



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.900015/2019-04
ACÓRDÃO	1401-007.464 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REPSOL SINOPEC BRASIL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

LIMITES DA LIDE. COGNIÇÃO DO JULGADOR ADMINISTRATIVO. MATÉRIA IMPUGNADA.

A possibilidade de cognição do julgador administrativo está adstrita aos limites da lide.

No caso, é limitada à revisão do ato administrativo que indeferiu parcialmente o pleito creditório, conforme as matérias e as razões submetidas à sua apreciação por meio da manifestação de inconformidade.

Na espécie, os limites da lide são definidos, de um lado, pelo despacho decisório que indeferiu parcialmente o pleito creditório, ou seja, pelas matérias que não foram acolhidas pela fiscalização, bem como as respectivas fundamentações, e, de outro, pelas matérias em relação às quais a contribuinte se insurgiu e as respectivas razões apresentadas na manifestação de inconformidade.

IR PAGO NO EXTERIOR. CONVERSÃO PARA REAIS. TAXA DE CÂMBIO DE VENDA.

O IR pago no exterior deve ser convertido para reais utilizando-se a taxa de câmbio de venda, conforme artigo 26, § 3º da Lei nº 9.249/95.

IR PAGO NO EXTERIOR. LIMITES. COMPROVAÇÃO.

Uma vez comprovado que o contribuinte tem uma controlada/coligada no exterior, que reconheceu na base de cálculo do IRPJ os lucros auferidos pela controlada/coligada no exterior e comprovou o imposto pago no exterior, deve-se deferir o aproveitamento deste para a compensação com o IRPJ devido no ano-calendário subsequente, dentro dos limites legais, conforme as premissas adotadas nas instâncias anteriores, que delimitaram a análise da lide em questão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório no montante de R\$60.741.548,31 relativo ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2014, e homologar as compensações realizadas até o limite do crédito disponível.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

RELATÓRIO

Tratam os presentes autos do Pedido de Restituição/Ressarcimento – PER nº 25848.46102.290915.1.7.02-1570, por meio do qual a contribuinte formalizou crédito decorrente de saldo negativo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ relativo ao ano-calendário 2014 no valor original de R\$ 60.741.548,30.

O presente processo já foi objeto de duas resoluções em diligência, e me parece que o relatório exarado na Resolução n.º 1401-000.911, de minha relatoria, resume bem a questão, razão pela qual o adoto com a adição da complementação do seu resultado.

Segundo a contribuinte, o crédito foi composto da seguinte forma:

Tabela I			
(+)	Imposto sobre o Lucro Real (à alíquota de 15% + adicional de 10%)	R\$	135.123.229,78
(-)	Incentivos Fiscais	R\$	2.876.059,23
(-)	Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	R\$	63.491.435,35
(-)	Imposto de Renda Retido na Fonte	R\$	799.946,02
(-)	Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	R\$	118.157.416,48
(-)	Imposto de Renda Mensal Compensado	R\$	10.539.921,01
(=)	Saldo Negativo de IRPJ	-R\$	60.471.548,30

O crédito formalizado no PER foi utilizado nas seguintes Declarações de Compensação – DCOMP para compensar débitos de responsabilidade da contribuinte:

DCOMP	Débitos declarados
25848.46102.290915.1.7.02-1570	R\$14.748.786,46
33820.51496.290915.1.7.02-2300	R\$19.568.909,76
30797.04857.290915.1.7.02-9164	R\$23.788.919,49
02531.62912.290915.1.7.02-4919	R\$3.788.473,56
33006.71297.060416.1.3.02-9100	R\$538,88
19877.68345.310516.1.3.02-8203	R\$2.127.789,66

No Despacho decisório nº 2574446, a autoridade fiscal reconheceu parcialmente o direito creditório da contribuinte. Das parcelas que compunham o saldo credor, a fiscalização deixou de reconhecer somente parte do IR pago no exterior, conforme tabela abaixo:

	DCOMP	Despacho Decisório
IRPJ (lucro real)	R\$135.123.229,78	R\$135.123.229,78
Incentivos fiscais	R\$2.876.059,23	R\$2.876.059,23
IR devido	R\$132.247.170,55	R\$132.247.170,55
IR pago no exterior	R\$63.491.435,35	R\$36.628.681,60
IRRF	R\$799.946,02	R\$799.946,02
Estimativa IRPJ (pago)	R\$118.157.416,48	R\$118.157.416,48
Estimativa IRPJ (compensado)	R\$10.539.921,01	R\$10.539.921,01
Saldo negativo IRPJ	-R\$60.741.548,31	-R\$33.878.794,56

Em face do reconhecimento parcial do direito creditório, a fiscalização não homologou parte das compensações declaradas, conforme demonstrado a seguir:

DCOMP	Débitos declarados	Crédito original utilizado	Situação	Saldo devedor
25848.46102.290915.1.7.02-1570	R\$14.748.786,46	R\$14.208.850,15	Homologada	R\$0,00
33820.51496.290915.1.7.02-2300	R\$19.568.909,76	R\$18.681.536,78	Homologada	R\$0,00
30797.04857.290915.1.7.02-9164	R\$23.788.919,49	R\$988.407,63	Homol. parcialmente	R\$22.743.777,80
02531.62912.290915.1.7.02-4919	R\$3.788.473,56	R\$0,00	Não homologada	R\$3.788.473,56
33006.71297.060416.1.3.02-9100	R\$538,88	R\$0,00	Não homologada	R\$538,88
19877.68345.310516.1.3.02-8203	R\$2.127.789,66	R\$0,00	Não homologada	R\$2.127.789,66

Irresignada com a decisão administrativa, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade. Na peça, de início, a contribuinte ressaltou que a fiscalização já havia reconhecido as parcelas correspondentes ao IRRF e às estimativas pagas e compensadas. Em relação à parcela do IR pago no exterior não reconhecida, aduziu:

- **IR pago no exterior em 2013:** a contribuinte lançou duas alegações, a saber: (i) a fiscalização, ao analisar o crédito decorrente de IR pago no Exterior em 2013, teria utilizado a taxa de câmbio de compra do Euro, quando a legislação impõe a utilização da taxa de venda; (ii) o IR pago no exterior em 2013 foi utilizado para quitar estimativas de IRPJ e CSLL de novembro de 2014, nos termos do artigo 15 da IN SRF nº 213/2002, conforme a seguinte tabela:

TABELA III

(+)	Total do Imposto Pago no Exterior em 2013 (v. TABELA II)	36.637.170,04
(-)	Liquidação com IRPJ de Novembro/2014	32.526.339,27
(-)	Liquidação com CSLL de Novembro/2014	4.110.830,77
(=)	Saldo Remanescente	-

- **IR pago no exterior em 2014:** a contribuinte alegou que somente foi intimada a apresentar os comprovantes de IR pago no exterior relativos ao PER/DCOMP nº 41261.59159.290915.1.7.03-7320, que trata exclusivamente de CSLL. Como o IR pago no exterior em 2014 foi utilizado exclusivamente para liquidar débito de IRPJ, não apresentou os documentos relativos ao crédito de saldo negativo de IRPJ. Juntou à manifestação de inconformidade os elementos de prova relativos ao IR pago no exterior em 2014. Reafirmou, também, a composição do crédito com a conversão para reais pela taxa de câmbio de venda do Euro.

- **Total do IR pago no exterior em 2013 e 2014:** a soma do IR pago no exterior em 2013 e 2014 seria suficiente para o crédito ora em discussão, conforme tabela:

TABELA V

(+)	Total do Imposto Pago no Exterior informado na PER/DCOMP (v. TABELA I)	63.491.435,35
(-)	Total do Imposto Pago no Exterior em 2013 (v. TABELA II e III)	32.526.339,27
(-)	Total do Imposto Pago no Exterior em 2014 (v. TABELA IV)	30.965.096,08
(=)	Diferença	0,00

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente em primeira instância, conforme Acórdão nº 01-36.646 exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém – DRJ/Belém.

Em síntese, a autoridade julgadora de primeira instância: (i) reconheceu que a fiscalização havia se equivocado ao utilizar a taxa de câmbio de compra para a conversão dos

valores em Euros para Reais; (ii) considerou que o valor de R\$ 36.637.170,04 relativo ao IR pago no exterior em 2013 já havia sido inteiramente consumido com a quitação das estimativas de IRPJ e CSLL de novembro de 2014 e, portanto, não poderia integrar o saldo negativo de IRPJ; e (iii) reconheceu o direito ao IR pago no exterior, no valor de R\$ 30.965.096,08 em 2014, mas como esse montante era inferior ao originalmente reconhecido pela fiscalização (R\$ 36.628.681,60), não haveria mais nenhum valor a reconhecer.

Irresignada com a decisão de piso, a contribuinte apresentou recurso voluntário. Na peça recursal, a contribuinte registrou, inicialmente que o acórdão recorrido havia reconhecido a validade do IR pago no exterior em 2014 e havia deixado de validar o IR pago no exterior em 2013.

Em relação ao IR pago no exterior em 2013, a recorrente, além de reiterar as alegações lançadas na manifestação de inconformidade, cuidou de demonstrar que este não teria sido utilizado em duplicidade na composição do saldo negativo de IRPJ. Destaco excerto da peça recursal:

Ao contrário do que alega o v. acórdão recorrido, os valores de imposto de renda pagos no exterior em 2013 utilizados para liquidar débitos de IRPJ e CSLL apurados por estimativa em novembro de 2014 não foram incluídos em duplicidade na composição do Saldo Negativo de IRPJ de 2014.

Como se verifica dos Registros N620 e N630 da ECF 2015 da Recorrente, colacionados acima, o valor de imposto pago no exterior em 2013 utilizado para liquidar débito de IRPJ apurado por estimativa em novembro/2014 foi corretamente incluído no saldo de “Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores”, enquanto o valor de imposto pago no exterior em 2014 foi também corretamente informado na linha de “Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimento e Ganhos de Capital”.

Ou seja, os créditos de impostos pago no exterior nos anos de 2013 e 2014 foram incluídos uma única vez no Saldo Negativo de IRPJ de 2014. E como dispõe a legislação mencionada acima, **é justamente o montante de imposto pago a maior por estimativa mensal ao longo do ano que compõe o Saldo Negativo de IRPJ**, independentemente de qual tenha sido a forma de recolhimento escolhida.

Ora, assim como os valores recolhidos por meio de DARF para liquidação das estimativas mensais compõem o Saldo Negativo da Recorrente em 2014, igualmente compõe este saldo o valor de imposto pago no exterior em 2013 que foi utilizado para liquidar a estimativa mensal apurada em novembro de 2014.

Repisa-se, as formas de pagamento escolhidas pela Recorrente para quitar os débitos apurados por estimativa mensal ao longo do ano, em nada alteram o fato de se ter apurado saldo negativo ao final do período. (grifos do original)

Após a interposição do Recurso Voluntário, a Recorrente peticionou nos autos (fls. 313/316) reiterando os termos do recurso, bem como juntando parecer elaborado pela Ernest & Young, no qual seus auditores externos expressamente confirmam que os valores de imposto pagos no exterior em 2013 e 2014 foram corretamente convertidos em reais, e indicados na ECF AC 2014 da Recorrente.

Em seguida, esta Turma converteu os autos em diligência, conforme Resolução n.º 1401-000.911 (fls. 464/473), por entender que o processo não estaria maduro para julgamento, determinando o retorno dos autos para a unidade da RFB de origem, com o objetivo de que a autoridade diligenciadora pudesse:

- a) trazer aos autos os elementos de prova necessários para a apuração dos limites de dedução de que trata o artigo 14 da IN SRF nº 213/2002;
- b) refazer a apuração do limite de dedução do IR pago no exterior, considerando o direito aos créditos relativos ao IR pago no exterior em 2013 e 2014;
- c) elaborar relatório conclusivo sobre a dedução do IR pago no exterior, dentro dos limites apurados e a apuração de saldo negativo de IRPJ.

Em atendimento à diligência, foi apresentada a Informação Fiscal n.º 226/2023 (fls. 603/608), por meio da qual, a Autoridade de Origem teceu os seguintes apontamentos:

- a) Nos termos dos §§ 15 e 16 do art. 14 da Instrução Normativa SRF n.º 213/02, para que a pessoa jurídica possa utilizar os rendimentos auferidos no exterior, nos anos-calendário subsequentes, é preciso que ela calcule o montante do imposto a compensar e controle esse valor na parte B do LALUR;
- b) Que no entendimento da unidade de origem, esse cálculo deve ser feito antes do lançamento na parte B do LALUR, ou seja, esse cálculo deve ser feito no próprio ano-calendário no qual não foi possível a utilização e em hipótese alguma no ano-calendário em que vier a ser efetivamente utilizado;
- c) Que o parágrafo 20º do mesmo art. 14 reforça o entendimento da unidade de origem ao estabelecer que as parcelas do tributo que forem utilizadas em cada ano-calendário subsequente deverão ser baixadas da respectiva folha de controle no LALUR, ou seja, o valor inicial lançado no LALUR será reduzido gradualmente à medida que venha a ser efetivamente utilizado;
- d) Que a Recorrente não apurou lucro real positivo em 2013, e dessa forma, o imposto pago no exterior em 2013 foi utilizado no ano-calendário de 2014, e que o imposto passível de compensação, utilizando-se a taxa de câmbio correta, corresponde a R\$ 36.642.000,05;

- e) Que no entendimento dessa unidade de origem os créditos de IR pago no exterior de períodos controlados no LALUR não são passíveis de compensação com estimativas de IRPJ e CSLL para fins de formação de saldo negativo em anos-calendário subsequentes deve ser utilizado o limite de dedução com os valores dos lucros incluídos na apuração do lucro real do próprio ano-calendário 2014, que é o ano-calendário em que se busca apurar o Saldo Negativo de IRPJ objeto da DCOMP nº 25848.46102.290915.1.7.02-1570, ora analisada;
- f) Que o cerne da questão é que a legislação de regência não estabelece uma ordem cronológica para utilização dos impostos pagos no exterior e que estão sendo controlados no LALUR, como é o presente caso no qual existem impostos pagos no exterior referentes a 02 (dois) anos-calendário (2013 e 2014), mas que no entendimento da Fiscalização o correto seria utilizar o imposto pago no exterior no ano-calendário 2014, respeitando-se o limite apurado para o ano-calendário de 2014, e depois, quando for possível, se utilizar o imposto pago no exterior no ano-calendário 2013;
- g) Que o limite apurado para o ano-calendário de 2014 corresponde ao valor de R\$ 30.965.096,08, e que partindo-se desse limite, chega-se ao montante do Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário 2014 reconhecido nesta Diligência, de R\$ 28.215.209,04.
- h) Indicou precedente de julgamento desta mesma TO e de Relatoria do Cons. Carlos André Soares Nogueira que subsidiaria suas conclusões, o Acórdão 1401-004.116 (Caso AMBEV).

A Recorrente apresentou manifestação (fls. 620/626) à informação fiscal, informando que a autoridade fazendária descumpriu o que foi determinado na Resolução n.º 1401-000.911, notadamente por que não fez a apuração do limite de dedução do IR considerando o direito da Recorrente aos créditos relativos ao IR pago no exterior **em 2013**. Consignou que a Autoridade tentou, por vias transversas rediscutir o mérito do caso.

Ademais, alegou que a fiscalização considerou válido o direito da Recorrente ao IR pago no exterior em 2013, de modo que não cabe à autoridade julgadora – e tampouco à diligenciadora – glosar um crédito já reconhecido pela fiscalização, sob pena de violar o princípio da vedação à reforma da decisão em prejuízo à impugnante, e desbordar o limite da cognição do julgador de primeira instância.

Por fim, afirmou que a autoridade diligenciadora não atendeu à determinação do CARF e deixou de apresentar os documentos solicitados (escrituração contábil, fiscal e a DIPJ), de modo que coube a própria Recorrente, proceder a juntada dessa documentação como forma de viabilizar a conferência da memória de cálculo apresentada.

Na sessão de julgamento do dia 13/06/2024, os autos foram novamente convertidos em diligência, por meio da Resolução n.º 1401-001.033 (fls. 27.976/27.990), em razão

do entendimento de que a autoridade fiscal apurou os limites considerando apenas o imposto pago no ano de 2014, remanescendo a necessidade de reapurar considerando também o ano de 2013, bem como do entendimento de que o julgamento de outro processo relativo ao saldo negativo de CSLL, que envolveria a mesma questão, também precisa ser ponderado e considerado na nova resolução.

A Unidade de Origem prestou a Informação Fiscal n.º 395/2024 (fls. 28.046/28.049), reconhecendo o saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2014, na quantia de R\$ 60.741.548,31, após considerar a utilização dos Impostos Pagos no Exterior, ano-calendário 2013 (R\$ 36.637.170,04) e ano-calendário 2014 (R\$ 30.965.096,08).

Em síntese, para chegar a esse entendimento, a Unidade de Origem promoveu a reapuração, considerando o Imposto de Renda pago no exterior em 2013 e 2014, conforme seguinte demonstrativo:

REAPURAÇÃO		
Lucro real sem a inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos		588.969.434,16
Imposto devido no Brasil, sem a inclusão dos lucros auferidos no exterior		147.218.358,54
	Alíquota 15%	88.345.415,12
	Adicional	58.872.943,42
Valor do imposto pago no exterior (2013 + 2014)	67.602.266,12	
Diferença positiva entre imposto de renda devido sobre lucro real com e sem inclusão dos lucros auferidos no exterior	92.113.717,28	
Limite para compensação do imposto do período (§§ 8º a 11 do artigo 30 da IN RFB nº 1.520/2014)	67.602.266,12	
OBS: Imposto de Renda e Adicional devidos após a inclusão dos lucros auferidos no Exterior:		
R\$ 588.969.434,16 + R\$ 185.154.418,80 (AC 2013) + R\$ 183.300.450,29 (AC 2014) = R\$ 957.424.303,25.		
Lucro real com a inclusão dos lucros auferidos no exterior, antes da compensação de prejuízos		957.424.303,25
Imposto devido no Brasil, com a inclusão dos lucros auferidos no exterior		239.332.075,82
	Alíquota 15%	143.613.645,49
	Adicional	95.718.430,33

Diferença Positiva entre Imposto e Adicional devidos sobre o Lucro Real **com e sem** a inclusão dos lucros auferidos no Exterior:

R\$ 239.332.075,82 – R\$ 147.218.358,54 = R\$ 92.113.717,28.

Finalmente:

Atendendo-se o art. 14 da IN SRF nº 213, em especial os parágrafos 10 e 11, o limite para o imposto pago no exterior (anos-calendário 2013 e 2014) passível de compensação **será de R\$ 67.602.266,12**.

Além disso, verificou que o Processo Administrativo nº 16682.900016/2019-41, cujo Acórdão de Recurso Voluntário foi juntado ao presente processo às fls. 27.996 a 28.007 conclui

pela possibilidade de dedução do imposto pago no exterior, referente ao ano-calendário 2013, na Apuração da Estimativa de CSLL do mês de novembro de 2014.

Salientou que nos presentes autos, foi juntado o Registro N660 — Apuração da CSLL Mensal por Estimativa que demonstra a utilização do Imposto Pago no Exterior no ano de 2013 na Apuração da Estimativa de CSLL do mês de novembro de 2014, no valor de R\$ 4.110.830,7, bem como que o Registro N620 demonstra que o valor de R\$ 32.526.339,27 foi utilizado para dedução da Estimativa de IRPJ de novembro de 2014.

Por fim, salientou que o IRPJ retido na fonte e os pagamentos e compensações de estimativas mensais já haviam sido reconhecidos anteriormente, de modo que a apuração do saldo negativo restou demonstrado da seguinte maneira:

Parcelas do Saldo Negativo de IRPJ	Confirmado na presente Diligência
IRPJ (lucro real)	R\$ 135.123.229,78
Incentivos Fiscais	R\$ 2.876.059,23
IR Devido	R\$ 132.247.170,55
IR Pago no Exterior	R\$ 30.965.096,08 *
IRRF ****	R\$ 170.975,48
Estimativa IRPJ (pago) **	R\$ 151.312.726,29
Estimativa IRPJ (compensado) ***	R\$ 10.539.921,01
Saldo Negativo de IRPJ	- R\$ 60.741.548,31

Tendo sido intimado do resultado da diligência, o sujeito passivo apresentou Manifestação (fls. 28.058/28.063), salientando que o limite de imposto compensável, no valor de R\$ 67.602.266,12, apurado pela Fiscalização, é exatamente aquele informado pela Recorrente desde a apresentação da sua manifestação de inconformidade.

Além disso, consignou que em razão de a Recorrente não ter apurado lucro real positivo em 2013, parte do valor do crédito de IR pago no exterior neste ano foi usado para liquidar débito de IRPJ de novembro/2014 (R\$ 32.526.339,27) e outra para débito de CSLL do mesmo mês (R\$ 4.110.830,77), conforme autoriza o §15 do artigo 14 da IN SRF nº213/02, e que desse modo, a composição do crédito de imposto pago no exterior utilizado para liquidar débitos de IRPJ apurados por estimativa em 2014, e que ao final do ano compuseram o Saldo Negativo de IRPJ de 2014 da Recorrente foi a seguinte:

Tabela II		
Imposto Pago no Exterior em 2013	R\$	32.526.339,27
Imposto Pago no Exterior em 2014	R\$	30.965.096,08
Total	R\$	63.491.435,35

Desse modo, afirmou não haver dúvidas de que o limite de IR exterior exigido pela legislação para fins de compensação com o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil, qual seja, R\$ 67.602.266,12, foi incontestavelmente observado pela Recorrente.

No tocante ao item b da diligência, afirmou que a Autoridade Fiscal confirmou que as conclusões a que chegou o CARF, ao analisar o Processo Administrativo nº 16682.900016/2019-41, aproveitam a análise do direito creditório pleiteado no presente processo (R\$ 60.741.548,31), de modo que não há dúvidas com relação ao direito creditório pleiteado pela Recorrente, notadamente porque o valor do saldo negativo encontrado pelo Diligente é exatamente aquele apurado pela Recorrente.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

O presente processo tem particularidades e questões relativas à delimitação do tema controvertido que foram devidamente analisados quando da Resolução n.º 1401-000.911, e que entendo que devam ser repetidos no presente voto, isto porque a Resolução não vincula a posição exarada por esta TO naquela oportunidade.

Necessário ressaltar que apesar do pano de fundo da matéria em debate ser controvertido no âmbito deste Conselho, no que se refere à possibilidade de quitação de estimativas com imposto pago no exterior e utilização do imposto em anos calendários seguintes, o deslinde da questão objeto do presente processo tem a nosso ver análises de cunho processual que devem ser bem compreendidas, especialmente no que se refere à efetiva matéria devolvida à análise desta TO.

Digo isso porque, apesar do relatório de diligência citar o precedente firmado por esta própria TO (Acórdão 1401-004.116), cuja relatoria também foi do Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, não há qualquer contradição com a resolução proposta por esta TO.

Para esclarecer tal ponto, e tendo o então Relator feito um brilhante recorte do que efetivamente foi devolvido à análise desta TO, peço vênha para reproduzir trecho do seu voto na Resolução n.º 1401-000.911:

(início transcrição)

À partida, parece-me oportuno, para elucidar a matéria objeto da presente lide, relembrar o teor da decisão administrativa consubstanciada no Despacho Decisório nº 2574446 e suportada pela Informação Fiscal lavrada pela autoridade administrativa da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes – DEMAC/RJO.

A autoridade administrativa, ao examinar a composição do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2014 deixou de confirmar tão-somente parte do IR pago no exterior, conforme tabela abaixo:

	DCOMP	Despacho Decisório
IRPJ (lucro real)	R\$135.123.229,78	R\$135.123.229,78
Incentivos fiscais	R\$2.876.059,23	R\$2.876.059,23
IR devido	R\$132.247.170,55	R\$132.247.170,55
IR pago no exterior	R\$63.491.435,35	R\$36.628.681,60
IRRF	R\$799.946,02	R\$799.946,02
Estimativa IRPJ (pago)	R\$118.157.416,48	R\$118.157.416,48
Estimativa IRPJ (compensado)	R\$10.539.921,01	R\$10.539.921,01
Saldo negativo IRPJ	-R\$60.741.548,31	-R\$33.878.794,56

Vale destacar que a parcela de IR pago no exterior que foi reconhecida pela autoridade administrativa corresponde ao IR pago no exterior em 2013, embora tenha sido apurada, conforme reconhecido pela própria DRJ/Belém, com base na taxa de câmbio de compra do Euro, ao invés da taxa de venda, conforme determina a legislação de regência.

Para que não parem dúvidas acerca da parcela que foi deferida pela fiscalização, reproduzo parte da Informação Fiscal:

Ressalta-se que o imposto exigido no exterior foi pago em 2013 e, pelo fato de o contribuinte não ter apurado lucro real positivo em 2013 (-69.961.906,07), tal valor foi compensado no ano de 2014, conforme permissão contida no §15 do artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002.

[...]

Da análise dos demais documentos comprobatórios apresentados, chega-se aos montantes de IR pago no exterior **confirmado** de **RS 36.628.681,60**, conforme os cálculos descritos nas TABELAS III a V abaixo:

TABELA III

(A)	(B)	(C) = (A x B)	(D)	(E) = (C x D)
LAIR na Moeda Original	Taxa de Câmbio em 31/12/2014	Lucro em Real	Participação da Empresa	Lucro Líquido que a Empresa faz jus
79.038.000,00	2,342000	185.106.996,00	1,00000000	185.106.996,00

Obs: Taxa de câmbio conforme § 4º do artigo 25 da Lei nº 9249, de 26 de dezembro de 1995 (fonte do site do BACEN).

TABELA IV

(A)		(B)	(C) = (A x B)	(D)	(E) = (C x D)
Valor do Imposto na Moeda Original	Data do Pagamento	Taxa de Câmbio	Imposto em Real	Participação da Empresa	Imposto Passível de Compensação
1.681.600,20	28/02/2013	2,582400	4.342.564,36	1,00000000	4.342.564,36
1.681.600,20	26/03/2013	2,581800	4.341.555,40	1,00000000	4.341.555,40

Documento de 18 página(s) assinado digitalmente.

1.681.600,20	26/04/2013	2,603900	4.378.718,76	1,00000000	4.378.718,76
1.303.100,55	28/05/2013	2,652500	3.456.474,21	1,00000000	3.456.474,21
1.303.100,55	28/06/2013	2,881700	3.755.144,85	1,00000000	3.755.144,85
1.303.100,55	26/07/2013	2,984200	3.888.712,66	1,00000000	3.888.712,66
1.303.100,55	28/08/2013	3,133000	4.082.614,02	1,00000000	4.082.614,02
1.303.100,55	27/09/2013	3,054200	3.979.929,70	1,00000000	3.979.929,70
1.303.100,55	28/10/2013	3,011300	3.924.026,69	1,00000000	3.924.026,69
300.000,00	02/12/2013	3,172800	951.840,00	1,00000000	951.840,00
-145.623,90	27/12/2013	3,247400	-472.899,05	1,00000000	-472.899,05
13.017.780,00			36.628.681,60	1,00000000	36.628.681,60

Obs: Taxa de câmbio conforme § 3º do artigo 26 da Lei nº 9249, de 26 de dezembro de 1995 (fonte do site do BACEN).

TABELA V

(A)	(B)	(C) = (A x B)	(D)	(E) = (C x D)
LAIR que a Empresa faz jus	Alíquota do IRPJ	inciso II § 10 art. 14 IN SRF 213/2002	inciso I § 10 art. 14 IN SRF 213/2002	§ 11 art. 14 IN SRF 213/2002
185.106.996,00	0,25	46.276.749,00	36.628.681,60	36.628.681,60

Diante da decisão administrativa, vê-se que a contribuinte não teve o direito creditório reconhecido em duas matérias: (i) a diferença entre a taxa de câmbio de compra e de venda em relação ao IR pago no exterior em 2013; e (ii) a falta de comprovação do IR pago no exterior em 2014.

Penso, portanto, que a contribuinte, ao apresentar a manifestação de inconformidade, submeteu à apreciação do julgador de primeira instância tão somente essas duas matérias.

Entretanto, quanto ao IR pago no exterior em 2013 a autoridade julgadora reexaminou a apuração feita pela autoridade fiscal da RFB e concluiu que a contribuinte teria utilizado o IR pago no exterior em 2013 em duplicidade, uma para a compensação com as

estimativas mensais e outra para a composição do saldo negativo. Transcrevo trecho do acórdão recorrido:

Em consulta a ECF 2015, ano-calendário 2014, confirmou-se que a recorrente utilizou o imposto pago no exterior em 2013 para compensar estimativas de IRPJ e CSLL em novembro/2014, conforme abaixo demonstrado:

Período de Apuração	IRPJ devido no mês (R\$)	(-) Imposto pago no Exterior (R\$)	Imposto de Renda a Pagar
Novembro/2014	32.526.339,27	32.526.339,27	0,00
Dezembro/2014	0,00	30.965.096,08	-60.741.548,30

Período de Apuração	CSLL devida no mês (R\$)	(-) Imposto pago no Exterior (R\$)	Imposto de Renda a Pagar
Novembro/2014	11.682.886,91	4.110.830,77	7.572.056,14

[...]

Verificou-se, portanto, que os impostos pagos no exterior no ano-calendário 2013, da forma como declarado nos PERDCOMPs 25848.46102.290915.1.7.02- 1570 e 41261.59159.290915.1.7.03-7320, foram utilizados duas vezes para compor o Saldo Negativo de IRPJ e o Saldo Negativo de CSLL: uma como abatimento das estimativas a recolher parcela (Pagamentos) e outro como parcela direta de composição do saldo negativo (parcela IR EXTERIOR).

[...]

Desta forma, o valor de R\$ R\$ 36.637.170,04, correspondente ao Imposto pago no Exterior no ano-calendário 2013 não pode integrar a parcela IR EXTERIOR para compor o Saldo Negativo de IRPJ, conforme declarado no PERDCOMP 25848.46102.290915.1.7.02-1570, por já ter sido aproveitado para compensar as estimativas de IRPJ e de CSLL no período de apuração novembro/2014.

Por outro lado, ao examinar a decisão recorrida, vejo que a autoridade julgadora acolheu as alegações da impugnante nas duas matérias. Destaco excerto do acórdão a quo:

- quanto à utilização da taxa de câmbio:

A recorrente tem razão no que se refere à taxa de câmbio utilizada para efetuar os cálculos constantes das Informações Fiscais às fls. 1.522 a 1.539 e das 1.540 a 1.555 do processo nº 16682.721.112/2012-58.

Ou seja, foi utilizada a taxa de câmbio para compra em confronto com o previsto no o § 3º do art. 26 da Lei nº 9.249/1995, o qual determina a utilização da taxa de câmbio para venda.

- quanto à comprovação do IR pago no exterior em 2014:

Apesar da não apresentação dos Balancetes Financeiros da controlada, em consulta à ECF 2015, ano-calendário 2014, verificou-se que a recorrente declarou ter recebido R\$ 183.300.450,29 a título de Lucros Disponibilizados no Exterior (Registro M300 - Linha 10), bem como apresentou os documentos comprobatórios do Imposto pago no Exterior (fls. 105 a 110), observando as formalidades exigidas pela Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Assim sendo, e utilizando a taxa de câmbio para venda, a recorrente apurou o valor de R\$ 30.965.096,08 a título de imposto pago no exterior no ano-calendário 2014 (Tabela IV, às fls. 23).

[...]

Desta forma, o imposto a compensar no ano-calendário 2014, referente ao imposto pago no exterior no ano-calendário 2014, remonta a R\$ 30.965.096,08.

Conforme já exposto, não há óbice para a utilização deste valor para compor o Saldo Negativo de IRPJ do período 01/01/2014 a 31/12/2014, tendo em vista não ter sido utilizado para liquidar estimativas no ano-calendário 2014.

Vale lembrar, em síntese, que a DRJ/BEL (i) invalidou a utilização do IR pago no exterior em 2013 (que havia sido reconhecida pela fiscalização); (ii) validou a utilização do IR pago no exterior em 2014 (que não havia sido validada pela fiscalização); (iii) reconheceu o direito a apurar os montantes conforme o valor de venda da moeda; e (iv) manteve o valor de IR pago no exterior a compensar dentro do limite apurado inicialmente pela fiscalização (apesar de ter apurado um montante inferior) para evitar o efeito de reforma em prejuízo da impugnante.

Penso que a decisão da instância de piso deva ser reformada.

Na espécie, a utilização do IR pago no exterior em 2013 não foi glosada pela fiscalização. Destarte, esta matéria não foi submetida à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância por meio da manifestação de inconformidade. A matéria simplesmente está fora dos limites da lide e não poderia ter sido reapreciada pela DRJ/Belém.

Penso que a vedação da reforma da decisão em prejuízo da impugnante ("reformatio in pejus") não se resume ao montante que havia sido deferido pela autoridade administrativa, mas às matérias que foram indeferidas pela fiscalização. Assim, penso que desborda da competência da autoridade julgadora administrativa realizar um amplo reexame do ato administrativo (Despacho Decisório), limitado apenas pelo montante inicialmente deferido.

Como dito, a fiscalização considerou válido o aproveitamento do IR pago no exterior em 2013. Portanto, não foi em razão desta matéria que a contribuinte se insurgiu e instaurou o contencioso fiscal.

Destarte, cabe às autoridades julgadoras confirmarem ou rejeitarem o ato administrativo nas matérias que resultaram no indeferimento parcial do pleito creditório. No caso sob exame, a diferença na apuração do IR pago no exterior em 2013 entre a taxa de câmbio de compra e de venda e a falta de comprovação do IR pago no exterior em 2014.

Sobre a matéria, recorro aos ensinamentos de Gilson Wessler Michels (MICHELS, Gilson Wessler. Processo Administrativo Fiscal: litigância tributária no contencioso administrativo. São Paulo: Cenofisco, 2018. p.32 – 33):

Dentro desse quadro, na medida em que a lei estabelece ao contribuinte o poder de iniciativa processual e de delimitação do objeto do processo (este sob pena de preclusão acerca das questões não alegadas), por óbvio que se há de ter a contrapartida na atuação da Administração: se ao contribuinte não é lícito se valer da negação geral, também não é lícito à Administração Judicante ir para além dos motivos do ato administrativo contestado. Se o contribuinte tem que definir/especificar suas causas de pedir, não podem os órgãos julgadores administrativos produzir novos fundamentos para a manutenção do ato contestado.

É preciso ter em conta, aqui, aquilo que bem ressalta Alberto Xavier acerca do critério que se deve ter em conta na definição da natureza dos recursos administrativos. A partir da distinção entre o recurso do tipo reexame (no âmbito do qual o recurso tem por fim a plena reapreciação da questão decidida pelo órgão a quo, representando um julgamento ex novo do litígio – recurso renovatório) e o recurso do tipo revisão (no âmbito do qual o recurso tem por objeto exclusivo a apreciação do ato recorrido, limitando-se à verificação da correção ou incorreção do ato impugnado – recurso eliminatório), destaca o doutrinador que a opção por um ou outro modelo está indissociavelmente ligada à extensão da competência da autoridade ad quem e aos limites dos poderes de cognição do órgão de julgamento.

[...]

O que resulta dessa distinção é que, na medida em que no contencioso administrativo brasileiro foi adotada a separação entre órgãos de lançamento (Administração Ativa) e órgãos de julgamento (Administração Judicante), não sendo dada a esses a competência para praticar os atos primários de que são exemplos o lançamento e o despacho denegatório do pleito repetitório, mas sim de praticar o ato secundário de reapreciação daqueles atos primários, só podem os órgãos julgadores administrativos prolatar decisões na esfera das quais anulam ou confirmam, parcial ou integralmente, o ato contestado (modalidade revisão), e jamais decisões nas quais substituem tal ato (modalidade reexame).

Na esteira dessas lições, concluo que o indeferimento do crédito decorrente do pagamento de IR no exterior em 2013 desbordou do limite da cognição do julgador administrativo de primeira instância.

Esta razão é suficiente para a reforma da decisão recorrida. Entretanto há outros pontos a considerar.

Conforme visto, a DRJ/BEL reconheceu o direito de a contribuinte utilizar o crédito de IR pago no exterior em 2014 para formar o saldo negativo de IRPJ em 2014. Contudo, esse

reconhecimento não alterou o montante que já havia sido reconhecido originalmente pela fiscalização. Por essa razão, o montante reconhecido pela DRJ/BEL manteve-se dentro do limite para a dedução do IR pago no exterior conforme previsão do artigo 14 da IN SRF nº 213/2002. Vejamos o exame do limite de dedução feito pela autoridade julgadora de piso:

(A)	(B)	(C) = (A x B)		
LAIR 2014 (R\$)	Alíquota do IRPJ	inciso II § 10 art. 14 IN SRF 213/2002	inciso I § 10 art. 14 IN SRF 213/2002	§ 11 art. 14 IN SRF 213/2002
183.300.450,29	0,25	45.825.112,57	30.965.096,08	30.965.096,08

Ora, de acordo com a fundamentação acima exposta, é de se reconhecer a possibilidade de deduzir do IRPJ os montantes de IR pagos no exterior em 2013 e 2014. Essa constatação implica, necessariamente, a reapuração do limite de dedutibilidade que, segundo a DRJ/BEL, seria de R\$ 30.965.096,08.

Todavia, observo que, nos autos, não constam a escrituração contábil e fiscal, bem como a DIPJ que foi analisada pela fiscalização. A falta desses elementos de prova prejudicam sobremaneira a liquidez e certeza da apuração do crédito a que teria direito a recorrente.

Vale notar que o a Informação Fiscal de fls. 79 a 96 foi lavrada no processo nº 16682.721112/2012-58 e os elementos de prova daquele processo não foram juntados nos presentes autos.

Assim, considero que o processo não esteja maduro para ser julgado.

Desta forma, proponho a conversão do julgamento em diligência para que os autos sejam remetidos para a unidade da RFB de origem para que a autoridade diligenciadora possa trazer aos autos os elementos de prova necessários para a apuração do limite de dedução de que trata o artigo 14 da IN SRF nº 213/2002, considerando que o IR pago no exterior em 2013 e 2014 deverão ser considerados na formação do saldo negativo ora sob exame.

Após a diligência, a contribuinte deverá ser intimada a se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias. Em seguida, o processo deverá retornar para julgamento.

(término da transcrição)

Ora, é sabido que as conclusões a que esta TO chegou quanto à necessidade de reforma da decisão não são insuperáveis na medida em que o retorno de diligência devolve toda matéria para análise.

Entretanto, este novo Relator designado continua concordando com as razões a que esta TO chegou naquela oportunidade e também na Resolução n.º 1401-000.911. E digo isso com tranquilidade e com a convicção de que não há nenhuma contradição com o precedente citado pela autoridade diligenciadora, no qual acompanhei o então relator e também permaneço convicto da sua correção.

Ressalta-se ainda que este Relator teve a oportunidade de produzir, em coautoria, artigo científico sobre o tema juntamente com o ex-Conselheiro Carlos André Soares de Nogueira, o qual foi publicado em três obras especializadas. No referido artigo, este Relator reitera a posição discordante quanto ao livre aproveitamento de impostos pagos no exterior em exercícios posteriores, bem como da impossibilidade de quitação de estimativas com tais “créditos”¹.

Entretanto, continuo entendendo que a matéria que chega a análise desta TO supera os pontos controvertidos analisados no precedente indicado na primeira diligência, cujos fundamentos são reiterados no artigo científico supracitado.

Como muito bem ressaltado na Resolução de diligência, **a fiscalização considerou válido o aproveitamento do IR pago no exterior em 2013. Portanto, não foi em razão desta matéria que a contribuinte se insurgiu e instaurou o contencioso fiscal.**

Desta feita, **caberia às autoridades julgadoras confirmarem ou rejeitarem o ato administrativo nas matérias que resultaram no indeferimento parcial do pleito creditório. No caso sob exame, a diferença na apuração do IR pago no exterior em 2013 entre a taxa de câmbio de compra e de venda e a falta de comprovação do IR pago no exterior em 2014.**

Por sua vez, a DRJ/BEL (i) invalidou a utilização do IR pago no exterior em 2013 (que havia sido reconhecida pela fiscalização); (ii) validou a utilização do IR pago no exterior em 2014 (que não havia sido validada pela fiscalização); (iii) reconheceu o direito a apurar os montantes conforme o valor de venda da moeda; e (iv) manteve o valor de IR pago no exterior a compensar dentro do limite apurado inicialmente pela fiscalização (apesar de ter apurado um montante inferior) para evitar o efeito de reforma em prejuízo da impugnante.

Em razão disso concluímos na primeira conversão em diligência que o indeferimento do crédito decorrente do pagamento de IR no exterior em 2013 extrapolou o limite da cognição do julgador administrativo de primeira instância. O que seria suficiente para a reforma da decisão recorrida.

Entretanto, a DRJ/BEL reconheceu o direito de a contribuinte utilizar o crédito de IR pago no exterior em 2014 para formar o saldo negativo de IRPJ em 2014 (fato não mais discutível como buscou a autoridade diligenciadora). Contudo, esse reconhecimento não alterou o montante que já havia sido reconhecido originalmente pela fiscalização. Por essa razão, o montante reconhecido pela DRJ/BEL manteve-se dentro do limite para a dedução do IR pago no exterior conforme previsão do artigo 14 da IN SRF nº 213/2002.

Assim, o que se viu é que a própria fiscalização e a DRJ já reconheceram a possibilidade de deduzir do IRPJ os montantes de IR pagos no exterior em 2013 e 2014, bem como a possibilidade de quitação das estimativas (matéria não recolocada em debate). Essa constatação

¹ NOGUEIRA, Carlos André Soares; SILVA, Daniel Ribeiro. Tributação em bases universais dos lucros auferidos no exterior: limites para o desconto do imposto pago no exterior. Estudos Tributários e Aduaneiros - IX Seminário CARF. Brasília: CARF, 2024 (disponível em [estudos-tributarios-e-aduaneiros-ix-seminario-carf.pdf](#)). Artigo também publicado nas obras: Questões Controvertidas no CARF, Ed. Casa do Direito, 2024; Coletânea 100 anos do CARF, Ed. NSM Editora, 2024.

implicaria, necessariamente, a reapuração do limite de dedutibilidade que, segundo a DRJ/BEL, seria de R\$ 30.965.096,08.

Entretanto, diante da ausência da escrituração contábil e levando-se em consideração a divergência entre os limites apurados considerando-se o IR pago no exterior em 2014 ou incluindo-se também o de 2013, entendeu por bem esta TO converter o processo em diligência.

Por sua vez, da análise do relatório fiscal, entendo assistir razão ao Recorrente em sua manifestação quando aduziu que a autoridade diligente se afastou do determinado pela resolução, trilhando a diligência conforme as suas convicções da matéria (devidamente fundamentadas, e com as quais este Relator concorda no mérito), mas sem entregar efetivamente o que foi pedido.

Se os valores de IR pago no exterior em 2013 serão considerados ou não para cômputo do limite, ainda mais diante do fato de que tal direito já foi reconhecido em instâncias anteriores, é matéria que retorna agora para julgamento de mérito.

Entretanto, a conversão em diligência foi exatamente para dar meios de se quantificar os limites e permitir a esta TO dar uma decisão líquida, e este resultado não foi alcançado originalmente mas foi devidamente analisada pela Informação Fiscal 395/2024 que cumpriu nos exatos termos o que foi solicitado pela Resolução nº 1401-001.033 de minha Relatoria.

Com base nas premissas indicadas na Resolução, a Unidade de Origem prestou a Informação Fiscal n.º 395/2024 (fls. 28.046/28.049), reconhecendo o saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2014, na quantia de R\$ 60.741.548,31, após considerar a utilização dos Impostos Pagos no Exterior, ano-calendário 2013 (R\$ 36.637.170,04) e ano-calendário 2014 (R\$ 30.965.096,08).

Tendo sido intimado do resultado da diligência, o sujeito passivo apresentou Manifestação (fls. 28.058/28.063), salientando que o limite de imposto compensável, no valor de R\$ 67.602.266,12, apurado pela Fiscalização, é exatamente aquele informado pela Recorrente desde a apresentação da sua manifestação de inconformidade, e o saldo negativo de IRPJ a ser reconhecido, relativo ao ano-calendário de 2014, é de R\$ 60.741.548,31.

Pois bem, pelas razões já firmadas tanto na Resolução n.º 1401-000.911 (fls. 464/473) quanto na Resolução n.º 1401-001.033 (fls. 27.976/27.990), entendo que as matérias relativas ao aproveitamento, em 2014, do imposto pago no exterior no ano de 2013 para quitação de estimativas, são questões já ultrapassadas pelas instâncias anteriores e que não mais são objeto da lide.

Ressalto, mais uma vez, que em que pese seja matéria controvertida neste Conselho, com precedentes diametralmente opostos, especialmente entre as Turmas 1401 e 1402

e, em que pese tenha posição firme contrária, permaneço com o entendimento de que tais matérias não podem ser rediscutidas nesse momento.

Assim, a realização da diligência apenas atestou que, adotando-se a posição já acatada no PAF 16682.900016/2019-41, e nos moldes do entendimento exarado por esta TO nas duas Resoluções em comento que delimitaram, de maneira clara, a matéria controvertida no presente processo, entendo que deva ser acatado o seu resultado e voto por reconhecer o saldo negativo de IRPJ, relativo ao ano-calendário de 2014, no montante de R\$ 60.741.548,31, devendo serem homologadas as compensações pleiteadas até o limite do crédito disponível.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva