.639.594,81
6	DEDUÇÕES	
9	Programa de Alimentação do Trabalhador	699.695,69
17	Valor Remuneração Licença Maternidade	312.577,97
20	Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores	22.214.695,64
20.01	Imposto de Renda Devido no mês	5.905.017,73
25.01	Imposto sobre a Renda pago no exterior	437.041,53
26	IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	5.467.976,20

Por ser oportuna para a presente análise, transcrevem-se também a apuração anual do lucro real informada na ECF de 2015-Registro M300 (Demonstrativo 34):

Período de Apuração: A00 - Anual		
Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Líquido Antes do IRPJ		R\$ 193.483.634,25
6: Provisões Não Dedutíveis	R\$ 1.134.817.127,41	
8: Despesas Operacionais - Parcelas Não Dedutíveis	R\$ 13.690.345,12	
10: Lucros Disponibilizados no Exterior	R\$ 1.196.514.606,51	
15: Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	R\$ 8.386.558.010,19	
16: Variações Cambiais Ativas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	R\$ 246.428.445,97	
17: Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	R\$ 1.707.155.864,11	
18: Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	R\$ 13.090.187,05	
31: Remuneração da Promulgação da Licença-Maternidade (Lei nº 11.770/2008, art. 5º)	R\$ 354.544,11	
60: Realização do ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo (art. 13, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	R\$ 1.609.181,86	
61: Perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo (art. 14, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	R\$ 20.199.688,98	
92: Outras Adições - Com Indicador de Relacionamento 1, 2 ou 3	R\$ 25.251.330,33	
92.01: Outras Adições - Qualquer Indicador de Relacionamento	R\$ 23.241.016,20	
93: SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	R\$ 12.768.950.347,84	
95: (-) Reversão dos Ganhos das Provisões Não Dedutíveis		R\$ 140.958.569,00
97: (-) Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido		R\$ 5.626.385.091,65
99: (-) Ágio Amortizado Anteriormente à Alienação ou Balsa de Investimentos		R\$ 22.323.681,96
101: (-) Variações Cambiais Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		R\$ 4.319.539.746,26
102: (-) Variações Cambiais Passivas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		R\$ 250.029.692,14
137: (-) Ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo (art. 13, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).		R\$ 74.770.393,11
152: (-) Ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente de participação societária entre partes não dependentes, em casos de incorporação, fusão ou cisão (art. 22, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).		R\$ 263.113.637,88
167: (-) Outras Exclusões - Com Indicador de Relacionamento 1, 2 ou 3		R\$ 246.823.568,47
167.01: (-) Outras Exclusões - Qualquer Indicador de Relacionamento		R\$ 9.252.287,34
168: SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)		R\$ 10.953.196.667,81
169: LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	R\$ 1.622.270.045,78	
171: LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	R\$ 1.622.270.045,78	
173: (-) Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores - Atividades em Geral		R\$ 233.672.866,42
175: LUCRO REAL	R\$ 1.388.597.179,36	

Outrossim, reproduzo a seguir a apuração anual do IRPJ da ECF de 2015 - Registros N630 (Demonstrativo 35):

Registro N630 (Apuração do IRPJ Com Base no Lucro Real)

Período de Apuração – Anual (2015)		
Linha	Descrição	Valor (R\$)
1	Base de Cálculo do Imposto de Renda	1.388.597.179,36
2	IMPOSTO DE RENDA APURADO	
3	Alíquota de 15%	208.289.576,90
4	Adicional	138.835.717
6	DEDUÇÕES	
9	Programa de Alimentação do Trabalhador	1.152.495,44
17	Valor Remuneração Licença Maternidade	394.544,11
20	Imposto de Renda Retido na Fonte	29.248.115,01
24	Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	349.272.640
26	IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-32.942.499,73

Como se observa na apuração do lucro real dos meses de setembro (Demonstrativo 28) outubro (Demonstrativo 29) e novembro (Demonstrativo 30) do ano-calendário de 2015, a Fibria não adicionou ao lucro líquido qualquer valor a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior” (Linha 10 do Registro M300). Já na apuração anual (bem como na apuração das bases de cálculo das estimativas de dezembro), a fiscalizada adicionou o montante de R\$ 1.196.514.606,51 para a determinação do lucro real (Demonstrativo 34).

Diante do quadro ora exposto, restará demonstrado que o fiscalizado não poderia deduzir, para fim de apuração das estimativas mensais a pagar do IRPJ e da CSLL correspondentes aos meses de setembro, outubro e novembro de 2015, qualquer montante a título de imposto pago no exterior. Para melhor evidência, os valores deduzidos a tal título nas estimativas de setembro, outubro e novembro de 2015 são a seguir discriminados (extraídos dos Demonstrativos 31 a 33):

Mês da Estimativa	IR pago no exterior deduzido na estimativa de IRPJ
Setembro/2015	R\$ 2.981.341,18
Outubro/2015	R\$ 3.362.491,73
Novembro/2015	R\$ 437.041,53
Valor Total	R\$ 6.780.877,44

Como consequência, restará caracterizada a falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL dos mencionados períodos de apuração, sendo aplicáveis as correspondentes multas isoladas previstas no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Para tanto, é necessário discorrer sobre a legislação que trata da Tributação em Bases Universais (TBU) aplicável no ano-calendário de 2015, com especial destaque aos dispositivos que disciplinam o aproveitamento do imposto pago no exterior. Antes, porém, convém tecer brevíssimas considerações sobre a evolução da TBU no Brasil.

Para explicitar os dispositivos mais relevantes para a presente análise, transcrevem-se a seguir os artigos 25 e 26 da Lei nº 9.249/95, com as alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014:²

Por ser pertinente ao caso, é conveniente também destacar a individualização a que faz menção o artigo 16, inciso I, da Lei nº 9.430/1996:³

Apresenta-se igualmente relevante sobrelevar o que preveem os artigos 77 e 87 da Lei nº 12.973/2014:⁴

Como já se discorreu anteriormente, a fiscalizada só disponibilizou os lucros no exterior na apuração do lucro real em 31 de dezembro do ano-calendário. É certo que tal procedimento está em consonância com o que dispõe a legislação tributária que rege a matéria, notadamente, dentre outros, o caput do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, o caput do artigo 1º da Lei nº 9.532/97, os artigos 77, 78 e 79 da Lei nº 12.973/2014, bem como o caput do artigo 8º da IN RFB nº 1.520/2014. Frise-se que acertadamente a fiscalizada não ofereceu à tributação os lucros no exterior nos balanços/balancetes de suspensão/redução de janeiro a novembro, tendo disponibilizado os lucros no exterior apenas e tão somente na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no mês de dezembro do ano-calendário.

Apesar de ter disponibilizado lucros do exterior apenas na apuração de dezembro do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2015, a fiscalizada deduziu imposto pago no exterior na determinação das estimativas mensais a pagar de IRPJ de setembro, outubro e novembro deste mesmo ano (conforme evidencia os Demonstrativo 31 a 33).

Considerando todas as informações antes expostas, impõe-se agora a caracterização da infração apontada neste tópico.

Como já antes destacado, a Fibria deduziu supostos valores de imposto de renda pago por controladas no exterior na determinação das estimativas a pagar de IRPJ dos meses de setembro, outubro e novembro de 2015. Todavia, tal procedimento não é amparado pela legislação que rege a matéria. No ano-calendário de 2015, o aproveitamento do imposto de renda pago por controladas no exterior encontra respaldo legal fundamentalmente no artigo 26 da Lei nº 9.249/95 e no artigo 87 da Lei nº 12.973/2014. Já no âmbito da Receita Federal, a regulamentação infra legal do aproveitamento do imposto de renda pago por controladas no exterior se dá, em linhas gerais, pelo disposto nos artigos 25 e 30 da IN RFB nº 1.520/2014.

No que diz respeito ao aproveitamento por controladoras no Brasil do imposto de renda pago no exterior por controladas e coligadas estrangeiras, a lei definiu alguns princípios de observância obrigatória. Um desses princípios diz respeito ao valor passível de aproveitamento e ao momento desse aproveitamento. A legislação pátria adotou o chamado método da imputação ordinária, por meio do qual o Brasil não admite a dedução do total do imposto de renda efetivamente pago no país estrangeiro, impondo-lhe um limite. E esse limite corresponde a uma fração do seu próprio imposto incidente sobre os rendimentos/lucros do país estrangeiro. É o que consagram, em síntese, o caput

² Dispositivos legais transcritos nas fls. 1.343/1.345.

³ Dispositivo legal transcrito nas fls. 1.345/1.346.

⁴ Dispositivos legais transcritos nas fls. 1.346.

e o § 1º do artigo 26 da Lei nº 9.249/95, bem como o caput e os §§ 4º e 8º do artigo 87 da Lei nº 12.973/2014;⁵

Assim, não é todo o valor de imposto de renda pago no exterior por determinada controlada estrangeira que pode ser deduzido/compensado no Brasil por sua controladora. A controladora brasileira só poderá deduzir/compensar o valor do imposto de renda pago pela controlada no exterior proporcional ao montante dos lucros dessa controlada que forem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora brasileira, não podendo esse valor compensado/deduzido superar o montante do IRPJ e da CSLL devidos no Brasil sobre o valor desses lucros do exterior adicionados na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora brasileira. Em outras palavras, o imposto de renda pago pela controlada no exterior só será dedutível/compensável até o limite do IRPJ e da CSLL incidentes sobre esses lucros estrangeiros. Assim, o imposto de renda pago pela controlada no exterior não poderá ser utilizado para deduzir o IRPJ e a CSLL decorrentes de parcelas outras computadas no lucro real e na base de cálculo da CSLL da controladora brasileira, além daquela parcela correspondente aos lucros da referida controlada no exterior. Por conseguinte, o imposto de renda pago por determinada controlada no exterior não poderá ser utilizado para compensar o IRPJ e a CSLL devidos sobre os lucros gerados propriamente por operações da controladora no Brasil, mas tão somente o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil sobre os lucros dessa controlada do exterior que forem adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora brasileira (e até o limite do IRPJ e da CSLL devidos sobre esses lucros do exterior).

E não só: em não havendo a consolidação prevista no artigo 78 da Lei nº 12.973/2014, a lei ainda impõe a individualização do aproveitamento do imposto de renda pago no exterior. Assim, nessa situação, inclusive para efeito de determinação do limite do imposto de renda pago no exterior passível de aproveitamento no Brasil, há que se calcular o valor individual correspondente a cada uma das controladas no exterior. É o que se depreende do artigo 87, § 3º, da Lei nº 12.973/2014, *in verbis*:

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

No caso de consolidação, a própria lei prevê o que deve ser considerado para efeito da dedução do imposto de renda pago no exterior. É o que preceitua o artigo 87, § 2º, da Lei nº 12.973/2014, que estabelece um regime reflexo ao da tributação de lucros:

§ 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.

Já no caso de existir consolidação, só serão considerados os valores de imposto de renda pagos pelas controladas estrangeiras que tiveram seus resultados consolidados e que apuraram lucros (isto é, “resultados positivos”, tal como expressamente determina o artigo 87, § 2º, da Lei nº 12.973/2014).

Deduz-se dos dispositivos legais antes reproduzidos que a compensação/dedução do imposto de renda pago no exterior por determinada controlada só será admitida caso essa controlada tenha auferido lucros no exterior que foram computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil. E o limite do imposto de renda pago por essa controlada no exterior compensável/dedutível

⁵ Dispositivos legais transcritos nas fls. 1.348/1.349.

no Brasil corresponde ao IRPJ e à CSLL devidos sobre esses lucros do exterior computados na determinação do resultado fiscal da controladora no Brasil. Ademais, esse limite deve ser calculado individualmente por cada controlada no exterior.

Assim, na eventualidade da legislação do país de domicílio de uma determinada controlada exigir imposto de renda, a despeito da pessoa jurídica lá residente não ter auferido lucro contábil passível de ser adicionado na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da controladora brasileira, o imposto de renda pago por essa controlada estrangeira, nessa situação, não poderá ser deduzido por sua controladora nacional, uma vez que a lei determina que poderá ser deduzido o imposto pago pela controlada no exterior “incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil”, tal como explicitamente preceitua o caput do artigo 87 da Lei nº 12.973/2014.

Ademais, nos termos da legislação que rege a matéria já antes citada, essa verificação quanto ao aproveitamento do imposto de renda pago no exterior deve ser feita de maneira individualizada, por controlada da investidora brasileira.

Resta evidente, pois, que em não sendo adicionados lucros do exterior na determinação das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL da controladora brasileira (mesmo em balanços/balancetes mensais de suspensão/redução), não há respaldo legal para o aproveitamento de imposto de renda pago por controladas no exterior. Como já visto, a legislação nacional só admite a compensação/dedução do imposto pago no exterior até o limite do IRPJ e da CSLL correspondentes a lucros no exterior (“resultados positivos”) adicionados às respectivas bases de cálculo da controladora brasileira e, por óbvio, quando houver lucros do exterior adicionados às referidas bases de cálculo. Como, no caso sob análise, nos balanços/balancetes de suspensão/redução dos meses de setembro, outubro e novembro de 2015 não foram adicionadas aos resultados fiscais da Fibria quaisquer parcelas a título de lucros do exterior de suas controladas, não é admitida a compensação do imposto de renda pago no exterior na determinação das correspondentes estimativas a pagar do IRPJ no Brasil. Se admitida essa dedução, estaria-se-ia ilicitamente possibilitando que o imposto de renda pago no exterior por controladas estrangeiras da Fibria reduzisse as suas estimativas mensais a pagar de IRPJ e da CSLL no Brasil, em cujas bases de cálculo não foram computados quaisquer lucros do exterior dessas controladas estrangeiras. Em outros termos, seria admitir que o imposto de renda pago no exterior por controladas estrangeiras pudesse “reduzir” o IRPJ e a CSLL da controladora brasileira, ainda que determinados em balanços/balancetes mensais de suspensão/redução, decorrentes de lucros “produzidos” no Brasil. Contudo, como visto, tal hipótese não encontra amparo no ordenamento jurídico brasileiro.

Ainda que as razões já apresentadas sejam suficientes para caracterizar a ilicitude do procedimento adotado pela Fibria ao deduzir de suas estimativas mensais de IRPJ e da CSLL de agosto e setembro de 2015 (determinadas em balanços/balancetes de suspensão/redução) valores de imposto de renda pago no exterior por controladas estrangeiras, outros fundamentos cumulativamente conduzem à mesma conclusão, como adiante demonstrado.

Como se não bastassem os argumentos já apresentados anteriormente neste Termo de Verificação Fiscal, impende ainda ressaltar que a própria Administração Tributária, por meio de legislação infra legal, deixa claro, e em consonância com o que preceituam as já supracitadas leis que disciplinam a matéria, que **o imposto pago no exterior não pode ser utilizado para compensar estimativas de janeiro a novembro**. Neste sentido, o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) assim dispõe literalmente em seu Item I.6.4:⁶

⁶ Trecho citado nas fls. 1.352/1.354.

Convém mencionar que o item antes transcrito consta em todas as versões do Manual da ECF, os quais são aprovados por Atos Declaratórios Executivos Cofis, que têm como signatário o Coordenador-Geral de Fiscalização. É inegável que tais manuais se revestem da condição de normas complementares, nos termos do artigo 100, inciso I, do Código Tributário Nacional, e manifestam o formal entendimento da Administração Tributária quanto ao conteúdo expresso nas leis que regem a matéria sob exame.

Por todo o exposto, restando flagrante a falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL de setembro, outubro e novembro de 2015, impõe-se a aplicação da multa prevista no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, in verbis:⁷

Ainda que já apresentados anteriormente, os valores de imposto de renda pago no exterior glosados na determinação dos saldos a pagar das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL referentes a setembro, outubro e novembro de 2015 são a seguir discriminados (Demonstrativo 36):

	Glosas de IR pago no exterior na determinação dos saldos a pagar das estimativas
Setembro/2015	R\$ 2.981.341,18
Outubro/2015	R\$ 3.362.491,73
Novembro/2015	R\$ 437.041,53

Em decorrência das glosas evidenciadas no Demonstrativo 36, são demonstrados na tabela seguinte os créditos tributários ora constituídos, correspondentes às multas isoladas pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ dos meses de setembro, outubro e novembro de 2015 (valores em R\$):

	SET/2015	OUT/2015	NOV/2015
Base de Cálculo do Imposto de Renda	13.244.103,38	92.171.493,00	116.615.948,12
Alíquota de 15%	1.986.615,51	13.825.723,95	17.492.392,22
Adicional	1.306.410,34	9.197.149,30	11.639.594,81
DEDUÇÕES			
Programa de Alimentação do Trabalhador	79.464,62	553.028,96	699.695,69
Valor Remuneração Licença Maternidade	232.220,05	255.148,65	312.577,97
Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores	---	2.981.341,18	22.214.695,64
Imposto de Renda Devido no mês	2.981.341,18	19.233.354,46	5.905.017,73
Glosa do IR pago no exterior	2.981.341,18	3.362.491,73	437.041,53
Insuficiência de pagamento da estimativa	2.981.341,18	3.362.491,73	437.041,53
Multa isolada (Estimativa de IRPJ)	1.490.670,59	1.681.245,86	218.520,76

⁷ Dispositivo legal transcrito na fl. 1.354.

Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 1.371/1.430), que foi julgada parcialmente procedente pela DRJ, por meio de acórdão ementado (fls. 1.514/1.594) da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2015

PREJUÍZO APURADO POR CONTROLADA NO EXTERIOR.

O prejuízo apurado por controlada no exterior que, após a sua geração e antes da apuração de lucro em exercícios subsequentes pela mesma entidade, seja absorvido contra o capital social ou contra lucros retidos e reservas de lucros anteriores, continua passível de compensação, uma vez que a legislação não prevê esta condicionante. Importante observar que, via de regra, o prejuízo que é transferido para a conta no patrimônio líquido é o prejuízo final do exercício, após tributos, portanto, distinto do prejuízo contábil antes dos tributos sobre lucros e do resultado de participações em outras empresas.

PREJUÍZOS ACUMULADOS DE PERÍODOS ANTERIORES A 2015 A QUE SE REFERE O ARTIGO 38 DA IN 1.520/2014.

O prejuízo acumulado de períodos anteriores a 2015 a que se refere o art. 38 da IN nº 1.520/2014 deve ser entendido como sendo o montante que resulta da soma dos prejuízos contábeis apurados segundo a legislação comercial local, antes dos tributos corrente e diferido sobre os lucros e antes dos resultados de participações em outras sociedades sob controle direto e indireto da controladora brasileira, em cada balanço do exercício social individualizado por filial, sucursal, controlada direta ou indireta domiciliada no exterior, que não tenham sido absorvidos por lucros apurados pela mesma entidade em exercícios seguintes até dezembro de 2014.

TRIBUTO PAGO 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.

O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, mas não com as estimativas de IRPJ devidas nos meses de janeiro a novembro destes anos-calendário.

Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ cancelou integralmente a infração relativa aos lucros no exterior supostamente não adicionados ao lucro real, mantendo, porém, a exigência correspondente à falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ. Em função do montante cancelado, foi interposto Recurso de Ofício a este Carf, com fundamento no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.603/1.653), alegando, em síntese, o seguinte:

- (i) “As antecipações mensais possuem natureza jurídica de tributo, conforme reconhecido pela legislação e pela jurisprudência do CARF”;
- (ii) “Os créditos do imposto de renda pago nos Estados Unidos, nos termos da Instrução Normativa RFB n. 213, quando não utilizados no mesmo ano-calendário, tornam-se créditos que devem ser mantidos na parte B do LALUR, para posterior compensação contra débitos apurados pelo contribuinte”;

- (iii) “Tendo em vista que os balancetes de suspensão ou redução são apurados de acordo com as regras gerais do lucro real, no que se inclui todas as adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, deve-se reconhecer a possibilidade de compensação dos créditos de imposto de renda pago nos Estados Unidos com as antecipações mensais de IRPJ referentes a setembro, outubro e novembro de 2015, nos termos do que autoriza a legislação tributária”;
- (iv) “Ainda que se admita que não é possível realizar a compensação do imposto de renda pago no exterior com antecipações mensais, o que se admite apenas para fins de argumentação, ainda assim, não seria cabível a imputação da multa isolada e a cobrança de juros de mora, visto que a Fibria seguiu estritamente as orientações contidas nos art. 14 e 15 da Instrução Normativa RFB n. 213 e no art. 30 da Instrução Normativa RFB n. 1.520”;

Destacou a Recorrente que, mesmo se fosse modificada a conclusão da DRJ com relação à infração de lucros no exterior, a tributação seria indevida em função da aplicação dos benefícios decorrentes dos tratados de bitributação concluídos pelo Brasil com a Áustria e a Hungria. Ainda, caso este Carf concluísse pela necessidade de adição dos referidos lucros, deveria ser analisada a alegação subsidiária relativa à falta de dedução das despesas com o PAT na apuração do IRPJ, argumento não examinado pela DRJ.

A PGFN apresentou as suas Contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 1.659/1.712), sustentando a necessidade de manutenção das multas isoladas, pois, em síntese:

- (i) “Não é possível utilizar o imposto pago no exterior no cálculo das estimativas por força de expressa previsão legal e também por razões de ordem sistêmica;
- (ii) A restrição à compensação de créditos de imposto sobre a renda pagos no exterior com lucros auferidos no exterior incide nos anos-calendários subsequentes. Cabe destacar que o imposto registrado na parte B do LALUR não se transmuda em um crédito geral contra a Administração Tributária. Logo, o imposto de renda pago por controlada no exterior não pode ser utilizado para compensar o IRPJ e a CSLL devidos sobre os lucros gerados propriamente por operações da controladora no Brasil, mas tão somente o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil sobre os lucros dessa controlada do exterior que forem adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora brasileira (e até o limite do IRPJ e da CSLL devidos sobre esses lucros do exterior).
- (iii) A hipótese de apuração de um saldo controlado na Parte B do LALUR, criada pela IN RFB nº 213/2002 traz a possibilidade de utilização deste saldo num momento futuro quando novamente houver a adição de lucros de controladas no exterior às bases de cálculo de IRPJ e CSLL, caso o imposto de renda pago no exterior no ano corrente seja insuficiente para a compensação a que faria jus, dentro dos limites dispostos no art. 26 da Lei nº 9.249/1995.”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Relator.

O Recurso Voluntário foi interposto em 08/06/2021 (fls. 1.601), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 1.599), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

No que diz respeito ao Recurso de Ofício, verifico que somente os valores de IRPJ e de CSLL cancelados, ainda que sem a multa de ofício e os juros de mora (fls. 1.515), já superam sobremaneira o montante estabelecido na Portaria MF nº 2/2023. Veja-se o dispositivo do acórdão recorrido:

Acordam os membros da 9ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, para:

- Cancelar a exigência do lançamento de IRPJ, no valor de R\$ 48.685.553,22 de principal, acrescido da multa de 75% e dos juros de mora;
- Manter a exigência da Multa Exigida Isoladamente de IRPJ, no valor de R\$ 3.390.437,21, e
- Cancelar a exigência do lançamento de CSLL, no valor de R\$ 17.526.799,16 de principal, acrescido da multa de 75% e dos juros de mora.

Portanto, também esse recurso deve ser conhecido.

Como relatado, a autuação diz respeito a duas supostas infrações. A primeira, relativa aos lucros no exterior que não teriam sido adicionados ao lucro real, foi integralmente cancelada pela DRJ, sendo objeto do Recurso de Ofício. A segunda, referente à multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ sobre base de cálculo estimada (art. 44, I, “b”, da Lei nº 9.430/96), foi mantida pela DRJ, tendo sido questionada via Recurso Voluntário. Passo, então, à análise dos referidos recursos.

I. Mérito do Recurso Voluntário: ausência de recolhimento de IRPJ sobre a base de cálculo estimada em função do aproveitamento de imposto pago no exterior

Segundo apurou a Fiscalização, a Fibria – pessoa jurídica incorporada pela Recorrente – tributou seus resultados no ano-calendário de 2015 pela sistemática do lucro real anual, utilizando-se de balancetes de suspensão/redução em todos os meses para apurar as estimativas mensais a recolher.

Ao analisar as apurações referentes às estimativas mensais de setembro, outubro e novembro, foi identificado que a Fibria não adicionou ao lucro líquido qualquer valor a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior”. Tais montantes, que somaram R\$ 1.196.514.606,51 foram adicionados quando da apuração anual. Porém, já na apuração das estimativas citadas, foram deduzidos valores de imposto pago no exterior, nos seguintes montantes:

Mês da Estimativa	IR pago no exterior deduzido na estimativa de IRPJ
Setembro/2015	R\$ 2.981.341,18
Outubro/2015	R\$ 3.362.491,73
Novembro/2015	R\$ 437.041,53
Valor Total	R\$ 6.780.877,44

Os valores deduzidos seriam correspondentes ao imposto pago no exterior sobre os lucros obtidos pela Fibria Celulose USA nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012.

A Recorrente não infirma os elementos fáticos, mas questiona a conclusão adotada pela Fiscalização e pelo acórdão recorrido, a partir de quatro argumentos fundamentais.

Primeiro, a antecipação de IRPJ via estimativa mensal, ainda que utilizada a sistemática do balancete de redução/suspensão, teria natureza de imposto sobre a renda, pois o método de arrecadação não modificaria a natureza jurídica da exação. Na utilização dos referidos balancetes, inclusive, devem ser consideradas todas as adições, exclusões e compensações prescritas para a apuração do lucro real (art. 49, § 1º, da IN/RFB nº 1.700/2017). Se devem ser consideradas as compensações, o imposto pago no exterior também deveria ser deduzido. Portanto, não procede a alegação de que o imposto pago no exterior só poderia ser compensado com o IRPJ devido ao final do ano-calendário.

Segundo, a legislação autorizaria o lançamento do imposto pago no exterior na Parte B do Lalur, permitindo que o crédito seja compensado com o IRPJ e a CSLL de períodos seguintes, inclusive os que sejam apurados em balancete de suspensão/redução. Assim, não haveria restrição legal, sendo que o valor registrado “passa a ser um crédito geral contra a Administração Tributária”.

Terceiro, não faria sentido exigir a tributação correspondente dos lucros, pois esses foram gerados em anos-calendário anteriores, de 2010, 2011 e 2012, já oferecidos à tributação no Brasil, mas absorvidos por resultados negativos da controladora.

Quarto, o “Manual de Orientação e Leiaute da ECF” citado pela Fiscalização seria inaplicável, pois trataria apenas da compensação do imposto pago no exterior no próprio ano-calendário em curso. Neste caso, trata-se de saldo de imposto pago no exterior e registrado na Parte B do Lalur, decorrente de períodos de apuração anteriores.

Passo, a seguir, a analisar a questão jurídica controvertida.

A Lei nº 8.383/91 incluiu as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real na sistemática de pagamento de bases correntes, sendo que, a partir de janeiro de 1992, o IRPJ passou a ser devido mensalmente, “à medida em que os lucros forem auferidos” (art. 38, *caput* e § 1º). Posteriormente, essa exigência foi consolidada com a Lei nº 8.981/95, criando a possibilidade de redução ou suspensão dos pagamentos mensais quando demonstrado que “o valor acumulado já pago excede o valor do imposto” (art. 35).

Sobre essa matéria, fazendo referência à legislação citada, SACHA CALMON NAVARRO COELHO e MISABEU ABREU MACHADO DERZI⁸ afirmam que o dever de pagamento mensal “não infirma o caráter anual do tributo”, o que é confirmado pela necessidade de ajuste anual ao final de cada ano-calendário. Assim, será neste momento em que se apurará “a verdadeira base de cálculo do imposto de renda, tendo a estimativa caráter precário e provisório”. Tanto é assim que a Súmula Carf nº 82 veda o lançamento de ofício para a exigência das estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário, uma vez que neste momento já houve ajuste final e apuração efetiva da base de cálculo do tributo.

O art. 25 da Lei nº 9.249/95 prescreve que 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”. Ou seja, fica claro da legislação citada que os lucros no exterior não compõem o cálculo das estimativas mensais a recolher de IRPJ e de CSLL, uma vez que somente são computados no balanço de encerramento anual.

A respeito especificamente da compensação do imposto pago no exterior, vale transcrever o art. 26 do mesmo diploma legal:

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.

⁸ Dos Regimes Fiscais de Reconhecimento das Variações Monetárias Cambiais nas Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL. O Momento de Exercício do Direito. In: Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 171, Dez/2009, p. 115/116.

Referido dispositivo trata do chamado *método da imputação ordinária*, sistemática adotada unilateralmente pela legislação brasileira como forma de impedir a dupla tributação internacional da renda. Este método se diferencia da imputação integral, porque estabelece um limite ao aproveitamento do imposto pago no exterior no Brasil: a fração do seu próprio imposto incidente sobre os mesmos rendimentos. Como bem explica ALBERTO XAVIER, este limite decorre da atitude do país que é “favorável a anular o seu próprio imposto, mas desfavorável a reembolsar os seus contribuintes de impostos pagos a Estados estrangeiros”.⁹

Veja-se que o dispositivo legal faz referência à possibilidade de compensação do imposto pago no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital “computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital”. O dispositivo legal faz evidente *relação* entre os lucros objeto de tributação no exterior e aqueles computados no lucro real. Ou seja, não se trata de autorizar uma utilização ampla e irrestrita do imposto pago no exterior, sem vinculação à incidência do IRPJ sobre esses mesmos lucros, o que poderia permitir que o montante pago noutro país reduzisse a base tributável decorrente da própria atividade da pessoa jurídica realizada no Brasil. Tratando-se, como mencionado, de medida unilateral para evitar a sobreposição de exigências sobre a mesma base, o dispositivo não autoriza a utilização de imposto pago no exterior para compensar IRPJ devido por conta das próprias atividades da pessoa jurídica realizadas no Brasil.

O art. 87 da Lei nº 12.973/14, ao manter a sistemática prevista no art. 26 da Lei nº 9.249/95, foi ainda mais explícito a respeito da referida correlação:

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.

Não se ignora que, como mencionado pela Recorrente, o imposto pago diga respeito a anos-calendário anteriores. Porém, a legislação expressamente correlaciona a dedução dos pagamentos extraterritoriais aos lucros de mesma origem. É por isso que, não sendo os lucros no exterior adicionados para pagamento das estimativas, entendo que não cabe o aproveitamento do imposto pago neste momento.

Prosseguindo, da redação do dispositivo legal percebe-se que não houve menção à possibilidade de manutenção de um crédito relativo ao imposto pago no exterior em determinado ano-calendário para a utilização nos períodos subsequentes. Esta autorização, porém, foi criada pela IN/RFB nº 213/02, que especificou a tributação de lucros no exterior e o regime de compensação. Nesse sentido, o seu art. 14, §§ 15 e 16, permitiu o registro do imposto pago no exterior na Parte B do Lalur, na hipótese de não se apurar lucro real positivo no ano-calendário em que incluídos os lucros correspondentes:

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.

⁹ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. - 8ª ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 754.

§ 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).

Segundo o dispositivo citado, o § 15 faz menção expressa à compensação “com o que for **devido** nos anos-calendário subsequentes”, o que foi mantido com o art. 30, § 14, da IN/RFB nº 1520/14. Como mencionado, as estimativas mensais possuem caráter provisório, não sendo permitido considerar que naquele momento já haveria tributo *do ano-calendário* a ser recolhido. Esta referência ao ano-calendário só pode significar, pela própria interpretação sistemática em conjunto com o art. 25 da Lei nº 9.249/95, como o montante devido ao final do período-base. Por isso, embora existam precedentes deste Carf que façam referência específica à natureza de imposto sobre a renda das antecipações, entendo que a sistemática da tributação dos lucros no exterior possui um regime próprio e específico, que não autoriza a sua adição ou dedução nos recolhimentos antecipados.

A partir dessas considerações, entendo que a dedução feita pela Recorrente não encontra fundamento legal. Vale trazer, nesse sentido, manifestação deste Carf a respeito:

UTILIZAÇÃO DE IR PAGO NO EXTERIOR EM PERÍODOS ANTERIORES PARA COMPENSAR COM ESTIMATIVAS MENSAIS. IMPOSSIBILIDADE. O IR pago no exterior não é passível de restituição no Brasil. Ele apenas pode ser utilizado na apuração de IRPJ ou CSLL a pagar, quando houver a adição de lucros de coligadas/controladas no exterior, dentro do limite da participação e do lucro reconhecido, sem compor saldo negativo. Uma vez que o IR pago no exterior não é passível de restituição ou ressarcimento no Brasil, não pode ser utilizado para a compensação com eventuais débitos de estimativas de IRPJ ou CSLL nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996. (Acórdão nº 1401-004.118, Rel. Cons. Carlos Andre Soares Nogueira, Sessão de 21/01/2020)

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

II. Mérito do Recurso de Ofício: lucros no exterior não adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL

A Fiscalização identificou que a Recorrente, no ano-calendário de 2015, não teria adicionado lucros no exterior de suas controladas Fibria International Trading (“FIT”) e Fibria Trading International (“FTI”). Passo a analisar, separadamente, a situação de cada uma delas.

(a) Lucros no exterior da Fibria International Trading (“FIT”)

No caso da Fibria International Trading (“FIT”), a Fiscalização identificou o seguinte:

- (i) De acordo com as demonstrações financeiras da FIT, foi apurado um lucro, no ano-calendário de 2015, de € 335.699.385,43. O saldo de prejuízo acumulado era de € 58.197.516,00, resultando num lucro a ser tributado de € 277.501.869,43;
- (ii) Aplicando a taxa de câmbio de 31/12/2015, o lucro a ser disponibilizado seria de R\$ 1.179.493.945,82:

Lucro a ser tributado em 31/12/2015 (em euro)	Participação	Taxa de câmbio 31/12/2015	Lucro a ser disponibilizado (em reais)
277.501.869,43	100%	4,2504	1.179.493.945,82

- (iii) Porém, os lucros oferecidos à tributação referentes à FIT corresponderiam a R\$ 1.166.936.510,49, havendo uma diferença de R\$ 12.557.435,33:

Lucros a serem disponibilizados em 2015	Lucros disponibilizados em 2015	Saldo de Lucros a ser disponibilizado em 2015
1.179.493.945,82	1.166.936.510,49	12.557.435,33

Segundo o próprio TVF, o total de prejuízo acumulado informado na ECF da Recorrente seria de € 61.151.928,00 (fls. 1.296). Assim, valor supostamente não adicionado decorreria, exatamente, da diferença entre esse montante e o que foi apurado pela Fiscalização a partir das demonstrações financeiras da FIT (€ 58.197.516,00).

O montante de € 58.197.516,00 foi obtido pela Fiscalização a partir do prejuízo acumulado indicado no “Income Statement for the Fiscal Year 2014” (fls. 212):

	2014	2013
	EUR	EUR
1. Net sales	1,981,652,563	1,069,022,085
2. Other operating income	216,408	0
Other	216,408	0
3. Cost of materials and purchased services	1,767,836,655	1,031,111,429
a) Cost of goods	1,703,578,277	998,745,524
b) Cost of purchased services	64,258,378	32,365,905
4. Personnel expenses	6,533,338	3,617,271
a) Salaries	5,938,667	3,324,599
b) Expenses for statutory social security, payroll-related taxes and mandatory contributions	594,671	292,672
5. Depreciation of fixed tangible assets	57,724	63,850
6. Other operating expenses	154,922,124	27,483,748
a) Taxes not included in line 13	185,534	59,210
b) Other	154,736,590	27,424,538
7. Subtotal of lines 1 to 6 (Operating result)	52,519,129	6,745,787
8. Other interest and similar income	213,431,921	601,170,940
of which from affiliated companies	171,221,008	198,705,740
9. Expenses on fixed financial assets, thereof relating to affiliated companies	11,104	4,260
10. Interest and similar expenses	264,149,488	670,854,853
of which from affiliated companies	182,252,592	447,739,027
11. Subtotal of lines 8 to 10 (Financial result)	-50,728,671	-69,688,173
12. Net operating income/loss	1,790,458	-62,942,386
13. Taxes on income	7,667,735	3,257,764
14. Net loss for the year	-5,877,277	-66,200,150
15. Prior period cumulative losses brought forward/ Prior period unappropriated retained earnings brought forward	-52,320,239	13,879,911
16. Cumulative losses	-58,197,516	-62,320,239

O art. 77, § 2º, da Lei nº 12.973/14 autorizou a utilização do prejuízo acumulado da controlada referente aos anos-calendário anteriores ao início de vigência daquele diploma normativo. A matéria é tratada no art. 10 da IN/RFB nº 1520/14:

Art. 10. O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, referente aos anos-calendário anteriores à 1º de janeiro de 2015 poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que sejam informados na forma e prazo previstos no art. 38.

§ 1º A pessoa jurídica que fizer a opção prevista na Seção II do Capítulo I poderá utilizar o prejuízo acumulado referente aos anos-calendário anteriores à 1º de janeiro de 2014.

§ 2º O valor do prejuízo acumulado passível de compensação com lucros futuros será proporcional à participação em cada controlada no exterior.

§ 3º A compensação do prejuízo acumulado com os lucros futuros da mesma controlada no exterior será efetuada antes de sua conversão em Reais.

§ 4º A compensação de prejuízo acumulado no exterior com lucros futuros da mesma pessoa jurídica não está sujeita ao limite previsto no art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Segundo alegou a Impugnante, a Fiscalização se equivocou ao considerar o montante de patrimônio líquido da FIT ao final do período-base de 2014, pois os prejuízos compensáveis seriam o valor antes dos tributos correntes e diferidos e dos lucros acumulados em exercícios anteriores.

De fato, analisando o art. 77 da Lei nº 12.973/14 e o art. 9º da IN/RFB nº 1.520/14, o valor a ser adicionado é o equivalente aos lucros auferidos pela controlada antes do imposto sobre a renda apurado no exterior. Não há razão para que os prejuízos tenham uma forma de apuração distinta, devendo ser mantida a mesma sistemática. Isso é confirmado, inclusive, pelo “Perguntas e Respostas – Pessoa Jurídica” (2023) disponibilizado pela Receita Federal, utilizado pela DRJ:

106 O prejuízo apurado por controlada no exterior que, após a sua geração e antes da apuração de lucro em exercícios subsequentes pela mesma entidade, seja absorvido contra o capital social ou contra lucros retidos e reservas de lucros anteriores, continua passível de compensação?

Sim, uma vez que a legislação não prevê esta condicionante. Importante observar que, via de regra, o prejuízo que é transferido para conta no patrimônio líquido é o prejuízo final do exercício, após tributos, portanto, distinto do prejuízo contábil antes dos tributos sobre lucros e do resultado de participações em outras empresas.

107 O que deve ser entendido como montante de "prejuízos acumulados" de períodos anteriores a 2015, a que se refere o artigo Art. 38 da IN 1.520/14?

O prejuízo acumulado de períodos anteriores a 2015 a que se refere o Art. 38 da IN nº 1.520/14 deve ser entendido como sendo o montante que resulta da soma dos prejuízos contábeis apurados segundo a legislação comercial local, antes dos tributos corrente e diferido sobre os lucros e antes dos resultados de participações em outras sociedades sob controle direto e indireto da controladora brasileira, em cada balanço do exercício social individualizado por filial, sucursal, controlada direta ou indireta domiciliada no exterior, que não tenham sido absorvidos por lucros apurados pela mesma entidade em exercícios seguintes até dezembro de 2014.

Normativo: IN RFB nº 1.520, de 2014, arts. 2º, § 2º, 10, 30 § 6º e 38.

Assim, a forma correta de apurar o prejuízo acumulado a partir das demonstrações financeiras (fls. 212) seria utilizar o prejuízo do ano-calendário de 2013 (€ -62.942.386,00) e somar com o resultado positivo de 2014 (€ 1.790.458,00), cujo resultado é o prejuízo acumulado de € 61.151.928,00, exatamente o montante utilizado pela Recorrente na sua ECF. Veja que esta foi a metodologia adotada pela Recorrente (fls. 945), que se valeu do prejuízo antes da tributação (*Before Corporate Income Tax – CIT*):

ACCOUNTANCY LOSSES IN LOCAL GAAP PER YEAR	
Tax Year	FIT - 3056
	EUROS
	Before CIT
2008	0
2009	0
2010	0
2011	0
2012	0
2013	- 62.942.386,00
2014	1.790.458,00
Total CFC 2015	- 61.151.928,00

Portanto, concordo com as razões apresentadas pela DRJ para cancelar a autuação neste ponto.

(b) Lucros no exterior da Fibria Trading International (“FTI”)

No caso da Fibria Trading International (“FTI”), a Fiscalização questionou o controle de prejuízos acumulados apresentado pela Recorrente, no total de USD 630.496.686,00:

UNTANCY LOSSES IN LOCAL GAAP PER	
FTI - 3032	
USD	
Tax Year	Before CIT
2008	-1.306.760.673
2009	108.123.705
2010	495.193.303
2011	99.073.721
2012	-123.714.646
2013	11.675.366
2014	41.725.120
2015	44.187.418
Total ECF 2015	-630.496.686

Demonstrativo de Estrutura Societária	
Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas	
Participações no Exterior - Resultado do Período de Apuração	
Demonstrativo de Prejuízos Acumulados	
Demonstrativo de Resultados e de Imposto Pago no Exterior	
Resultado Negativo de Períodos Anteriores	674.684.104,27
Resultado Negativo de Períodos Anteriores em Reais	0,00
Saldo Negativo Acumulado	630.496.686,27
Fechar	

Vale destacar as afirmações trazidas no TVF (fls. 1.298/1.299):

Em resposta recebida em 28/02/2020 a fiscalizada apresentou as demonstrações Financeiras da Fibria Trading International dos anos-calendário de 2008 a 2015.

Entretanto analisando as demonstrações apresentadas, verificamos que existe um lucro acumulado anterior a 2008 no valor de USD 1.183.684.054,00. Desta forma, através do Termo de Intimação nº04 intimamos o fiscalizado a explicar porque este valor não foi incluído na planilha apresentada.

Em resposta recebida em 29/05/2020 o fiscalizado informou que” por fim, no que se refere ao questionamento realizado ao Item 2 da intimação, a INTIMADA informa que o controle do prejuízo foi iniciado a partir do primeiro prejuízo gerado referente ao ano-calendário de 2008 conforme item 2 apresentado no termo de intimação nº 02. ” (...)

Ora a legislação vigente em nenhum momento delimita o controle dos prejuízos acumulados iniciando-se a partir do primeiro prejuízo fiscal como fez o fiscalizado. Ele deliberadamente excluiu o lucro acumulado anterior a 2008 na composição dos prejuízos acumulados informado na ECF de 2015.

Com base nesse entendimento, a Fiscalização verificou que as demonstrações financeiras do ano-calendário de 2008 indicaram um lucro acumulado de USD 1.183.684.054,00. Ainda, as demonstrações do ano-calendário de 2015 (fls. 1.091/1.144) demonstrariam um lucro de USD 46.656.622,00, que seria pago como dividendos, juntamente com a reserva de lucros dos exercícios anteriores. Assim, não haveria saldo de prejuízo acumulado em 2014 passível de compensação com o lucro apurado em 2015.

Novamente, a Fiscalização se equivocou ao confundir a apuração contábil com o registro dos prejuízos para fins fiscais. Vale destacar, a esse respeito, considerações feitas pelo Ilmo. Cons. Paulo Mateus Ciccone, ao analisar exatamente os registros de prejuízo da FTI no PAF nº 16561.720057/2014-17 (Acórdão nº 1402-003.256, Sessão de 13/06/2018):

Pois bem, voltando ao princípio da argumentação, o prejuízo de 2008 apurado pela FTI já está – NA SUA CONTABILIDADE OU EM REGISTROS GERENCIAIS – absorvido pelos lucros anteriores e posteriores havidos e, portanto, sendo seu saldo final em 31/12/2010, de US\$ 449.365.010, a princípio – não fosse o regramento específico que tem os “prejuízos” na legislação fiscal e do qual se falará adiante – não haveria sustentação na tese da autuado de que o Fisco teria desconsiderado “o prejuízo acumulado apurado por FTI desde 2008” (fls. 45 e 303), o qual seria “suficiente para compensação com lucros apurados pela empresa em 2010”. (...)

Todavia – e aí reside o cerne da questão em debate – se sob o ângulo contábil o procedimento antes explanado está correto e pode ter sido a sustentação da Fiscalização para consecução dos lançamentos, sob o ponto de vista estritamente fiscal, o tratamento a ser dado aos prejuízos (quando perpetrados lançamentos de ofício) sujeita-se a regramentos específicos que permitem aos contribuintes manter “em estoque” prejuízos que acumulem ao longo do tempo (sem restrição temporal) e os COMPENSEM com lucros posteriores.

Em outro dizer, ainda que os prejuízos (como aqui presente) já tenham sido compensados integralmente na contabilidade do sujeito passivo, sob a ótica da lei fiscal, eles (prejuízos) **ficam aguardando o surgimento de lucros subsequentes para que possam ser a eles antepostos.**

No caso dos autos, incontroversamente, a **FTI** apurou prejuízos em 2008 no volume de US\$ 1.306.760.673 e, com os lucros havidos em 2009 de US\$ 108.123.705 e em 2010 de US\$ 495.193.303, ainda permaneceu com um “**estoque**” de prejuízos para compensação futura da ordem de US\$ 703.443.664.

Resumindo:

- contabilmente referido prejuízo foi totalmente compensado;
- fiscalmente, havia saldo para utilização contra lucros.

Assim, o fato de os prejuízos terem sido contabilmente compensados em períodos subsequentes não significa que foram impactados de modo a impedir o seu aproveitamento quando do oferecimento de lucros da mesma controlada para tributação no Brasil. Veja-se o controle feito pela Recorrente (fls. 644):

Tax Year	FTI - 3032	
	USD	
	Before CIT	After CIT
2008	-1.306.760.673	-1.106.215.584
2009	108.123.705	114.665.123
2010	495.193.303	449.365.010
2011	99.073.721	-22.220.183
2012	-123.714.646	-124.179.821
2013	11.675.366	12.118.874
2014	41.725.120	36.794.369
2015	44.187.418	33.120.716

Portanto, entendo incorreta a forma de apuração da Fiscalização, não havendo razão para infirmar o aproveitamento dos prejuízos acumulados na forma como feito pela Recorrente. Nesse sentido, vale destacar a existência de precedente desta Turma:

Quanto ao exame de mérito deste recurso, verifica-se que a DRJ acolheu o argumento apresentado pela defesa de que a fiscalização compensou indevidamente e de forma

retroativa, prejuízos incorridos pela empresa controlada sediada na Hungria (Fibria Trading Internacional Kft) no ano base de 2008, com lucros da mesma empresa obtidos nos anos anteriores de 2006 e 2007, de forma que na apuração do lucro tributável de 2011, implementou-se o denominado carry back de prejuízos incorridos em 2008 para os anos de 2006 e 2007.

Não há reparos a fazer a esta decisão.

Infere-se dos autos que no ano de 2008 aquela empresa apurou resultado negativo, que suplanta os resultados positivos de 2009, 2010 e 2011, a saber:

Ano-calendário	USD
2008	(1.306.760.673)
2009	108.123.705
2010	495.193.303
2011	99.074.000
Saldo do prejuízo de 2008	(604.369.665)

De acordo com a legislação de regência, o resultado negativo pode ser compensado com o resultado positivo ocorrido posteriormente.

Por outro lado, os lucros obtidos nos anos-calendário de 2006 e 2007 não são objetos do presente processo, e não podem ter influência na presente decisão.

Logo, havendo em 2011 saldo de prejuízo suficiente, apurado em 2008, para compensar totalmente o lucro obtido em 2011 pela controlada sediada na Hungria, deve-se manter a decisão que cancelou o lançamento relativo a este assunto.

Com referência a redução lucros auferidos da controlada Áustria, nessa parte, o recurso encontra-se prejudicado, em face do decidido quando da análise do recurso voluntário.

Dessa forma, nega-se provimento ao recurso de ofício. (Acórdão nº 1301-003.464, Rel. Cons. José Eduardo Dornelas Souza, Sessão de 16/10/2018)

Assim, entendo que é o caso de negar provimento ao Recurso de Ofício.

III. Dispositivo

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário e o Recurso de Ofício e lhes nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso

Declaração de Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

Manifestei intenção de apresentar declaração de voto, com o fim de registrar minhas razões de não ter acompanhado o Relator quando de sua análise do mérito do recurso voluntário.

No mérito, discute-se 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, a possibilidade de compensação, no ano-calendário de 2015, de valores que teriam sido pagos a título de crédito de imposto pago no exterior, mas não compensados em anos anteriores, em razão de resultados negativos ocorridos em sua controladora no País.

Embora o Relator reconheça a possibilidade de manutenção de crédito relativo ao imposto pago no exterior em determinado ano-calendário para a utilização nos períodos subsequentes, desde que tal crédito seja registrado na Parte B do LALUR, tudo em conformidade com a Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, compreende que o referido montante não serve para liquidação de antecipações mensais de IRPJ e CSLL, apuradas com base em balancetes de suspensão ou redução. Daí minha divergência.

Ora, inexistente vedação à utilização do aludido crédito para pagamento das antecipações mensais, apuradas pela pessoa jurídica, com base em balancetes de suspensão ou redução. Logo, na ausência de uma restrição expressa pelo legislador, não cabe ao intérprete limitar o seu âmbito de aplicação, a não ser que haja uma justificativa para tanto, extraída da interpretação do próprio ordenamento jurídico, em sua unidade, o que creio não ser o caso.

Com efeito, verificando-se que a legislação permite o registro do saldo do crédito de imposto de renda na parte B do LALUR, em determinadas hipóteses, é porque ela considera que os resultados do exterior já foram oferecidos à tributação no Brasil, ou seja, já atendeu a condição destes créditos serem disponibilizados e tributados no Brasil, ainda que ele tenha sido consumido, dentro dos limites aplicáveis, pelos prejuízos fiscais e base negativa de CSLL da pessoa jurídica controlada sediada no País. Assim, nada mais haveria de ser tributado no ano-calendário subsequente.

Ao lado disso, na apuração de estimativas mensais 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 n. 8981, de 20.1.1995, cabendo, portanto, a compensação em questão.

Com efeito, o legislador concede ao contribuinte a possibilidade de apurar o lucro real mensal, a partir das próprias regras de apuração do lucro real, estabelecendo que o lucro real é o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Ora, se é assim, ou seja, aos balancetes de suspensão ou redução aplicam-se todas as adições, exclusões ou compensações previstas ou autorizadas pela legislação tributária, por óbvio que os créditos do imposto de renda pagos nos Estados Unidos podem ser

compensados com as estimativas da Recorrente. E, diga-se mais, considerando que os lucros obtidos no exterior já foram devidamente computados no lucro real e na base de cálculo da CSLL, o imposto de renda pago no exterior já passou pelo método do *crédito ordinário proporcional*, no momento do seu registro no LALUR, não havendo, portanto, qualquer justificativa, a meu ver, para aguardar o encerramento do ano-calendário.

Veja-se que os próprios prejuízos fiscais, que também são mantidos na parte B do LALUR e que dependem da observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado para compensação, podem ser objeto de compensação nos balancetes de suspensão e redução. É o que prevê expressamente art. 35, parágrafo 3º, da Instrução Normativa SRF n. 11, de 21.2.1996, que permanece em vigor:

“Compensação de Prejuízos Fiscais

Art. 35 - Para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais em até, no máximo, trinta por cento.

§ 1º. Os prejuízos fiscais são compensáveis na forma deste artigo, independentemente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 2º. Os prejuízos apurados anteriormente a 31 de dezembro de 1994, somente poderão ser compensados se, naquela data, fossem ainda passíveis de compensação, na forma da legislação então aplicável.

§ 3º. O disposto neste artigo aplica-se, também, às pessoas jurídicas submetidas à apuração mensal do imposto com base no lucro real, a que se refere o § 6º do art. 37 da Lei nº 8.981, de 1995”.

Ora, se o prejuízo fiscal, que sempre dependerá da observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, pode ser compensado nos balancetes de suspensão/redução, por igual razão, deve-se permitir que o imposto de renda pago no exterior, registrado na parte B do LALUR, que já cumpriu o método do *crédito ordinário proporcional*, seja compensado.

Enfatize-se que a formação de saldo negativo de IRPJ e de CSLL, a partir das antecipações mensais compensadas com o crédito registrado na parte B do LALUR não implica restituição de imposto pago no exterior. Nessa hipótese, os valores recolhidos no exterior não concorrem diretamente para a formação do saldo negativo, tendo em vista a limitação inerente ao método do *crédito ordinário proporcional*.

O que a legislação autoriza é apenas o registro de saldo de crédito na parte B do LALUR, na hipótese em que os lucros adicionados no País são absorvidos, total ou parcialmente, por prejuízos fiscais ou base negativas de CSLL. Não há, pois, risco de restituição indireta de imposto de renda pago no exterior por meio de saldos negativos de IRPJ e CSLL.

Assim, após o cômputo do lucro nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e a sua absorção por resultados negativos correntes, o valor do saldo do imposto de renda pago no exterior e registrado na parte B do LALUR não fica sujeito a quaisquer restrições quanto ao momento de sua utilização para compensação do IRPJ e da CSLL devidos pela pessoa jurídica.

Esclareça-se ainda, por relevante, que o Manual de Orientação do Leiaute da ECF, mencionado pela fiscalização para demonstrar a suposta irregularidade do procedimento adotado pela Recorrente, não se aplica ao caso presente, pois trata-se exclusivamente de

compensação do imposto de renda pago no exterior no próprio ano-calendário em curso. Com efeito, ao vedar a dedução, no decorrer do período-base, de imposto pago no exterior, o referido Manual reporta-se exclusivamente ao imposto pago no exterior relativo ao resultado do próprio período-base em curso.

De fato, no decorrer do ano-calendário em curso, como os resultados da investida no exterior e da pessoa jurídica no Brasil ainda estão em formação, não é possível apurar com exatidão o limite do *crédito ordinário proporcional*, pois a tributação dos lucros auferidos no exterior ocorre apenas em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Porém, esse não é o caso em tela, pois o saldo de imposto de renda pago no exterior e registrado no parte B do LALUR diz respeito a períodos anteriores, cujos resultados positivos correspondentes já foram computados no lucro real e na base de cálculo da CSLL apurados pela pessoa jurídica no Brasil em anos-calendário anteriores.

Por fim, ressalte-se que o CARF já se posicionou, neste ponto, por unanimidade de votos, em sentido semelhante, quando proferiu o Acórdão nº 1302-006.402, de relatoria do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, cujos trechos de interesse, são adiante reproduzidos:

[...]

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 anocalendário 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”). 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. 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.

Portanto, nestes termos, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelamento integral das exigências formuladas no presente auto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza