



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720063/2020-12
ACÓRDÃO	1302-007.991 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. SALDO DE TRIBUTOS PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO NOS EXERCÍCIOS SEGUINTE. DÉBITOS DE ESTIMATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

O imposto de renda pago no exterior possui natureza de mecanismo destinado à neutralização da dupla tributação econômica, sendo sua dedução limitada ao montante do imposto devido no Brasil sobre parcelas positivas de lucros do exterior efetivamente computadas no lucro real, nos termos da legislação da Tributação em Bases Universais. Inviável a utilização de saldos de imposto pago no exterior, ainda que controlados na Parte B do LALUR, para quitação de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, sob pena de desvirtuamento do sistema legal e de restituição indireta de tributo pago a Fisco estrangeiro. Caracterizada a falta de pagamento das antecipações mensais, é legítima a aplicação da multa isolada prevista no artigo 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Ana Elizabeth Kwen, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

1. Tratam-se, na origem, de **Autos de Infração** lavrados para a exigência de **multas isoladas** decorrentes da **falta de recolhimento** de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – **IRPJ** (e-fls. 1.916/1.919) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL** (e-fls. 1.920/1.923), **sobre a base de cálculo estimada**, relativos ao **ano-calendário de 2016**, nos montantes a seguir discriminados:

PENALIDADE	VALOR
Multa Isolada de IRPJ	666.443.020,47
Multa Isolada de CSLL	307.173.144,89
TOTAL	973.616.165,36

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que compõem os respectivos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal apurou as infrações descritas abaixo:

IRPJ:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Os atos normativos infralegais citados na fundamentação legal deste Auto de Infração estão amparados pelo disposto no art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Fato Gerador	Multa
31/01/2016	34.424.255,74
28/02/2016	40.402.627,85
31/03/2016	177.927.875,12
30/04/2016	63.563.392,28
31/05/2016	27.512.827,40
30/06/2016	110.896.743,52
31/07/2016	43.598.210,35
31/08/2016	26.263.259,20
30/09/2016	41.990.831,42
31/10/2016	36.541.994,04
30/11/2016	63.321.003,55

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2016 e 30/11/2016:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

CSLL:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Os atos normativos infralegais citados na fundamentação legal deste Auto de Infração estão amparados pelo disposto no art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Fato Gerador	Multa
31/01/2016	19.790.913,51
28/02/2016	20.818.957,88
31/03/2016	69.107.254,04
30/04/2016	28.911.016,15
31/05/2016	15.759.391,46
30/06/2016	45.579.973,41
31/07/2016	21.226.686,39
31/08/2016	14.923.956,23
30/09/2016	21.570.397,02
31/10/2016	19.525.079,02
30/11/2016	29.959.519,78

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2016 e 30/11/2016:

Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

3. Conforme relatado no “Termo de Verificação Fiscal” (e-fls. 1.924/1.979), a Contribuinte apurou o IRPJ e a CSLL devidos no ano-calendário de 2016 pelo regime do lucro real anual e, entre os meses de **janeiro e novembro** daquele exercício, registrou valores devidos a título de **estimativas mensais**.

4. Em vez de recolher essas antecipações, a Contribuinte **utilizou créditos de imposto sobre a renda pago no exterior**, incidentes sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital, para **extinguir integralmente os valores apurados**, de modo que não houve recolhimento de IRPJ ou CSLL nos meses fiscalizados.

5. Os créditos utilizados tiveram origem em tributos pagos no exterior, especialmente por intermédio das estruturas societárias Ambev Luxemburgo e Tenedora CND. Segundo informações prestadas pela própria Contribuinte, foram registrados créditos de imposto pago no exterior no montante de R\$ 906.026.579,77 referentes ao ano-calendário de 2014, embora os tributos efetivamente pagos pelas subsidiárias estrangeiras tenham totalizado R\$ 1.076.052.193,82.

6. Parte desses créditos foi utilizada para quitar estimativas de IRPJ e CSLL relativas ao ano-calendário de 2015, permanecendo saldo controlado na Parte B do e-LALUR e do e-LACS. A Contribuinte sustenta que os **valores remanescentes** foram posteriormente **utilizados para extinguir as estimativas mensais apuradas em 2016**.

7. A Fiscalização entendeu que os créditos de imposto pago no exterior acumulados nos anos-calendário de 2014 e 2015 não poderiam ser utilizados para compensar as estimativas mensais de IRPJ e CSLL de 2016. Segundo a Autoridade Fiscal, o regime jurídico aplicável permite apenas a utilização desses créditos para reduzir o IRPJ e a CSLL incidentes sobre lucros auferidos no exterior e tributados no Brasil, observados os limites legais.

8. Assim, concluiu que os saldos registrados na Parte B do e-LALUR e do e-LACS não constituem créditos livremente compensáveis nem passíveis de restituição ou ressarcimento, podendo ser aproveitados apenas nas hipóteses expressamente previstas na legislação.

9. Com base nessa interpretação, a Fiscalização concluiu que os **créditos de imposto pago no exterior acumulados** em 2014 e 2015 **não poderiam ser utilizados para compensar as estimativas mensais** de IRPJ e CSLL apuradas em 2016.

10. Em razão disso, entendeu que houve falta de recolhimento das antecipações obrigatórias relativas aos meses de janeiro a novembro de 2016, **aplicando as multas isoladas** previstas no artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96.

11. A Contribuinte foi cientificada do lançamento através de sua Caixa Postal - Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), conforme se verifica do “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (e-fl. 1.987) e, apresentou Impugnação (e-fls. 1.992/2.018), cujas alegações podem ser assim resumidas:

- (i) Os créditos de imposto pago no exterior utilizados para quitar as estimativas mensais de IRPJ e CSLL de 2016 tiveram origem nos anos-calendário de 2014 e 2015, períodos em que apurou prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, circunstância que impediu seu aproveitamento integral naqueles exercícios, razão pela qual foram regularmente registrados e controlados na Parte B do e-LALUR e do e-LACS, sem qualquer questionamento da Fiscalização quanto à sua existência, liquidez ou escrituração.
- (ii) A autuação se fundamenta indevidamente no artigo 74 da Lei nº 9.430/96, dispositivo que disciplina compensações realizadas mediante declaração de compensação, enquanto a hipótese dos autos seria regida por normas específicas relativas à tributação dos lucros auferidos no exterior, especialmente o artigo 26 da Lei nº 9.249/95, o artigo 87 da Lei nº 12.973/14 e as Instruções Normativas SRF nº 213/02 e RFB nº 1.520/14.

- (iii) A legislação autoriza expressamente a utilização, em exercícios subsequentes, dos créditos de imposto pago no exterior que não puderam ser aproveitados no período de origem, sem restringir sua utilização ao imposto apurado no encerramento do exercício nem exigir nova adição de lucros provenientes do exterior, sendo legítima sua utilização para extinguir débitos decorrentes das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.
- (iv) A interpretação adotada pela Fiscalização cria limitação não prevista em lei, pois os dispositivos legais e regulamentares estabelecem apenas limites quantitativos para utilização dos créditos, não condicionando seu aproveitamento à ocorrência de novos lucros auferidos no exterior.
- (v) O entendimento fiscal contraria a finalidade das normas de tributação internacional, que buscam evitar a dupla tributação da renda, uma vez que impedir a utilização posterior dos créditos acumulados resultaria na tributação duplicada dos mesmos lucros já onerados no exterior.
- (vi) E, subsidiariamente, caso não acolhida a tese principal, a multa isolada deve ser cancelada por configurar *bis in idem*, tendo em vista a concomitante exigência de multa de mora nos processos relacionados aos saldos negativos de IRPJ e CSLL de 2016, bem como por representar alteração de critério jurídico vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

12. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 25 de novembro de 2021, a 25ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 ("DRJ/08"), em Acórdão de nº 108-024.599 (e-fls. 2.091/2.113), entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) A utilização, pela Contribuinte, de créditos de imposto sobre a renda pago no exterior, acumulados nos anos-calendário de 2014 e 2015 e controlados na Parte B do e-LALUR e do e-LACS, para quitar as estimativas mensais de IRPJ e CSLL de janeiro a novembro de 2016 não encontraria amparo na legislação aplicável.
- (ii) O regime jurídico do imposto pago no exterior não permite sua utilização como crédito passível de restituição, ressarcimento ou compensação ampla. Segundo a decisão, a legislação destinada a evitar a dupla tributação internacional autoriza apenas a dedução desses valores do IRPJ e da CSLL incidentes, no Brasil, sobre os lucros auferidos no exterior, observados os limites legalmente previstos.
- (iii) Não seria admissível utilizar o imposto pago no exterior para extinguir estimativas mensais nem para gerar saldos negativos de IRPJ ou CSLL

passíveis de restituição, ressarcimento ou compensação com outros débitos administrados pela Receita Federal.

- (iv) A tese da Contribuinte de que os créditos registrados na Parte B do e-LALUR e do e-LACS poderiam ser utilizados em exercícios subsequentes, independentemente da ocorrência de nova tributação de lucros auferidos no exterior, foi rejeitada. Para a DRJ, os créditos oriundos de exercícios anteriores permanecem sujeitos aos mesmos limites legais aplicáveis ao período de sua constituição.
- (v) A utilização desses créditos para compensar estimativas mensais implicaria a indevida transformação do imposto pago no exterior em saldo negativo compensável, resultado que não seria admitido pela legislação de regência.
- (vi) Diante da impossibilidade de reconhecer a extinção das estimativas mensais mediante utilização dos referidos créditos, restaria caracterizada a falta de recolhimento das antecipações obrigatórias de IRPJ e CSLL relativas aos meses de janeiro a novembro de 2016.
- (vii) Em razão disso, foi considerada legítima a aplicação da multa isolada prevista no artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96.
- (viii) Por fim, foi afastada a alegação de *bis in idem*, ao fundamento de que a multa de mora exigida nos processos relacionados às compensações não homologadas e a multa isolada objeto destes autos incidiriam sobre fatos distintos e sancionariam condutas diversas, sendo possível sua cobrança concomitante.

13. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

DILIGÊNCIA.

A diligência desnecessária para o deslinde do feito é indeferida pela autoridade julgadora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

IR PAGO NO EXTERIOR. PERÍODOS ANTERIORES. UTILIZAÇÃO NA COMPENSAÇÃO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. IMPOSSIBILIDADE.

O IR pago no exterior não é passível de restituição e/ou ressarcimento no Brasil. Pode ser utilizado apenas na apuração de IRPJ ou CSLL a pagar, efetuada no encerramento do ano-calendário, quando houver a adição de lucros de controladas/coligadas no exterior, dentro dos limites previstos, desde que não

gere saldo negativo. Não pode ser utilizado para a compensação de débitos de estimativas mensais de IRPJ ou CSLL.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

É devida a multa isolada no percentual de 50%, nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. MULTA DE MORA.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e a multa de mora, exigida no caso de débitos não extintos nos prazos previstos na legislação específica, penalizam condutas diversas, sendo plenamente regular a cobrança das duas multas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

14. Na sequência, a Contribuinte foi cientificada do resultado do Acórdão nº 108-024.599 (e-fls. 2.091/2.113), através de sua Caixa Postal - Domicílio Tributário Eletrônico ("DTE"), conforme se verifica do "Termo de Ciência por Abertura de Mensagem" (e-fl. 2.122), e entendeu pela interposição de Recurso Voluntário (e-fls. 2.126/2.162), por meio do qual reiterou os argumentos já deduzidos na Impugnação, sustentando, em síntese, que:

- (i) Os créditos de imposto sobre a renda pago no exterior, acumulados nos anos-calendário de 2014 e 2015 e regularmente controlados na Parte B do e-LALUR e do e-LACS, poderiam ser utilizados para quitar as estimativas mensais de IRPJ e CSLL apuradas em 2016.
- (ii) Os precedentes do CARF utilizados como fundamento da autuação não teriam estabelecido vedação absoluta à compensação das estimativas mensais com créditos de imposto pago no exterior, mas apenas afastado a possibilidade de utilização dessas compensações para formação de saldos negativos passíveis de restituição ou compensação.
- (iii) O artigo 74 da Lei nº 9.430/96 não seria aplicável ao caso, por tratar de compensação entre créditos passíveis de restituição ou ressarcimento e débitos administrados pela Receita Federal, enquanto a controvérsia dos autos estaria submetida ao regime jurídico específico previsto no artigo 26 da Lei nº 9.249/95, no artigo 87 da Lei nº 12.973/14 e nas Instruções Normativas nº 213/2002 e nº 1.520/2014.
- (iv) A legislação permitiria a utilização, em períodos subsequentes, dos créditos de imposto pago no exterior que não puderam ser aproveitados no exercício de origem em razão da inexistência de lucro real positivo, sem exigir nova adição de lucros auferidos no exterior.

- (v) A interpretação adotada pela Fiscalização e pela DRJ resultaria em indevida dupla tributação da renda, contrariando a finalidade do regime de tributação em bases universais e do mecanismo de compensação do imposto pago no exterior.
- (vi) Subsidiariamente, a exigência da multa isolada deveria ser afastada em razão da alegada ocorrência de *bis in idem*, diante da concomitante cobrança de multa de mora nos processos relativos aos saldos negativos de IRPJ e CSLL do mesmo período, bem como por suposta violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

15. Através do “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 2.385), os autos foram encaminhados à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que apresentou Contrarrazões (e-fls. 2.386/2.429), defendendo a manutenção integral do lançamento:

- (i) A PGFN sustenta que a autuação decorreu da utilização indevida de créditos de imposto sobre a renda pago no exterior para quitar estimativas mensais de IRPJ e CSLL relativas ao ano-calendário de 2016. Segundo a Procuradoria, a Contribuinte empregou créditos vinculados a lucros auferidos no exterior para extinguir obrigações tributárias decorrentes de resultados produzidos no Brasil, além de utilizá-los para quitar estimativas mensais, hipótese não autorizada pela legislação.
- (ii) Em suas razões, a Fazenda Nacional discorre sobre o regime brasileiro de Tributação em Bases Universais (TBU), afirmando que a Lei nº 12.973/2014 manteve a sistemática segundo a qual o imposto pago no exterior somente pode ser utilizado para evitar a dupla tributação dos lucros auferidos fora do País. Destaca que o ordenamento brasileiro adota o método do crédito ordinário, pelo qual a dedução do tributo estrangeiro está limitada ao montante do imposto brasileiro incidente sobre os mesmos lucros tributados no exterior, não sendo admitidas restituições, ressarcimentos ou compensações que reduzam a tributação de resultados obtidos em território nacional.
- (iii) Com base nessa premissa, a PGFN sustenta que deve existir correspondência entre o imposto pago no exterior e os lucros estrangeiros oferecidos à tributação no Brasil. Assim, interpreta que o artigo 87 da Lei nº 12.973/2014 e o artigo 30 da Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014 exigem que os créditos sejam utilizados exclusivamente em relação aos resultados oriundos da mesma investida estrangeira que deu origem ao tributo compensável, não sendo possível sua utilização para quitar débitos decorrentes de receitas ou lucros produzidos no Brasil.

- (iv) A Procuradoria afirma, ainda, que a interpretação defendida pela Contribuinte desvirtua a finalidade do mecanismo de compensação internacional, transformando instrumento destinado a evitar a dupla tributação em benefício fiscal sem previsão legal específica. Acrescenta que a utilização irrestrita desses créditos comprometeria a lógica do sistema de tributação internacional adotado pela legislação brasileira e poderia subordinar a carga tributária nacional à tributação aplicada por outros países.
- (v) Embora reconheça que a Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014 permite o aproveitamento, em exercícios posteriores, de determinados créditos de imposto pago no exterior não utilizados em razão da inexistência de lucro real positivo, a PGFN ressalta que essa utilização permanece condicionada ao controle individualizado por investida e à manutenção do vínculo entre o crédito e os respectivos lucros estrangeiros que lhe deram origem.
- (vi) Por fim, defende a legitimidade da multa isolada prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, sob o fundamento de que, reconhecida a impossibilidade de utilização dos créditos para extinguir as estimativas mensais, resta configurada a falta de recolhimento dessas antecipações obrigatórias. Rejeita, ainda, a alegação de *bis in idem*, sustentando que a multa isolada e a multa de mora possuem pressupostos e fatos geradores distintos, razão pela qual podem ser exigidas concomitantemente.

16. Conforme consta do “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 2.430), os autos foram remetidos a este E. CARF. Em sessão realizada em 15 de março de 2023, esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento¹ proferiu a Resolução nº 1302-001.135 (e-fls. 2.432/2.439), por meio da qual determinou o **sobrestamento do presente feito**, em razão da existência de questão prejudicial objeto dos Processos Administrativos nºs 16692.720871/2017-99 e 16692.720873/2017-88.

17. Na oportunidade, o Colegiado entendeu que a definição, em caráter definitivo, da legalidade da utilização de créditos de imposto sobre a renda pago no exterior para quitação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL constituía pressuposto necessário para o exame da exigência da multa isolada discutida nestes autos, evitando-se, assim, o risco de decisões administrativas contraditórias sobre matéria diretamente relacionada.

18. Nesses termos, foi determinado o sobrestamento do julgamento até o encerramento definitivo da discussão travada nos referidos processos administrativos, nos quais se discutia justamente a validade das compensações que deram origem à presente autuação.

19. Posteriormente, conforme consignado no “Despacho de Encaminhamento” (e-fl. 2.804), os autos retornaram a este E. CARF para retomada do julgamento do Recurso Voluntário,

¹ Ressalte-se que o referido julgamento foi realizado sob composição diversa da atual.

em razão do trânsito em julgado administrativo das decisões proferidas nos processos nºs 16692.720871/2017-99 e 16692.720873/2017-88, cuja solução havia sido considerada prejudicial ao exame da controvérsia ora submetida à apreciação deste Colegiado.

20. Nos referidos processos, que discutiam a formação de saldos negativos de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2016 e a possibilidade de aproveitamento de créditos de imposto pago no exterior, a **Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF)** examinou os Recursos Especiais interpostos pela Contribuinte. Ao final, **restou mantido o entendimento** de que os **créditos de imposto pago no exterior não poderiam ser utilizados para a liquidação de estimativas mensais** de IRPJ e CSLL por meio de compensação, especialmente porque tais créditos não se sujeitam ao regime geral de compensação previsto no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 e não possuem natureza de crédito passível de restituição ou ressarcimento. Também prevaleceu o entendimento de que **a utilização desses valores não poderia resultar na formação de saldo negativo compensável**, conforme ementas a seguir transcritas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DEDUÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. UTILIZAÇÃO DO EXCEDENTE EM PERÍODOS POSTERIORES. LIMITES. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO PARA LIQUIDAÇÃO DE ESTIMATIVAS. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático e legislativo distinto do recorrido que examinou o aproveitamento de excedente de imposto pago no exterior sobre lucros de investidas destinado à liquidação de estimativas de período subsequente. O paradigma admitido não analisou a demandada apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP para a liquidação das estimativas e, na parte em que flexibiliza o limite em razão do imposto devido, não teve em conta incidência sobre lucros de investidas no exterior, mas sim sobre outros rendimentos, cuja compensação é estabelecida em regramento legal próprio. FUNDAMENTO INATACADO. INUTILIDADE RECURSAL. Se não resta caracterizado o dissídio jurisprudencial acerca da demandada apresentação de DCOMP para a liquidação das estimativas com excedente de imposto pago no exterior sobre lucros de investidas, inútil discutir se o limite para dedução deste excedente pode ser flexibilizado. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que votou pelo conhecimento. Votaram pelas conclusões do voto do relator os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado,

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(Processo nº 16692.720873/2017-88. Acórdão nº 9101-006.513 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 04 de abril de 2023. Relator Gustavo Guimarães da Fonseca)

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

Ano-calendário: 2016

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DEDUÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. UTILIZAÇÃO DO EXCEDENTE EM PERÍODOS POSTERIORES. LIMITES. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO PARA LIQUIDAÇÃO DE ESTIMATIVAS. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos e legislativos distintos do recorrido que examinou o aproveitamento de excedente de imposto pago no exterior sobre lucros de investidas destinado à liquidação de estimativas de período subsequente. Os paradigmas admitidos não analisaram a demandada apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP para a liquidação das estimativas e, na parte em que flexibilizam o limite em razão do imposto devido, não tiveram em conta incidência sobre lucros de investidas no exterior, mas sim sobre outros rendimentos e em face de imposto retido e pago no Brasil, cuja compensação é estabelecida em regramento legal próprio.

CRÉDITO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. INTERPRETAÇÃO ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16692.720871/2017-99 RESTRITIVA DA EXPRESSÃO “PAGO NO EXTERIOR”. IMPOSSIBILIDADE.

Também devem ser considerados como impostos pagos no exterior, aqueles quitados ou cujo crédito foi extinto por compensação, mormente ante a explícita previsão legal que não admite a restrição de seus dizeres fora dos contornos normativos.

Reformada a premissa jurídica que dispensou o julgamento administrativo, desde a 1ª instância, de se manifestar sobre as provas apresentadas, os autos devem retornar à DRJ

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial apenas em relação à matéria “do aproveitamento do imposto compensado no exterior para a redução do tributo devido no Brasil”, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento integral; votou pelas conclusões o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento

parcial com retorno à DRJ para apreciar os documentos relativos à compensação de imposto pago no exterior, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator) e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar provimento parcial ao recurso, sem retorno. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(Processo nº 16692.720871/2017-99. Acórdão nº 9101-006.512 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 04 de abril de 2023. Relator Gustavo Guimarães da Fonseca)

21. Em síntese, a controvérsia considerada prejudicial por esta Turma foi definitivamente solucionada em desfavor da tese defendida pela Contribuinte, circunstância que ensejou o prosseguimento do julgamento do presente Recurso Voluntário.

22. É o relatório.

VOTO

Conselheira **Miriam Costa Faccin**, Relatora.

I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

23. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023² - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF). Dele, portanto, tomo conhecimento.

24. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **17.12.2021** (e-fl. 2.122), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **17.01.2022** (e-

² **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

fl. 2.125), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972³.

25. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

II – Análise das Alegações Meritórias

26. A controvérsia consiste em definir se a Recorrente poderia utilizar **créditos de imposto pago no exterior**, acumulados em exercícios anteriores e controlados na Parte B do e-LALUR e do e-LACS, **para extinguir as estimativas mensais** de IRPJ e CSLL devidas entre janeiro e novembro de 2016.

27. A Recorrente sustenta que a legislação autoriza o aproveitamento desses créditos em períodos posteriores e que os precedentes do CARF utilizados pela fiscalização não vedaram a compensação das estimativas mensais, mas apenas impediram que tais valores fossem utilizados para formação de saldo negativo passível de restituição ou compensação.

28. Não assiste razão à Recorrente.

29. Conforme demonstrado no “Termo de Verificação Fiscal” (e-fl. 1.924/1.979), a fiscalização constatou que a Contribuinte apurou regularmente as estimativas mensais de IRPJ e CSLL ao longo de 2016, mas utilizou **créditos de imposto pago no exterior** para **quitar integralmente** os valores devidos em cada mês, fazendo com que o imposto a pagar fosse sistematicamente reduzido a zero. Confira-se:

IRPJ:

ECF/2016 - PERÍODO 2016
DEMONSTRATIVO RESUMO - REGISTRO N620 - Apuração do IRPJ Mensal Por Estimativa

MÊS	1-Base de Cálculo do IR	3-A Alíquota de 15%	4-Adicional	20-(-) Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores	20.01-(-) Imposto de Renda Devido no Mês	25.02-(-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controladora Direta ou Indireta	26-IMPOSTO DE RENDA A PAGAR
JANEIRO	275.402.046	41.310.307	27.540.205		68.850.511	68.850.511	
FEVEREIRO	323.229.023	48.484.353	32.322.902		80.807.256	80.807.256	
MARÇO	1.423.431.001	213.514.650	142.343.100		355.857.750	355.857.750	
ABRIL	508.515.138	76.277.271	50.851.514		127.128.785	127.128.785	
MAIO	220.110.619	33.016.593	22.011.062		55.027.655	55.027.655	
JUNHO	887.181.948	133.077.292	88.718.195		221.795.487	221.795.487	
JULHO	348.793.683	52.319.052	34.879.368		87.198.421	87.198.421	
AGOSTO	210.114.074	31.517.111	21.011.407		52.528.518	52.528.518	
SETEMBRO	335.934.651	50.390.198	33.593.465		83.983.663	83.983.663	
OUTUBRO	292.343.952	43.851.593	29.234.395		73.085.988	73.085.988	
NOVEMBRO	506.576.028	75.986.404	50.657.603		126.644.007	126.644.007	
SUB-SOMA	5.331.632.164	799.744.825	533.163.216		1.332.908.041	1.332.908.041	
DEZEMBRO	530.744.836	79.611.725	53.050.484	1.332.886.041	0	0	-1.200.223.832

CSLL:

³ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

ECF/2016 - PERÍODO 2016

DEMONSTRATIVO RESUMO - REGISTRO N660 - Apuração do CSLL Mensal Por Estimativa

MÊS	1-Base de Cálculo da CSLL	3-CSLL Apurada	12-(-) CSLL Devida em Meses Anteriores	12.01-(-) CSLL Devida no Mês	17.01-(-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controladora Direta ou Indireta	18 - CSLL A PAGAR
JANEIRO	439.798.078,02	39.581.827,02	0,00	39.581.827,02	39.581.827,02	0,00
FEVEREIRO	462.643.508,49	41.637.915,76	0,00	41.637.915,76	41.637.915,76	0,00
MARÇO	1.535.716.756,55	138.214.508,09	0,00	138.214.508,09	138.214.508,09	0,00
ABRIL	642.467.025,53	57.822.032,30	0,00	57.822.032,30	57.822.032,30	0,00
MAIO	350.208.699,13	31.518.782,92	0,00	31.518.782,92	31.518.782,92	0,00
JUNHO	1.012.888.298,03	91.159.946,82	0,00	91.159.946,82	91.159.946,82	0,00
JULHO	471.704.141,94	42.453.372,77	0,00	42.453.372,77	42.453.372,77	0,00
AGOSTO	331.643.471,83	29.847.912,46	0,00	29.847.912,46	29.847.912,46	0,00
SETEMBRO	479.342.155,92	43.140.794,03	0,00	43.140.794,03	43.140.794,03	0,00
OUTUBRO	433.890.644,79	39.050.158,03	0,00	39.050.158,03	39.050.158,03	0,00
NOVEMBRO	665.767.106,21	59.919.039,56	0,00	59.919.039,56	59.919.039,56	0,00
SUB-SOMA	6.826.069.886,44	614.346.289,76		614.346.289,76	614.346.289,76	
DEZEMBRO	520.227.865,31	46.820.507,88	614.346.289,76			-567.525.781,88

30. A fiscalização verificou que esse procedimento foi adotado tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, nos meses de janeiro a novembro de 2016, mediante utilização de valores controlados na Parte B do LALUR referentes a imposto pago no exterior em exercícios anteriores. Veja-se:

Tributos pagos no exterior utilizados para compensações de IRPJ da fiscalizada em suas estimativas mensais no AC de 2016

AC 2016	VALOR DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR EM 2014 COMPENSADO NO AC 2016 (R\$)	VALOR DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR EM 2015 COMPENSADO NO AC 2016 (R\$)	COMPENSAÇÃO ESTIMATIVA IRPJ AC 2016 (R\$)
Janeiro	68.848.511,48		68.848.511,48
Fevereiro	80.805.255,70		80.805.255,70
Março	34.524.104,90	321.331.645,34	355.855.750,24
Abril		127.126.784,56	127.126.784,56
Maio		55.025.654,80	55.025.654,80
Junho		221.793.487,04	221.793.487,04
Julho		87.196.420,70	87.196.420,70
Agosto		52.526.518,40	52.526.518,40
Setembro		83.981.662,85	83.981.662,85
Outubro		73.083.988,08	73.083.988,08
Novembro		126.642.007,10	126.642.007,10
TOTAL	184.177.872,08	1.148.708.168,87	1.332.886.040,95

íbulos pagos no exterior utilizados para compensações de CSLL da fiscalizada em suas estimativas mensais no AC de 2016

AC 2016	VALOR DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR EM 2014 COMPENSADO NO AC 2016 (R\$)	VALOR DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR EM 2015 COMPENSADO NO AC 2016 (R\$)	COMPENSAÇÃO ESTIMATIVA CSLL AC 2016 (R\$)
Janeiro	9.454.472,63	30.127.354,39	39.581.827,02
Fevereiro		41.637.915,76	41.637.915,76
Março		138.214.508,09	138.214.508,09
Abril		57.822.032,30	57.822.032,30
Maio		31.518.782,92	31.518.782,92
Junho		91.159.946,82	91.159.946,82
Julho		42.453.372,77	42.453.372,77
Agosto		29.847.912,46	29.847.912,46
Setembro		43.140.794,03	43.140.794,03
Outubro		39.050.158,03	39.050.158,03
Novembro		59.919.039,56	59.919.039,56
TOTAL	9.454.472,63	604.891.817,13	614.346.289,76

31. Esse procedimento já havia sido objeto de análise nos Processos Administrativos nºs 16692.720871/2017-99 e 16692.720873/2017-88, uma vez que as estimativas consideradas quitadas pela Contribuinte também integraram a composição dos saldos negativos de IRPJ e CSLL discutidos naqueles autos. É o que registra o relatório fiscal:

“As compensações de impostos pagos no exterior no ano de 2014 nas apurações das estimativas referentes ao AC 2015 já foram objetos de análise administrativa através dos processos administrativos nº 16692.720872/2017-33 (IRPJ), e nº 16692.720874/2017-22 (CSLL).

As compensações de impostos pagos no exterior no ano de 2015 nas apurações das estimativas descritas nos subitens 2.1 e 2.2 (AC 2016) já foram objetos de análise administrativa através dos processos administrativos nº 16692.720871/2017-99 (IRPJ/2016) e nº 16692.720873/2017-88 (CSLL/2016).

O CARF já emitiu decisões que foram consubstanciadas nos Acórdãos nº **1401-004.116** (processo administrativo nº 16692.720872/2017-33 – fls.1615/1689), nº **1401-004.118** (processo administrativo nº 16692.720874/2017 22 – fls. 1690/1758, nº **1401-004.117** (processo administrativo nº 16692.720871/2017-99 – fls. 1759/1843) e nº **1401-004.119** (processo administrativo nº 16692.720873/2017-88 – fls. 1844/1915)”. (Destaques no original)

32. Tanto o é que, esta Turma⁴ determinou o sobrestamento do presente processo até a definição daqueles feitos, reconhecendo a existência de prejudicialidade entre as matérias, nos seguintes termos:

“DA NECESSIDADE DE SOBRESTAMENTO DO FEITO. DA DISCUSSÃO TRAVADA NOS AUTOS DOS PA Nº’S 16692.720871/2017-99 e 16692.720873/2017-88.

⁴ Sob composição diversa da atual.

Como demonstrado acima, nos Autos de Infração lavrados pela fiscalização e que são discutidos no presente processo administrativo, constituiu-se, tão somente, multa isolada pelo recolhimento a menor das estimativas de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2016.

Não há constituição do crédito tributário que, aos olhos da fiscalização, deixou de ser recolhido, com o entendimento de que os créditos relativos ao IR pago no exterior não seriam passíveis de compensação com as estimativas devidas entre Janeiro e Novembro de 2016.

É que, não se pode olvidar, o contribuinte, considerando como quitadas, via compensação, as estimativas de IRPJ e CSLL, com o IR suportado no exterior, indicou estas estimativas na composição dos saldo negativos daquele ano-calendário.

Contudo, as estimativas não foram consideradas, pela fiscalização, via despacho decisório, para a formação do saldo negativo do período, uma vez que não se considerou como correto o procedimento adotado pelo contribuinte, quando efetivou a compensação das estimativas com o saldo de IR pago no exterior de períodos anteriores.

O contribuinte não concordou com o reconhecimento parcial dos saldos negativos de IRPJ e CSLL (tendo em vista a desconsideração das estimativas na sua formação), que havia sido devidamente informado em declarações de compensação, e, por isso, apresentou Manifestações de Inconformidade, consubstanciadas nos PA's de nº's 16692.720871/2017-99 e 16692.720873/2017-88. Posteriormente, não tendo sucesso na 1ª instância de julgamento administrativa, apresentou os competentes Recursos Voluntários, que já foram analisados pelo CARF".

33. Nos referidos processos, a **Câmara Superior** (CSRF) examinou exatamente os limites de utilização dos créditos de imposto pago no exterior e **afastou a interpretação defendida pela Contribuinte**. A conclusão adotada foi a de que esses créditos não possuem natureza de crédito financeiro livremente utilizável para extinção de débitos tributários, mas constituem mecanismo específico destinado a evitar a dupla tributação internacional, sujeito aos limites e condições definidos na legislação.

32. Com efeito, a sistemática prevista nos artigos 25 e 26 da Lei nº 9.249/1995 e posteriormente reproduzida pela Lei nº 12.973/2014 permite a dedução do imposto pago no exterior apenas para neutralizar a tributação, no Brasil, dos lucros oriundos das controladas e coligadas estrangeiras. Trata-se de mecanismo voltado a evitar a dupla tributação econômica, e não de crédito passível de utilização irrestrita para extinguir quaisquer débitos de IRPJ ou CSLL.

33. O próprio relatório fiscal esclarece que a utilização dos créditos para eliminar as estimativas mensais produz efeito incompatível com a finalidade da norma. Isso porque o contribuinte deixa de recolher as antecipações ao longo do exercício e, posteriormente, considera esses valores na apuração do resultado anual, permitindo a formação de saldo negativo que

poderá ser objeto de restituição ou compensação. Em última análise, o imposto pago no exterior acabaria sendo convertido em crédito restituível no Brasil, resultado que a legislação expressamente busca evitar.

34. É o que se verifica a partir dos seguintes trechos:

“Segundo a legislação em destaque, o IR pago no exterior a ser aproveitado pela controladora no Brasil é aquele incidente sobre os “referidos lucros”, ou seja, os lucros reconhecidos no lucro real e na base de cálculo da CSLL no ano em que contabilizados.

Observe-se que a compensação está limitada ao IRPJ apurado com base no lucro real, e que o aproveitamento do IR pago no exterior serve para garantir duas situações básicas:

- (i) Caso a tributação no exterior seja inferior à tributação no Brasil, prevalece a carga nacional e o sujeito passivo irá pagar no IRPJ e na CSLL a diferença entre a carga no exterior e a carga tributária brasileira (em igualdade com os demais contribuintes no Brasil); e
- (ii) Se a tributação no exterior for superior à nacional, o aproveitamento do IR pago no exterior será apenas o suficiente para eliminar a tributação nacional, não sendo o imposto pago no exterior passível de devolução no Brasil.

No que diz respeito ao aproveitamento de créditos de IR pago no exterior controlados na Parte B do LALUR, as **normas legais** não preveem qualquer aproveitamento de crédito de IR pago no exterior em períodos subsequentes àquele em que os respectivos lucros foram reconhecidos.

(...)

Partindo do princípio de que a norma legal não prevê a possibilidade de se restituir ou ressarcir no Brasil o imposto pago no exterior e que a única forma de aproveitar o IR pago no exterior é para compensar com o IRPJ e a CSLL devidos quando houver adição de lucros de controladas/coligadas no exterior às respectivas bases de cálculo, a interpretação correta desse dispositivo normativo administrativo é a que possibilite tão somente o aproveitamento previsto **pela lei**”.

35. Também não procede a alegação de que os precedentes administrativos (Processos n.ºs 16692.720872/2017-33, 16692.720874/2017-22, 16692.720871/2017-99 e 16692.720873/2017-88) teriam tratado exclusivamente da formação de saldo negativo. A questão central examinada naqueles processos foi justamente a possibilidade de utilização dos créditos de imposto pago no exterior para extinguir estimativas mensais em exercícios posteriores. A discussão sobre os saldos negativos foi consequência direta desse procedimento, conforme ementas a seguir transcritas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DEDUÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. UTILIZAÇÃO NO EXCEDENTE EM PERÍODOS POSTERIORES. LIMITES. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO PARA LIQUIDAÇÃO DE ESTIMATIVAS. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contextos fático e legislativo distinto do recorrido que examinou o aproveitamento de excedente de imposto pago no exterior sobre lucros de investidas destinado à liquidação de estimativas de período subsequente. O paradigma admitido não analisou a demandada apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP para a liquidação das estimativas e, na parte em que flexibiliza o limite em razão do imposto devido, não tem em conta incidência sobre lucros de investidas no exterior, mas sim sobre outros rendimentos, cuja compensação é estabelecida em regramento legal próprio. FUNDAMENTO INATACADO. INUTILIDADE RECURSAL. Se não resta caracterizado o dissídio jurisprudencial acerca da demandada apresentação de DCOMP para a liquidação das estimativas com excedente de imposto pago no exterior sobre lucros de investidas, inútil discutir se o limite para dedução deste excedente pode ser flexibilizado. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Tosellique votou pelo conhecimento. Votaram pelas conclusões do voto do relator os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(Processo nº 16692.720872/2017-33. Acórdão nº 9101-006.514 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 04 de abril de 2023. Relator Gustavo Guimarães da Fonseca)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DEDUÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. UTILIZAÇÃO NO EXCEDENTE EM PERÍODOS POSTERIORES. LIMITES. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO PARA LIQUIDAÇÃO DE ESTIMATIVAS. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contextos fático e legislativo distinto do

recorrido que examinou o aproveitamento de excedente de imposto pago no exterior sobre lucros de investidas destinado à liquidação de estimativas de período subsequente. O paradigma admitido não analisou a demandada apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP para a liquidação das estimativas e, na parte em que flexibiliza o limite em razão do imposto devido, não tem em conta incidência sobre lucros de investidas no exterior, mas sim sobre outros rendimentos, cuja compensação é estabelecida em regramento legal próprio. FUNDAMENTO INATACADO. INUTILIDADE RECURSAL. Se não resta caracterizado o dissídio jurisprudencial acerca da demandada apresentação de DCOMP para a liquidação das estimativas com excedente de imposto pago no exterior sobre lucros de investidas, inútil discutir se o limite para dedução deste excedente pode ser flexibilizado. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Tosellique votou pelo conhecimento. Votaram pelas conclusões do voto do relator os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 9101-006.514, de 04 de abril de 2023, prolatado no julgamento do processo 16692.720872/2017-33, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Processo nº 16692.720874/2017-22. Acórdão nº 9101-006.515 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 04 de abril de 2023. Redator Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

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

Ano-calendário: 2016

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

DEDUÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. UTILIZAÇÃO DO EXCEDENTE EM PERÍODOS POSTERIORES. LIMITES. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO PARA LIQUIDAÇÃO DE ESTIMATIVAS. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos e legislativos distintos do recorrido que examinou o aproveitamento de excedente de imposto pago no exterior sobre lucros de investidas destinado à liquidação de estimativas de período subsequente. Os paradigmas admitidos não analisaram a demandada apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP para a liquidação das estimativas e, na parte em que flexibilizam o limite em razão do imposto devido, não tiveram em conta incidência

sobre lucros de investidas no exterior, mas sim sobre outros rendimentos e em face de imposto retido e pago no Brasil, cuja compensação é estabelecida em regramento legal próprio.

CRÉDITO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. INTERPRETAÇÃO ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16692.720871/2017-99 RESTRITIVA DA EXPRESSÃO “PAGO NO EXTERIOR”. IMPOSSIBILIDADE.

Tambem devem ser considerados como impostos pagos no exterior, aqueles quitados ou cujo crédito foi extinto por compensação, mormente ante a explícita previsão legal que não admite a restrição de seus dizeres fora dos contornos normativos.

Reformada a premissa jurídica que dispensou o julgamento administrativo, desde a 1ª instância, de se manifestar sobre as provas apresentadas, os autos devem retornar à DRJ

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial apenas em relação à matéria “do aproveitamento do imposto compensado no exterior para a redução do tributo devido no Brasil”, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento integral; votou pelas conclusões o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento parcial com retorno à DRJ para apreciar os documentos relativos à compensação de imposto pago no exterior, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator) e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar provimento parcial ao recurso, sem retorno. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(Processo nº 16692.720871/2017-99. Acórdão nº 9101-006.512 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 04 de abril de 2023. Relator Gustavo Guimarães da Fonseca)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DEDUÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. UTILIZAÇÃO DO EXCEDENTE EM PERÍODOS POSTERIORES. LIMITES. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO PARA LIQUIDAÇÃO DE ESTIMATIVAS. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático e legislativo distinto do recorrido que examinou o aproveitamento de excedente de imposto pago no exterior sobre lucros de investidas destinado à liquidação de estimativas de

período subsequente. O paradigma admitido não analisou a demandada apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP para a liquidação das estimativas e, na parte em que flexibiliza o limite em razão do imposto devido, não teve em conta incidência sobre lucros de investidas no exterior, mas sim sobre outros rendimentos, cuja compensação é estabelecida em regramento legal próprio. FUNDAMENTO INATACADO. INUTILIDADE RECURSAL. Se não resta caracterizado o dissídio jurisprudencial acerca da demandada apresentação de DCOMP para a liquidação das estimativas com excedente de imposto pago no exterior sobre lucros de investidas, inútil discutir se o limite para dedução deste excedente pode ser flexibilizado. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que votou pelo conhecimento. Votaram pelas conclusões do voto do relator os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(Processo nº 16692.720873/2017-88. Acórdão nº 9101-006.513 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 04 de abril de 2023. Relator Gustavo Guimarães da Fonseca)

36. Assim, uma vez afastada a validade da utilização dos créditos de imposto pago no exterior para quitação das estimativas mensais de 2016, conclui-se que as antecipações exigidas pela legislação não foram regularmente recolhidas.

37. Quanto ao ponto, o Acórdão recorrido expressamente consignou:

“30. Ora, se a Lei ordinária e as Instruções Normativas vedam utilizar o IR pago no exterior no ano corrente para compor saldo negativo de IRPJ ou CSLL e, com isso, compensar com outros débitos, não há como defender essa transmutação de crédito não compensável para crédito compensável, com o simples registro desse crédito na parte B do LALUR e do LACS, pois o sentido da norma legal se mantém: **não é passível de devolução no Brasil o imposto pago no exterior.**

31. Portanto, não há essa distinção pretendida pela contribuinte entre o IR pago no exterior apurado no ano-calendário e o IR pago no exterior apurado em anos anteriores, **para fins de observância do limite de compensação previsto na Lei ordinária, ou seja**, a legislação aplicável permite uma única forma de utilização para o IR pago no exterior, que é reduzir o IRPJ e a CSLL devidos no encerramento do período, na proporção dos lucros do exterior reconhecidos, com os limites e requisitos já apresentados.

32. Não há outro uso legal para o IR pago no exterior.

33. O que fica evidente é que a pretensão da contribuinte de compensar estimativas mensais com IR pago no exterior implicaria em uma transformação do imposto pago no exterior em saldo negativo, ou seja, em direito creditório passível de restituição/ressarcimento, o que não é permitido pela legislação aplicável.

(...)

37. Percebe-se, então, que as duas multas visam penalizar o condutas diversas, que causaram ao Erário prejuízos diferentes. Diante disso, é plenamente regular que seja cobrada a multa de mora incidente sobre os débitos não compensados e, no presente processo, seja exigida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais”. (Destaques no original)

38. Caracterizada a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, resta configurada a hipótese de incidência da multa isolada prevista no artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996, razão pela qual deve ser mantida a exigência fiscal.

39. Tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência deste Conselho, inclusive desta Turma, conforme se extrai, dentre outros, dos Acórdãos nº **1302-007.902**, **1302-007.739**, **1302-007.443**, **1302-007.240**, **1302-007.229** e **1302-007.194**, que firmaram a impossibilidade de dedução do imposto pago no exterior na apuração das estimativas mensais, conforme se verifica das ementas abaixo transcritas:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2015

NULIDADE. ALEGADA INOVAÇÃO DE FUNDAMENTOS. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade quando a decisão recorrida apenas desenvolve a qualificação jurídica da mesma controvérsia já delimitada no despacho decisório, sem introdução de suporte fático novo nem substituição da razão central do indeferimento.

DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVA. PEDIDO GENÉRICO. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido genérico de diligência e de juntada posterior de documentos quando a matéria controvertida é predominantemente de direito e os autos contêm elementos suficientes ao julgamento.

SALDO NEGATIVO. PER/DCOMP. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. CRÉDITOS ACUMULADOS EM PERÍODOS ANTERIORES E CONTROLADOS NA PARTE B DO LALUR/LACS. UTILIZAÇÃO PARA QUITAÇÃO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores de imposto pago no exterior acumulados em períodos anteriores e controlados na Parte B do Lalur/Lacs não se qualificam como crédito passível de restituição ou ressarcimento perante a Fazenda Nacional. Por isso, não podem ser utilizados para extinguir débitos de estimativas mensais de IRPJ/CSLL em via que resulte na formação de saldo negativo compensável mediante PER/DCOMP.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. APURAÇÃO ANUAL. LIMITE LEGAL.

É cabível a dedução do imposto pago no exterior na apuração anual da CSLL, até o limite legal, sendo legítima a glosa da parcela indevidamente utilizada para quitação de estimativas mensais.

MULTA DE MORA. NÃO HOMOLOGAÇÃO PARCIAL DE COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA EXIGIDA EM PROCESSO PRÓPRIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

A não homologação, total ou parcial, da compensação implica a exigibilidade do débito indevidamente compensado com os acréscimos moratórios legais. **A multa de mora daí decorrente não se confunde com a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais, por possuírem pressupostos jurídicos distintos.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(Processo nº 10880.936044/2024-41. Acórdão nº 1302-007.902 – 1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 25 de março de 2026. Relatora Natália Uchôa Brandão, g.n.)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. SALDO DE TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO NOS EXERCÍCIOS SEGUINTE. DÉBITOS DE ESTIMATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

O imposto de renda pago no exterior possui natureza de mecanismo destinado à neutralização da dupla tributação econômica, sendo sua dedução limitada ao montante do imposto devido no Brasil sobre parcelas positivas de lucros do exterior efetivamente computadas no lucro real, nos termos da legislação da Tributação em Bases Universais. **Inviável a utilização de saldos de imposto pago no exterior**, ainda que controlados na Parte B do LALUR, **para quitação de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, sob pena de desvirtuamento do sistema legal e de restituição indireta de tributo pago a Fisco estrangeiro**. Caracterizada a falta de pagamento das antecipações mensais, é legítima a aplicação da multa isolada prevista no artigo 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(Processo nº 17459.720008/2024-96. Acórdão nº 1302-007.739 – 1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 30 de janeiro de 2026. Relatora Miriam Costa Faccin, g.n.)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

SALDO NEGATIVO FUNDADO EM TRIBUTOS RECOLHIDOS NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE. TRATADOS INTERNACIONAIS.

Em decorrência de a legislação tributária federal estabelecer que **o imposto recolhido no exterior somente pode ser compensado no Brasil até o limite dos tributos nacionais incidentes sobre o lucro (IRPJ e CSLL), não é permitido compor saldo negativo de IRPJ com recolhimentos realizados em território estrangeiro.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(Processo nº 10680.925605/2016-22. Acórdão nº 1302-007.443 – 1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 24 de junho de 2025. Relator Henrique Nimer Chamas, g.n.)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2010

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO NO CÁLCULO DE DÉBITOS DE ESTIMATIVA APURADOS ENTRE JANEIRO E NOVEMBRO.

Considerando que os **débitos apurados por estimativa**, por se caracterizarem como mera antecipação, não têm a natureza jurídica de “imposto devido”, **não cabe na sua apuração a dedução de imposto de renda pago no exterior**, exceto no mês de dezembro, por ser coincidente com a data de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica. (...)~.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Processo nº 13896.723561/2016-61. Acórdão nº 1302-007.240 – 1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 16 de agosto de 2024. Relator Marcelo Oliveira, g.n.)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2015

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL. DEDUÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL.

O presente litígio versa sobre a **aplicabilidade da multa isolada pela ausência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, em razão do não acolhimento das compensações realizadas pelo Contribuinte com supostos créditos tributários relativos a imposto pago no exterior**. Confirmadas decisões após sobrestamento destes autos, confirma-se que o saldo de imposto pago no exterior somente pode ser compensado nos anos calendários seguintes com o débito de ajuste anual do IRPJ apurado com base no balanço levantado em 31 de dezembro, sendo **descabida sua utilização para compensação de débitos de estimativas mensais**. Ante a constatação de falta de recolhimento de estimativas mensais devidas, cabível o lançamento da multa isolada (50%) prevista no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora. Os conselheiros Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Henrique Nímer Chamas votaram pelas conclusões da relatora quanto ao mérito. Os Conselheiros Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Paulo Henrique Silva Figueiredo manifestaram intenção de apresentar declaração de voto.

(Processo nº 16561.720024/2020-15. Acórdão nº 1302-007.229 – 1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 15 de agosto de 2024. Relatora Natália Uchôa Brandão, g.n.)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2012

(...)

LUCRO NO EXTERIOR. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR SE NÃO FOR APURADO CSLL A PAGAR.

Para a utilização de imposto pago no exterior, há que se observar limites para tal aproveitamento, e **para que seja possível a compensação, é necessário que exista imposto devido no Brasil, ou seja que tenha sido apurado base de cálculo positiva da CSLL no período de apuração em que se pretenda aproveitar o imposto pago no exterior.** (...).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar a exigência fiscal, nos termos do relatório e voto do relator

(Processo nº 16561.720130/2017-01. Acórdão nº 1302-007.194 – 1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 16 de julho de 2024. Relator Wilson Kazumi Nakayama, g.n.)

40. Dentre os julgados acima mencionados, merece destaque o Acórdão nº 1302-007.194, no qual o Conselheiro Relator Wilson Kazumi Nakayama examinou detidamente a sistemática de aproveitamento do imposto pago no exterior e esclareceu as razões pelas quais tais créditos não podem ser utilizados para quitar estimativas mensais nem para gerar saldo negativo, como se depreende dos seguintes trechos:

“A forma com que a contribuinte utilizou o imposto pago no exterior, para compensação de estimativa e depois no ajuste, pretendendo fazer com que o imposto pago no exterior gerasse um saldo negativo de IRPJ e CSLL passivo de restituição, não tem base legal.

Para a utilização de imposto pago no exterior, há que se observar limites para tal aproveitamento, e **para que seja possível a compensação é necessário que exista imposto devido no Brasil**, ou seja **que tenha sido apurado lucro real no período de apuração em que se pretenda aproveitar o imposto pago no exterior.**

O procedimento para apurar o limite para compensação do imposto pago no exterior está delineado nos §§ 9 e 10 do art. 14:

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.

[...]

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

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

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real; II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

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

O §9º determina que a compensação esteja limitada ao montante do imposto de renda devido no Brasil em razão da inclusão do respectivo rendimento na apuração do lucro real.

Não pode portanto, a contribuinte pretender adicionar o lucro no exterior na apuração da estimativa e compensar o imposto pago no exterior, eis que tal procedimento deve ser realizado apenas no ajuste.

O procedimento para apuração do limite, propriamente dito, da compensação do imposto pago no exterior está delineado nos §§10 e 11, que determinam que o contribuinte deve apurar o lucro real primeiramente sem incluir o rendimento que gerou a retenção do imposto no exterior, e depois incluindo esse rendimento. A diferença entre esses dois valores é o limite do valor do imposto que pode ser compensado.

Vale observar que **mesmo com a inclusão do lucro no exterior for apurado prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL**, o limite no item II do §10 do art. 14 da da IN SRF nº 213/02 é negativo, e portanto **não será possível a compensação, pois o imposto pago no exterior não pode gerar saldo negativo passível de ser restituído/compensado, eis que se trataria de um indébito não gerado pela controladora no Brasil, não podendo ser exigido do Tesouro Nacional.** O fundamento aqui exposto pode ser constatado em outros julgados no CARF, conforme os excertos abaixo:

Processo 10880.997276/2011-51:

(...)

Ora, uma vez que não há valor positivo de imposto devido apurado com a inclusão dos resultados auferidos no exterior (vide linhas 01 e 02 da Ficha 12A da DIPJ 2008, e-fls. 351), certo é que, pela sistemática acima exposta, “zero” deverá ser o valor registrado como parcela dedutível a título de imposto pago no exterior, como de fato foi assim lançado pelo contribuinte na linha 12 da Ficha 12A de sua DIPJ. Nessa situação, em conformidade com o disposto nos §§ 15 e seguintes da IN SRF nº 213/2002, será possível deduzir o imposto pago em apurações futuras.... (Acórdão 1302-006.430, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, de 11 de abril de 2023 – Relator: Conselheiro Sérgio Magalhães Lima).

Processo 10882.902583/2006-84:

(...)

Nesse momento, deve ser salientado que a apuração de prejuízo fiscal quando já é considerada a receita que deu origem à retenção no exterior faz com que o limite de compensação indicado no referido inciso II seja negativo, ou seja, não será possível a compensação. Por isso, é comum se dizer que o valor de tributo retido no exterior não gera saldo negativo. (Acórdão 1201-003.220. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, de 17 de outubro de 2019, Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque), Processo 10923.000032/2010-37: (...) E para a determinação deste limite, o imposto incidente, no Brasil, deverá ser proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica. E para se calcular o limite para o aproveitamento desse imposto

pago no exterior, evidentemente, faz-se necessário que exista imposto devido no Brasil para sua apuração.

Dá decore a conclusão lógica de que, para que seja possível a compensação do imposto pago no exterior, faz-se necessária a existência de lucro real no período de apuração em que se pretenda aproveitá-lo. Em inexistindo lucro real e, conseqüentemente, não havendo imposto devido, os dispositivos acima elencados constituir-se-iam letra morta ou seriam inaplicáveis, o que não é o caso, evidentemente.

A recorrente apurou no ano calendário 2005 um prejuízo fiscal de R\$93.046.591,07. Esse prejuízo foi apurado sem contabilizar, no mesmo ano de 2005, a receita decorrente dos serviços prestados no exterior, que importaram em R\$66.513.088,24. Então, mesmo que tais rendimentos tivessem sido computados na apuração do lucro real de 2005, ainda assim o resultado seria negativo, ou seja, não haveria imposto pago no exterior passível de ser compensado no Brasil (Acórdão 1402-002.385, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, de 14 de fevereiro de 2017, Relator: Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves).

Por fim, no Acórdão 9101-005.557, de 07 de fevereiro de 2022, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ficou consignado no voto da Conselheira Relatora Andrea Duek Simantob que o limite legal de compensação de imposto pago no exterior tem a intenção de impedir o creditamento de imposto do exterior maior do que o apurado no Brasil com a adição dos lucros no exterior e impedir a restituição, pelo FISCO brasileiro de impostos que foram recolhidos para o fisco estrangeiro . Confira excerto do acórdão:

(...)

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

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

É nesse contexto que devem ser lidas as restrições regulamentadas pelo art. 14 da IN SRF nº 213/2002, in verbis (...):

Os excertos acima corroboram o fundamento da decisão nos presentes autos, que **não é possível a compensação do imposto pago no exterior na apuração da CSLL, pelo fato da recorrente ter apurado base de cálculo negativa antes e após a inclusão do lucro no exterior, não havendo previsão legal para constituição de saldo negativo de CSLL com a compensação de imposto pago no exterior.**

Não havendo CSLL devida, mesmo após a inclusão do lucro no exterior, o valor a ser lançado de CSLL do ano-calendário 2012 será zero.

Da mesma forma que em relação à exigência de IRPJ, não haverá CSLL a ser exigida, uma vez que o imposto relativo ao lucro apurado no exterior pelas

controladas, adicionado ao lucro real da controladora, foi oferecido à tributação no exterior.

O saldo de crédito de imposto pago no exterior deve compor um estoque de crédito de imposto pago no exterior para compensação em anos subsequentes de lucros apurados no exterior, que deve ser controlado na parte B do LALUR. A compensação fica sujeita aos limites de imposto pago no exterior passível de compensação". (g.n.)

41. Diante desse cenário, resta caracterizada a falta de pagamento das antecipações mensais de IRPJ e CSLL, uma vez que a quitação promovida pela Recorrente se baseou em dedução não autorizada pela legislação, o que atrai a incidência da multa isolada de 50%, prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996.

42. No ponto, não prospera a alegação de *bis in idem* formulada pela Recorrente.

43. Os precedentes invocados, assim como a Súmula CARF nº 105 e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), foram construídos para disciplinar **hipótese diversa** da verificada nos **presentes autos**. Em todos esses casos, discutia-se a coexistência de multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas e multa de ofício incidente sobre o IRPJ e a CSLL apurados no ajuste anual, situação em que se reconheceu a incidência do princípio da consunção.

44. Com efeito, a razão de decidir desses julgados repousa na constatação de que o não recolhimento das estimativas constitui etapa preparatória do inadimplemento do tributo apurado ao final do período de apuração. Nessas circunstâncias, a infração menos grave é absorvida pela mais ampla, impedindo a imposição simultânea de duas sanções punitivas sobre a mesma exação tributária.

45. Não é essa, contudo, a situação dos presentes autos.

46. No caso em exame, não houve lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL acompanhado da multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. A única penalidade discutida neste processo é a multa isolada prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b", da mesma lei, aplicada em razão da ausência de recolhimento das estimativas mensais de janeiro a novembro de 2016.

47. Por sua vez, a multa mencionada pela Recorrente nos Processos Administrativos nºs 16692.720871/2017-99 e 16692.720873/2017-88 possui natureza diversa. Trata-se de multa de mora incidente sobre débitos que não foram extintos em razão da não homologação das compensações efetuadas com base nos saldos negativos pleiteados pela Contribuinte.

48. A multa de mora não decorre da falta de recolhimento das estimativas mensais, mas da subsistência de débitos cuja compensação foi posteriormente rejeitada pela Administração Tributária. Sua incidência encontra fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/96⁵ e decorre automaticamente da mora no pagamento do débito tributário.

⁵ **Art. 61.** Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na

49. Portanto, as penalidades comparadas pela Recorrente não incidem sobre o mesmo fato jurídico.

50. A respeito, transcrevo trecho da decisão recorrida que bem analisou a questão:

“34. A multa isolada em exame, prevista no artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 44, da Lei n.º 11.488, de 2007, tem por pressuposto a falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL relativas aos meses de janeiro a novembro do ano-calendário de 2016:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

35. Por sua vez, a multa de mora a que se refere a contribuinte, exigida nos processos administrativos de reconhecimento de direito creditório números 16692.720871/2017-99 e 16692.720873/2017-88, está prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, e tem por objetivo ressarcir o Estado pelo inadimplemento da obrigação tributária principal, não paga nos prazos previstos na legislação específica.

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

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

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. §3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

36. Destaque-se que a multa de mora a que se refere a contribuinte é a incidente sobre débitos cujas compensações foram declaradas, mas não puderam ser homologadas, diante da inexistência e/ou insuficiência do direito creditório. E a multa isolada, objeto deste processo, incide sobre estimativas mensais não recolhidas, totalmente diversas daqueles débitos.

37. Percebe-se, então, que as duas multas visam penalizar o condutas diversas, que causaram ao Erário prejuízos diferentes. Diante disso, é plenamente regular que seja cobrada a multa de mora incidente sobre os débitos não compensados e, no presente processo, seja exigida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais”.

51. Assim, não merecem acolhida as alegações recursais, seja quanto à possibilidade de utilização dos créditos de imposto pago no exterior para quitação das estimativas mensais, seja quanto à alegada ocorrência de *bis in idem* na exigência das penalidades.

IV – Dispositivo

52. Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, **negar-lhe provimento**, mantendo integralmente a decisão recorrida.

53. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin