



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.900435/2020-16
ACÓRDÃO	1102-001.532 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TELEMAR NORTE LESTE S.A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

LUCROS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DE ESTIMATIVAS DEVIDAS POR CONTRIBUINTE BRASILEIRA COM IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR POR CONTROLADA DIRETA E NÃO CONTROLADOS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL ANUAL. IMPOSSIBILIDADE.

A Lei 9.249/95 autoriza a compensação do imposto de renda pago no exterior por companhia estrangeira controlada por contribuinte brasileira controladora, até o limite do imposto de renda devido no Brasil, exclusivamente sobre parcela dos referidos lucros que forem adicionados à apuração anual da contribuinte, não se admitindo a compensação de estimativas mensais adiantadas ao longo do exercício, porquanto não afetadas pelo ajuste do lucro auferido no exterior.

TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO EM PERÍODOS POSTERIORES COM ESTIMATIVA MENSAL. IMPOSSIBILIDADE.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Cristiane Pires McNaughton (Relatora) e Eduarda Lacerda Kanieski, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fernando Beltcher da Silva (presidente), Lizandro Rodrigues de Souza, Fenelon Moscoso de Almeida, Fredy José Gomes de Albuquerque, Cristiane Pires McNaughton e Eduarda Lacerda Kanieski (suplente convocada).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de restituição nº 08048.96679.230519.1.6.02-0338, fundado em saldo negativo de IRPJ, referente ao ano calendário de 2014, no valor de R\$ 220.456.887,19 (fls. 04/196).

Além disso, nestes autos também constam declarações de compensação, que se utilizam do mesmo direito creditório acima, conforme informação contida na Representação de fl. 03.

O pedido foi analisado pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes - DEMAC/RJO/DIORT, em 03/04/2020 (fls. 422/441), que decidiu HOMOLOGAR EM PARTE as compensações declaradas.

Quanto à parte não homologada, o despacho decisório entendeu pela impossibilidade da compensação do IR pago no exterior (fls. 424/437) por dois fundamentos: requisitos formais da documentação em desacordo com a legislação tributária de regência e a impossibilidade de compensar o imposto pago no exterior por ausência de Lucro Real no período. Vejamos:

a) Requisitos formais em desacordo com a legislação tributária de regência: (...)

Em resposta à intimação, o contribuinte não apresenta a comprovação do imposto retido por meio de documento oficial do órgão arrecadador e a legislação

transcrita no corpo da resposta à intimação não faz menção ao documento (que deveria ter sido apresentado) como sendo hábil e legítimo para confirmar o imposto retido, conforme entendimento consubstanciado no item 12.1 da Solução de Consulta nº 54 - SRRF10/Disit, de 19 de agosto de 2011, recepcionada pela Solução de Consulta nº 185 - Cosit, de 11 de outubro de 2018.

b) Impossibilidade de compensar o imposto pago no exterior por ausência de Lucro Real no período: (...)

O contribuinte realmente apurou lucro real negativo nos anos de 2011, 2012 e 2013 (fls. 419/420) e, com base, no § 15 do artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, até poderia compensar tais retenções no ano de 2014, desde que houvesse apurado lucro real positivo neste ano, o que não ocorreu, conforme se verifica na ficha "N630 - Apuração do IRPJ com base no Lucro Real da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) 2015 (fl. 343) e, portanto, o contribuinte está impedido de compensar o IR pago no exterior no ano de 2014, com base na limitação imposta pelos § 1º e caput do artigo 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, § 9º do artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, e caput do artigo 25 da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 04 de dezembro de 2014.

Cientificada da decisão, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade de fls. 584/605, instruída pelos documentos de fls. 513/583, onde requer a reforma do Despacho Decisório, afirmando que: (i) demonstrou documentalmente a retenção e pagamento do imposto de renda no exterior; e (ii) o direito de crédito não pode ser limitado simplesmente pelo fato de a Requerente não ter tido lucro real no período.

Ao julgar a manifestação de inconformidade, a DRJ proferiu o Acórdão n. 107-005.816 (fls. 617/656), cuja ementa colaciono abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

IRRF PAGO NO EXTERIOR. INEXISTÊNCIA DA IMPOSTO A PAGAR NO BRASIL. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO NO SALDO NEGATIVO. Não havendo se apurado imposto de renda devido no Brasil não há que se falar em aproveitamento de crédito de imposto de renda pago no exterior. O imposto de renda devido no exterior, quando escriturado em exercício cuja apuração resultou em prejuízo, não compõe saldo negativo de IRPJ e, portanto, não pode ser compensado com tributos de outra espécie.

O voto vencedor traz as seguintes razões de decidir:

A interessada, a fim de comprovar o direito creditório que alega possuir, junta na manifestação de inconformidade Certificados emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal dos anos de 2011 (fl. 614/615), 2012 (Doc. 04 – fl. 556/557) e 2013 (Doc. 05 – fl. 558/559); entretanto, não explicita os dispositivos da legislação estrangeira que certifiquem serem os referidos documentos

apresentados hábeis e legítimos para confirmar o imposto retido, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 185/2018.

Ainda quanto aos ditos documentos, entendo não se encontrarem, por similaridade, “nos moldes” da Instrução Normativa SRF nº 119, de 28 de dezembro de 2000, como referido pela Autoridade a quo, quando se reporta à Solução de Consulta nº 54 - SRRF10/Disit, de 19 de agosto de 2011, recepcionada pela Solução de Consulta nº 185 - Cosit, de 11 de outubro de 2018, uma vez que não há a identificação da fonte pagadora bem como não há indicação do mês da ocorrência do fato gerador (conforme disposto no art. 2º da referida IN).

Prosseguindo, uma vez que não houve a confirmação do imposto retido (mês e valor), não é possível certificar-se do valor do IR retido e do montante da receita correspondente em reais, inviabilizando a apuração do IR passível de dedução bem como a verificação do oferecimento à tributação das receitas correspondentes.

Assim, considerando a ausência de requisitos formais quanto à documentação apresentada e a impossibilidade de compensar o imposto pago no exterior pela ausência de Lucro Real no período tal como enfrentado no voto vencido, concluo pela manutenção do Despacho Decisório.

Contra o r. Acórdão, a contribuinte apresenta seu Recurso Voluntário, alegando, em síntese que:

- (i) conforme comprovado às fls. 362/418, a empresa controlada Portugal Telecom SGPS S.A. distribuiu dividendos à Recorrente, nos anos de 2011, 2012 e 2013, e estas distribuições foram devidamente tributadas no exterior pelo Imposto de Renda, tendo sido recolhido ao Fisco português quantia equivalente a EUR 24.539.606,47;
- (ii) após a conversão dos valores retidos em euros, utilizando-se o câmbio correspondente as datas do efetivo pagamento/retenção, chegou ao valor total retido em reais de R\$ 59.000.450,80, que é exatamente o montante declarado pela Recorrente na composição do seu saldo negativo de 2014;
- (iii) no caso concreto o imposto foi pago na modalidade retida, e a fim de comprovar o efetivo pagamento do imposto de renda no exterior, em sua resposta à Fiscalização de fls. 362/366, a Recorrente apresentou os extratos bancários emitidos pelo Citibank International Plc., acompanhados das respectivas traduções juramentadas;
- (iv) demonstrou que sua controlada, a Companhia Portugal Telecom SGPS S.A., anunciou em seu sítio eletrônico as datas em que seriam efetuados os pagamentos de dividendos aos acionistas, de forma que estas coincidem com as datas dos extratos bancários apresentados;

(v) os documentos apresentados pela Recorrente demonstram não apenas a ocorrência do pagamento dos dividendos, como também os valores, as datas do pagamento e o montante retido a título de imposto de renda;

(vi) a Recorrente cuidou de transcrever às fls. 363/364, trechos da legislação Portuguesa pertinente, qual seja, o Código de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”), que prevê a incidência de imposto de renda na fonte nos pagamentos de dividendos, tais como os efetuados pela Portugal Telecom à Recorrente;

(vii) a alegação do despacho decisório de que não teriam sido atendidos os requisitos do artigo 26 da Lei nº 9.249/95 para comprovar o pagamento do imposto no exterior, pois a Recorrente não teria apresentado documento oficial do órgão arrecadador, em conjunto com a legislação estrangeira pertinente a certificar a retenção do imposto, não se sustenta uma vez que quando da apresentação da sua Manifestação de Inconformidade, a Recorrente juntou aos autos os Certificados emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira Portuguesa, que identificam os valores retidos na fonte de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) pelo pagamento de dividendos nos anos-calendário de 2012 e 2013;

(viii) em 05/11/2020, a Recorrente apresentou o mesmo certificado para o ano de 2011, pois este precisava ser emitido manualmente e não havia sido providenciado em virtude das regras de isolamento social e consequente suspensão do atendimento presencial em repartições públicas imposto pelo Governo de Portugal;

(ix) o Ilmo. Julgador da DRJ que restou vencido, em observância ao princípio da verdade material, buscou informação no sítio eletrônico da Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal e verificou que os documentos apresentados pela Recorrente (Certificados de Imposto Pago em Portugal) – como pode-se inferir do nome autoexplicativo –, prestam-se justamente à demonstrar que sujeito passivo não residente em território português obteve rendimentos em Portugal e que esses rendimentos foram sujeitos à tributação naquele país;

(x) embora o §2º do artigo 26 da Lei nº 9.249/95 determine que é necessário, para fins de compensação, que os documentos relativos ao imposto de renda incidente no exterior sejam reconhecidos pelo órgão arrecadador e pelo consulado da Embaixada Brasileira no país em que o imposto for devido, também é verdade que este requisito é excepcionado

quando a Pessoa Jurídica comprovar que a legislação do país de origem prevê a incidência do imposto na operação, e que houve o devido recolhimento, como se vê do artigo 16, §2º, inciso II desta mesma Lei;

(xi) se o princípio da verdade material prevê que a Autoridade Administrativa deve buscar exaustivamente por todos os meios possíveis a verdade dos fatos, é evidente que deve ser reformado o r. despacho decisório recorrido por ter deixado de observar o referido princípio, corolário da segurança jurídica e da razoabilidade, ao rechaçar os documentos apresentados.

(xii) ao contrário do que restou decidido no v acórdão recorrido, fato é que o artigo 26 da Lei 9.249/95, ao estabelecer de forma ampla que a compensação do imposto de renda incidente no exterior se dará com o imposto de renda incidente no Brasil, não impôs qualquer restrição da forma como este imposto será apurado, isto é, se a compensação deveria ser feita com o imposto de renda apurado de forma definitiva ou com o imposto de renda devido em bases estimadas;

(xiii) o próprio artigo 14, em seu §15, da IN 213/02, autoriza a compensação do tributo pago no exterior com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, quando este não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica não ter apurado Lucro Real positivo no ano-calendário em que houvera a adição dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior;

(xiv) é patente a legalidade do procedimento adotado pela Recorrente, que por ter apurado saldo negativo em todos os seus exercícios desde 2011 até 2014, procedeu à compensação do crédito que faz jus, referente ao imposto de renda retido no exterior, com estimativas mensais de imposto de renda;

(xv) ao empregar o termo “incidente” no art. 26 da Lei nº 9.249/95, o legislador determinou o simples cômputo dos valores auferidos no exterior na apuração do Lucro Real como suficiente para gerar o direito ao crédito, uma vez que já configurada a incidência da legislação do IRPJ;

(xvi) a literalidade do art. 14, §15 da IN SRF nº 213/03, deixa claro que o contribuinte que não apurar Lucro Real no período poderá proceder com a compensação no ano-calendário subsequente, sem vedar, porém, que a compensação seja realizada em outros anos caso não haja também para estes períodos Lucro Real apurado;

(xvii) como no caso concreto o imposto foi recolhido no exterior, na modalidade retida, nos anos de 2011, 2012 e 2013, e somente

compensado no Brasil no ano-calendário de 2014, não há que se falar em violação ao art. 14, §15 da IN SRF nº 213/03;

(xviii) nem poderia ser diferente, na medida em que se os dividendos recebidos no exterior integraram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no Brasil, conforme dispõe o artigo 25 da Lei nº 9.249/95 e artigo 74 da MP nº 2.158/01, o direito à utilização de tal crédito deve se dar mediante composição de saldo negativo, que é o instrumento capaz de viabilizar o direito à compensação de tributos incidentes no exterior conferido pelo artigo 26 da Lei nº 9.249/95;

(xix) nos termos do art. 26 da Lei nº 9.249/95, vê-se que a realização da referida compensação está condicionada ao preenchimento apenas do critério de que não pode ultrapassar o valor do imposto devido pela pessoa jurídica no Brasil. Nesse sentido, não compete à Receita Federal do Brasil, ao exercer a sua competência para a edição de dispositivos infra legais (IN SRF nº 213/2002), extrapolar os limites postos pela própria legislação de regência (Lei nº 9.249/95), inovando no ordenamento jurídico e criando restrições não prevista pelo legislador ordinário.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

Ao compulsar os autos, verifico que a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em 09/03/2021 (fl. 666) e protocolou seu Recurso Voluntário em 08/04/2021 (fl. 667), portanto, o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto nº 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

2 DO CASO CONCRETO

No caso em tela, tem-se que a Recorrente apresentou Pedido de Restituição seguido de diversas DCOMPs visando utilizar o saldo negativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica apurado no ano-calendário 2014, no valor de R\$ 220.456.887,19 (duzentos e vinte milhões

quatrocentos e cinquenta e seis mil Oitocentos e oitenta e sete reais e dezenove centavos), para quitação de débitos vincendos.

O saldo negativo do ano-calendário utilizado nas DCOMPs foi composto por (i) imposto pago no exterior, (ii) imposto de renda retido na fonte, (iii) imposto de renda mensal pago por estimativa, e (iv) imposto de renda mensal compensado.

Após tratamento manual das DCOMPs, foi prolatado r. despacho decisório (fl. 421/440) que reconheceu integralmente o crédito pleiteado quanto ao imposto de renda retido na fonte, o imposto de renda mensal pago por estimativa e o imposto de renda mensal compensado, porém deixou de reconhecer os valores decorrentes do imposto pago no exterior no valor de R\$ R\$ 59.000.450,80.

Em resumo, a parcela do crédito decorrente dos valores pagos no exterior foi glosada por dois fundamentos: (i) Documentação comprobatória do crédito em desconformidade com os requisitos da legislação; (ii) Ausência de apuração de Lucro Real positivo.

Trataremos desses dois pontos individualmente.

3 DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA DO CRÉDITO.

A possibilidade de compensação do Imposto de Renda recolhido no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por suas coligadas/controladas, computados no lucro real, até o limite do Imposto de Renda incidente no Brasil sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital, é prevista no artigo 26 da Lei n. 9.249/95. Vejamos:

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

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

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

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

O § 2º, do art. 16, da Lei n. 9430/96, por sua vez, versa sobre a questão probatória para fins de compensação:

Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I – considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

§ 1º Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real.

§ 2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do *caput* deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

§ 3º Na hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto.

§ 4º Do imposto devido correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior não será admitida qualquer destinação ou dedução a título de incentivo fiscal.

O art. 14-A da Instrução Normativa SRF n. 213/02 também traz conteúdo a respeito das provas a serem apresentadas pelo contribuinte:

Art. 14-A. Para fins da compensação de que trata o art. 14, o documento relativo ao imposto sobre a renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

§ 1º O reconhecimento do documento pelo Consulado da Embaixada Brasileira de que trata o *caput* pode ser substituído pela apostila de que tratam os Artigos 3º a 6º da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, promulgada pelo Decreto nº 8.660, de 29 de janeiro de 2016, no âmbito dos países signatários, a qual deve: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

I - ser aposta no próprio documento do órgão arrecadador do país em que for devido o imposto ou em folha a ele apensa; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

II - estar acompanhada de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

§ 2º Fica dispensada da obrigação a que se refere o caput o sujeito passivo que: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

I - apresentar, com relação aos lucros, as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese de que trata o inciso II do art. 16 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

II - comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto sobre a renda que tenha sido pago por meio do documento de arrecadação apresentado. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

Verifica-se dos textos normativos regentes a matéria que para fins de compensação do Imposto de Renda pago no exterior com aquele devido no Brasil, o documento relativo ao Imposto de Renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

No entanto, fica dispensada da formalidade descrita acima, se a pessoa jurídica comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital preveja a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

Compulsando os autos, verifica-se que a Recorrente, além de apresentar os comprovantes de pagamento dos dividendos pela Portugal Telecom entre os anos de 2011 e 2013, convertidos em reais, que foram utilizados para o compensar o IR devido no Brasil, valores estes que não foram contestados em nenhum momento pelas autoridades fiscais, também juntou os “Certificados de Rendimento Imposto Pago por Não Residente” emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal, dos anos de 2011 (fls. 614/615), 2012 (Doc. 04 – fls. 556/557) e 2013 (Doc. 05 - fls. 558/559).

Tais certificados, como bem constatado pelo voto vencido no acórdão *a quo* em busca ao sítio eletrônico da Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal, são documentos pelos quais “a Administração Tributária Portuguesa certifica que um determinado sujeito passivo não residente em território português obteve rendimentos em Portugal e que esses rendimentos foram aqui [lá] sujeitos à tributação, identificando o montante dos rendimentos, sua natureza e o imposto pago.”

Portanto, entendo que os requisitos formais previstos na legislação pertinente para comprovação do Imposto de Renda retido no exterior foram cumpridos.

4 DA AUSÊNCIA DE LUCRO REAL NO PERÍODO

O acórdão *a quo* manteve a glosa também por entender que a contribuinte, ora Recorrente, não apurou Lucro Real positivo no ano de 2014.

A Recorrente por sua vez, alega que, por ter apurado saldo negativo em todos os seus exercícios desde 2011 até 2014, procedeu à compensação do crédito que faz jus, referente ao Imposto de Renda retido no exterior, com estimativas mensais de Imposto de Renda, procedimento que não estaria vedado pela lei.

Conforme visto acima, o artigo 26 da Lei n. 9.249/95 dispõe que a pessoa jurídica poderá compensar o Imposto de Renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do Imposto de Renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Da literalidade do referido artigo 26 nota-se que é determinado: (i) o que pode ser compensado, isto é, o Imposto de Renda incidente no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real e (ii) o seu limite, ou seja, o imposto de renda incidente, no Brasil, sobre tais lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Nem o *caput* do artigo 26, nem seus parágrafos definem com o que o IR pago no exterior pode ser compensado ou em qual período pode ser compensado.

Na ausência de restrição legal, o direito subjetivo à compensação é amplo, não podendo a administração pública criar qualquer restrição, sob pena de ilegalidade.

Observando-se, agora, a legislação infralegal, a Instrução Normativa RFB n. 213/02 ao regulamentar a matéria traz no § 15 do seu artigo 14 a possibilidade de o valor tributado no exterior se compensado nos anos seguintes:

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.

(...)

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

Diferentemente do dispositivo da lei, a Instrução Normativa indica com o que o Imposto de Renda pago no exterior pode ser compensado: ou bem (i) com o que for devido no

Brasil (caput) ou (ii) na ausência de lucro real positivo, com o que for devido nos anos-calendários subsequentes (§15).

Dúvida poderia surgir, porém, com o sentido da expressão empregada no referido §15, a saber: “o que for devido nos anos-calendário subsequentes”. Poder-se-ia interpretar tal dispositivo como restringindo a compensação ao IR devido em um futuro “ano-calendário”, afastando períodos de apuração menores – como a estimativa ou o trimestral. Essa interpretação, porém, conquanto possível frente ao conteúdo semântico do dispositivo, cria uma restrição não prevista no artigo 26 da Lei n. 9.249/95.

Pois bem. O artigo 6º da Lei n. 9.430/96, tratando das estimativas, prescreve o seguinte:

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

Note-se que o artigo 6º da referida lei designa expressamente de “imposto devido” o apurado na forma do artigo 2º, isto é, o imposto de renda mensal. E nem se diga que a estimativa não se trata de “imposto de renda”, eis que o “Capítulo 1” da Lei n. 9.430/96 – onde estão situados os dispositivos que tratam da estimativa – é designado de “Imposto de Renda Pessoa Jurídica” ao passo que o artigo 2º, da mesma lei, ao tratar da estimativa diz que a pessoa jurídica poderá “optar pelo pagamento do imposto em cada mês”. Confira-se:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Não há dúvida, assim, que a estimativa é uma técnica de pagamento de imposto de renda e é assim tratado pela legislação. Nesse sentido quando o §15 utiliza a expressão “o que for devido” pode esta ser entendida “com o que for devido a título de estimativa” conforme inteligência do artigo 6º da Lei n. 9.430/96 – que também trata da estimativa como “imposto devido” – conforme demonstrado acima.

De fato, a forma de arrecadação não tem o condão de alterar a natureza jurídica da exação recolhida em favor do Erário. A esse respeito, Misabel Abreu Machado Derzi ensina que a estimativa do IRPJ “não configura, em nenhum caso, tributo diferente do imposto de renda, mas antes deve ser analisado como mera antecipação de imposto que se presume devido.”¹

¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. O Princípio da preservação das empresas e o direito à economia de imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1997, p. 204.

Daí a conclusão de que a melhor interpretação do dispositivo da Instrução Normativa é que a alusão a “anos-calendários subsequentes” apenas se refere a Imposto de Renda devido após o término do ano-calendário a que se refere o pagamento ou a retenção, independente do período de apuração ser anual, trimestral, ou o próprio pagamento de estimativa.

Em suma, se firma entendimento que o “imposto mensal”, ainda que seja mero adiantamento do IRPJ anual, não deixa de ser um “imposto devido” quando de seu vencimento, como se depreende do artigo 6º da Lei n. 9.430/96 e pode, por conta disso, ser alcançado pelo §15 do artigo 14 da IN 213/02.

Nesse sentido, o fato de a Recorrente ter experimentado prejuízo fiscal no período seria irrelevante para afastar o direito à compensação.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para que seja reconhecida a parcela do saldo negativo de imposto de renda do ano-calendário 2014 decorrente do IR pago no exterior e homologadas as DCOMPs apresentadas.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fredy José Gomes de Albuquerque**, Redator Designado.

Em que pese o bem lançado voto da ilustre Conselheira Relatora, a maioria do colegiado divergiu de seus fundamentos no tocante ao segundo ponto indicado em seu voto, relacionado à impossibilidade de restituição ou compensação no Brasil de impostos pagos no exterior quando ausente a apuração de Lucro Real positivo no período.

No que tange o primeiro fundamento, relacionado à “*documentação comprobatória do crédito em desconformidade com os requisitos da legislação*”, não houve divergência do colegiado, portanto, acolho as razões de decidir da Relatora em relação a esse ponto, pois com elas concordo.

A controvérsia posta em julgamento diz respeito à possibilidade da contribuinte reivindicar no Brasil o excedente de tributos pagos no exterior para compensar estimativas mensais de períodos seguintes.

No caso em análise, a contribuinte apurou prejuízo nos anos calendários de 2011, 2012 e 2013, sem utilizar os créditos de impostos reconhecidamente pagos no exterior. Em 2014,

adiantou-se a compensar as estimativas mensais com tal saldo, mas novamente teve prejuízo fiscal (também em 2014), de forma que as compensações foram consideradas ilegítimas.

A questão foi esclarecida pelo acórdão recorrido, onde constam as informações relacionadas às compensações realizadas:

Para melhor compreensão da situação versada nos autos, vejamos como a interessada utilizou o imposto de renda retido no exterior, no valor de R\$ 59.000.450,80, para compensação das estimativas devidas, conforme ficha N-620, relativa à ECF, do mês de março de 2014:


 MINISTÉRIO DA ECONOMIA - CA UNID - RIO DE JANEIRO DEMAC
 

N620 – Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa

Linha	Ordem	Número da linha original	ID do registro	Código	Descrição	Valor
1	1	848.229	N620	1	Base de Cálculo do Imposto de Renda	708.880.875,63
2	2	848.230	N620	2	IMPOSTO DE RENDA APURADO	
3	3	848.231	N620	3	A Alíquota de 15%	108.032.131,34
4	4	848.232	N620	4	Adicional	70.682.087,56
5	5	848.233	N620	5	Diferença de IR Devida pela Mudança de Coeficiente sobre a Receita Bruta	0,00
6	6	848.234	N620	6	DEDUÇÕES	
7	7	848.235	N620	7	(-) Operações de Caráter Cultural e Artístico	0,00
8	8	848.236	N620	8	(-) Operações de Aquisição de Vale-Cultura (Lei nº 12.761/2012, art. 10)	0,00
9	9	848.237	N620	9	(-) Programa de Alimentação do Trabalhador	4.241.285,25
10	10	848.238	N620	10	(-) Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário	0,00
11	11	848.239	N620	11	(-) Atividade Audiovisual	0,00
12	12	848.240	N620	12	(-) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	0,00
13	13	848.241	N620	13	(-) Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso (Lei nº 12.213/2010, art. 3º)	0,00
14	14	848.242	N620	14	(-) Atividades de Caráter Desportivo	0,00
15	15	848.243	N620	15	(-) Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica - PRONON (Lei nº 12.715/2012, arts. 1º e 4º)	0,00
16	16	848.244	N620	16	(-) Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência - PRONAS/PCD (Lei nº 12.715/2012, arts. 3º e 4º)	0,00
17	17	848.245	N620	17	(-) Valor da Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade	241.153,12
18	18	848.246	N620	18	(-) Isenção e Redução do Imposto	0,00
19	19	848.247	N620	19	(-) Redução por Reinvestimento	0,00
20	20	848.248	N620	20	(-) Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores	0,00
21	21	848.249	N620	20.1	Imposto de Renda Devido no Mês	172.231.780,53
22	22	848.250	N620	21	(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	8.213.453,28
23	23	848.251	N620	22	(-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	59.000.450,80
24	24	848.252	N620	23	(-) Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais (Lei nº 9.430/1996, art. 84)	3.430.842,62
25	25	848.253	N620	24	(-) Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 34)	0,00
26	26	848.254	N620	25	(-) Imposto de Renda Pago sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
27	27	848.255	N620	26	IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	101.587.033,83

RFB/Surfis

Como visto, a estimativa no valor de R\$ 101.587.033,83 foi reduzida no montante de R\$ R\$ 59.000.450,80. E, para se confirmar a utilização da citado IRRF para compensar a estimativa devida no mês de março/2014, reproduzo parte da DCTF do período.

12012021678093597105013	
MINISTÉRIO DA FAZENDA	DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	TRIBUTÁRIOS FEDERAIS
INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL	
CNPJ: 33.000.118/0001-79	Março/2014
NOME EMPRESARIAL: TELEMAR NORTE LESTE S/A	Tipo/Status: Retificadora/Ativa
Nº Declaração: 100.2014.2016.1821705743	Página: 3
Débito Apurado e Créditos Vinculados = R\$	
GRUPO DO TRIBUTO : IRPJ = IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS	
CÓDIGO RECEITA : 2362-01	
PERIODICIDADE: Mensal	PERÍODO DE APURAÇÃO: Março/2014
DÉBITO APURADO	101.587.033,84
CRÉDITOS VINCULADOS	
= PAGAMENTO	50.692.570,54
= COMPENSAÇÃO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR	12.961.441,31
= OUTRAS COMPENSAÇÕES	37.933.021,99
= PARCELAMENTO	0,00
= SUSPENSÃO	0,00
SOMA DOS CRÉDITOS VINCULADOS:	101.587.033,84
SALDO A PAGAR DO DÉBITO:	0,00
Valor do Débito = R\$	Total: 101.587.033,84

Prosseguindo no esclarecimento dos aspectos materiais que envolvem a apuração do presente saldo negativo, vejamos como o mesmo se configurou na ECF, como descrito pela DERAT/DIORT/7ª RF:

O Saldo Negativo de IRPJ apurado no ano de 2014 está demonstrado na ficha “N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real” da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) 2015 (fl. 343), conforme resumido na TABELA I abaixo:

TABELA I

(+)	Imposto sobre o Lucro Real (à alíquota de 15% + Adicional)	0,00
(-)	Incentivos Fiscais	0,00
(-)	Imposto de Renda Retido na Fonte	13.401.001,98
(-)	Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal	9.857,53
(-)	Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais	34.814.247,15
(-)	Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	172.231.780,53
(=)	Saldo Negativo de IRPJ	-220.456.887,19

Já no PER/DCOMP 08048.96679.230519.1.6.02-0338 (fls. 03/195) o saldo negativo foi declarado do modo descrito à fl. 440, sendo deferidas as parcelas indicadas na tabela de fl. 440.

TABELA III

	Parcelas do Saldo Negativo de IRPJ	Declarado	Confirmado
(+)	Imposto sobre o Lucro Real (à alíquota de 15% + Adicional)	0,00	0,00
(-)	Incentivos Fiscais	0,00	0,00
(-)	Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	59.000.450,80	0,00
(-)	Imposto de Renda Retido na Fonte	59.869.436,16	59.869.436,16
(-)	Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa	50.692.570,54	50.692.570,54
(-)	Imp. de Renda Mensal Compensado	50.894.463,30	50.894.463,30
(=)	Saldo Negativo de IRPJ	-220.456.920,80	-161.456.470,00

Com base nos dados contidos nos autos, é possível se verificar a composição do valor de R\$ 172.231.814,14, correspondente ao imposto de renda pago por estimativa como consta na ECF:

Discriminação	Valor - R\$
Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa	50.692.570,54
Imp. de Renda Mensal Compensado	50.894.463,30
IRRF usado para compensar estimativas	11.644.329,50
IRRF retido no exterior	59.000.450,80
Total	172.231.814,14

Por um outro caminho, tomando-se por base os valores indicados na ECF é possível calcular o valor do saldo negativo, já considerando a glosa no montante de R\$ 59.000.450,80.

Discriminação	Valor - R\$
Imposto sobre o Lucro Real (à alíquota de 15% + Adicional)	0,00
Incentivos Fiscais	0,00
Imposto de Renda Retido na Fonte	13.401.001,98
Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal	9.857,53
Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais	34.814.247,15
Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	113.231.363,34
Saldo Negativo de IRPJ	161.456.470,00

De tudo isto fica claro que a interessada utilizou-se do IRRF retido no exterior, no montante de R\$ 59.000.450,80, para reduzir a estimativa devida do mês de março/2014 e que, por considerar este valor efetivamente pago, incluiu este montante na composição do saldo negativo de IRPJ de 2014.

Para principiar esta análise, vejamos a título de exemplo, a apuração da estimativa de dezembro de 2013, tendo em vista que no citado ano recebeu dividendos do exterior.

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DIPJ 2014		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA	
CNPJ: 33.000.118/0001-79		Ano-calendário: 2013 ND: 0001637507	
Ficha 11 - Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa			
Discriminação	Dezembro		
FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA			
Com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução			
01. Base de Cálculo do Imposto de Renda	-907.777.252,15		
IMPOSTO DE RENDA APURADO			
02. À Alíquota de 15%	0,00		
03. Adicional	0,00		
04. Diferença de IR Devida pela Mudança de Coeficiente s/ Receita Bruta	0,00		
DEDUÇÕES			
05. (-) Deduções de Incentivos Fiscais	0,00		
06. (-) Valor da Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade	0,00		
07. (-) Imp. de Renda Devido em Meses Anteriores	40.584.781,21		
08. (-) Imp. de Renda Retido na Fonte	0,00		
09. (-) Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	0,00		
10. (-) IIR Retido na Fonte por Órgãos Aut. e Fund. Fed. (Lei nº 9.430/1996)	0,00		
11. (-) IIR Retido na Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003)	0,00		
12. (-) Imp. de Renda Pago s/ Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00		
13. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-40.584.781,21		
14. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP	0,00		

Sobre o assunto, a Lei 9.249/95 disciplina que a compensação do imposto de renda pago no exterior fica condicionada **até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital**, nesses termos:

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

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

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

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

Importa registrar que o referido dispositivo existe para impedir a dupla tributação sobre a renda auferida pelas operações das controladas estrangeiras, cujos resultados são obrigatoriamente adicionados ao Lucro Real no Brasil e à base da CSLL, quando se reconhece, ao final do exercício, o possível lucro anual, mediante balanço de 31 de dezembro.

Assim, ao final de cada exercício, os possíveis lucros da companhia estrangeira são adicionados ao Lucro Real da contribuinte brasileira, mas a legislação disciplina que, nos países em que há acordo para evitar a bitributação da renda, os montantes desses lucros estrangeiros que forem adicionados devem anular o imposto a ser pago no Brasil, até o limite do que for devido no país.

O dispositivo trata dessa hipótese, ou seja, autoriza compensar o imposto pago no exterior com o limite do imposto a ser pago no Brasil, como forma de evitar pagamento em duplicidade, dado o acordo internacional firmado entre as nações pactuantes.

Não se trata de comando legal que autoriza utilizar o imposto pago a Estado estrangeiro para quitar tributo devido no Brasil, exatamente como fez a recorrente. Valeu-se de estoque de impostos pagos no exterior (não ao Brasil) para compensar estimativas das operações internas, realizadas no país da controladora (Brasil).

Destaque-se que o imposto de renda pago no exterior só pode compensar o imposto de renda devido no Brasil **“sobre os referidos lucros”**. As estimativas mensais pagas no Brasil dizem respeito unicamente à operação da empresa nacional (controladora brasileira) e não têm qualquer relação com os lucros havidos no exterior. **Na prática, a contribuinte está compensando imposto estrangeiro pago para outros países com tributo devido por estimativa ao governo brasileiro.**

Claramente, não é isso o que dispõe o art. 26 da Lei 9.249/95, razão pela qual a compensação das estimativas não encontra nenhum amparo legal.

Só é possível aproveitar o imposto de renda pago no exterior, conforme acórdão 1401-004.116 do CARF, com o qual concordo, *“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 passível de devolução, no Brasil, o imposto pago no exterior. A legislação de regência não permite, portanto, que qualquer crédito de IR pago no exterior forme saldo negativo de IRPJ e seja passível de restituição ou ressarcimento. Não é possível, conforme inteligência da legislação citada, a repetição no Brasil de imposto pago no exterior”*.

Adicionalmente aos argumentos acima manifestados, acolho como razões decidir os fundamentos do acórdão 1301-006.931 da turma 1301 do CARF², da lavra do Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, que bem sintetizam a matéria:

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

Sobre essa matéria, fazendo referência à legislação citada, SACHA CALMON NAVARRO COELHO e MISABEU ABREU MACHADO DERZI³ afirmam que o dever de pagamento mensal “não infirma o caráter anual do tributo”, o que é confirmado pela necessidade de ajuste anual ao final de cada ano-calendário. Assim, será neste momento em que se apurará “a verdadeira base de cálculo do imposto de renda, tendo a estimativa caráter precário e provisório”. Tanto é assim que a Súmula Carf nº 82 veda o lançamento de ofício para a exigência das estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário, uma vez que neste momento já houve ajuste final e apuração efetiva da base de cálculo do tributo.

O art. 25 da Lei nº 9.249/95 prescreve que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas “correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”. Ou seja, fica claro da legislação citada que os lucros no exterior não

² Sessão de 14 de maio de 2024, Relator Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso.

³ Dos Regimes Fiscais de Reconhecimento das Variações Monetárias Cambiais nas Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL. O Momento de Exercício do Direito. In: Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 171, Dez/2009, p. 115/116.

compõem o cálculo das estimativas mensais a recolher de IRPJ e de CSLL, uma vez que somente são computados no balanço de encerramento anual.

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

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

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

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

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

Referido dispositivo trata do chamado método da imputação ordinária, sistemática adotada unilateralmente pela legislação brasileira como forma de impedir a dupla tributação internacional da renda. Este método se diferencia da imputação integral, porque estabelece um limite ao aproveitamento do imposto pago no exterior no Brasil: a fração do seu próprio imposto incidente sobre os mesmos rendimentos.

Como bem explica ALBERTO XAVIER, este limite decorre da atitude do país que é “favorável a anular o seu próprio imposto, mas desfavorável a reembolsar os seus contribuintes de impostos pagos a Estados estrangeiros”.⁴

Veja-se que o dispositivo legal faz referência à possibilidade de compensação do imposto pago no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital “computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital”. O dispositivo legal faz evidente relação entre os lucros objeto de tributação no exterior e aqueles computados no lucro real. Ou seja, não se trata de autorizar uma utilização ampla e irrestrita do imposto pago no exterior, sem vinculação à incidência do IRPJ sobre esses mesmos lucros, o que poderia permitir que o montante pago noutro país reduzisse a base tributável decorrente da própria atividade da pessoa jurídica

⁴ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. - 8ª ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 754.

realizada no Brasil. Tratando-se, como mencionado, de medida unilateral para evitar a sobreposição de exigências sobre a mesma base, o dispositivo não autoriza a utilização de imposto pago no exterior para compensar IRPJ devido por conta das próprias atividades da pessoa jurídica realizadas no Brasil.

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

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

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

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

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

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

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

Segundo o dispositivo citado, o § 15 faz menção expressa à compensação “com o que for devido nos anos-calendário subsequentes”, o que foi mantido com o art. 30, § 14, da IN/RFB nº 1520/14. Como mencionado, as estimativas mensais possuem caráter provisório, não sendo permitido considerar que naquele momento já haveria tributo do ano-calendário a ser recolhido. Esta referência ao

ano-calendário só pode significar, pela própria interpretação sistemática em conjunto com o art. 25 da Lei nº 9.249/95, como o montante devido ao final do período-base. Por isso, embora existam precedentes deste Carf que façam referência específica à natureza de imposto sobre a renda das antecipações, entendo que a sistemática da tributação dos lucros no exterior possui um regime próprio e específico, que não autoriza a sua adição ou dedução nos recolhimentos antecipados.

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

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

As decisões do CARF são majoritárias no sentido contrário à tese da contribuinte:

LUCROS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. LIMITE DE COMPENSAÇÃO. O imposto pago pelas controladas do exterior pode ser compensado pela controladora no Brasil até o limite do imposto de renda incidente no Brasil sobre os referidos lucros, nos termos do § 1º do art. 26 da Lei nº 9.249/95, e não ao total do imposto pago no exterior. Mas há ainda que se observar outro limite, para evitar que sejam, restituídos/compensados valores em excesso ao que se seria devido no Brasil com a inclusão dos lucros auferidos pelas controladas no exterior na apuração do IRPJ e CSLL devidos, o que foi feito por meio da Instrução Normativa SRF nº 213/02, vigente à época dos fatos geradores aqui analisados, que no seu artigo 14 detalha a sistemática da apuração do limite compensável do imposto sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capitais auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. O imposto pago no exterior passível de compensação não poderá exceder ao imposto pago no exterior conforme o inciso I, § 10, art. 14 da IN SRF nº 213/02, e nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, de acordo com o inciso II, § 10 do art. 14 da mesma IN SRF nº 213/02.

SALDO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO EM ANOS CALENDÁRIOS SUBSEQUENTES. 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. (ACÓRDÃO 1302-007.194 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA, SESSÃO DE 16 de julho de 2024)

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. IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. CÁLCULO DO LIMITE COMPENSÁVEL NO BRASIL. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital. O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real. (ACÓRDÃO 1302-007.240 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA, SESSÃO DE 16 de agosto de 2024)

UTILIZAÇÃO DE IR PAGO NO EXTERIOR EM PERÍODOS ANTERIORES PARA COMPENSAR COM ESTIMATIVAS MENSAS. IMPOSSIBILIDADE. O IR pago no exterior não é passível de restituição no Brasil. Ele apenas pode ser utilizado na apuração de IRPJ ou CSLL a pagar, quando houver a adição de lucros de coligadas/controladas no exterior, dentro do limite da participação e do lucro reconhecido, sem compor saldo negativo. Uma vez que o IR pago no exterior não é passível de restituição ou ressarcimento no Brasil, não pode ser utilizado para a compensação com eventuais débitos de estimativas de IRPJ ou CSLL nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996. (Acórdão nº 1401-004.116 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 21 de janeiro de 2020)

TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO EM PERÍODOS POSTERIORES COM ESTIMATIVA MENSAL. IMPOSSIBILIDADE.

O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, mas não com as estimativas de IRPJ. (Acórdão nº 1301-006.931 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 14 de maio de 2024)

As razões indicadas revelam a impropriedade de se pretender compensar o imposto pago no exterior com imposto devido no Brasil por operações praticadas no Brasil, no caso, para compensar estimativas, uma vez que elas não guardam relação com a autorização da Lei 9.249/95 para evitar a dupla tributação.

A contribuinte alega em seu recurso, que “o artigo 26 da Lei 9.249/95, ao estabelecer de forma ampla que a compensação do imposto de renda incidente no exterior se dará com o imposto de renda incidente no Brasil, não impõe qualquer restrição da forma como este imposto será apurado, isto é, se a compensação deveria ser feita com o imposto de renda apurado de forma definitiva ou com o imposto de renda devido em bases estimadas”.

Como indicado ao longo desse voto, não procede a alegação de que o art. 26 da Lei 9.249/95 estabelece ampla possibilidade de compensação, pois ele trata, exclusivamente, da compensação do imposto pago no exterior quando da consolidação de seus lucros na contribuinte brasileira, até o limite da tributação nacional, apenas no que tange à parcela do lucro adicionado.

Portanto, sem razão a contribuinte.

Defende a recorrente, ainda, que “o artigo 14, em seu §15, da IN 213/02, autoriza a compensação do tributo pago no exterior com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, quando este não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica não ter apurado Lucro Real positivo no ano-calendário em que houvera a adição dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior”.

Também não procede tal alegação, pois a IN 213/02 estabelecia a previsão e controle da parcela adicionada de lucros no exterior no LALUR, condicionando sua utilização com a compensação “**proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real**” (§ 7º). Eis o que dispunha a Instrução Normativa, quando de sua vigência à época dos fatos:

Compensação do imposto pago no exterior com o imposto de renda devido no Brasil

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal,

controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

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

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

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

§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

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

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

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

A regra do § 15 é complementada com a do § 16 e § 17, que a dispõem:

- **Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).**
- **O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.**

A utilização do saldo de imposto pago no exterior em anos anteriores seria de possível aproveitamento pela contribuinte, através da compensação, através do LALUR, das

adições dos lucros da companhia estrangeira controlada em anos seguintes que repercutisse na formação de IRPJ e CSLL a pagar pela controladora brasileira, no limite da tributação nacional. Mas nada disso ocorreu, ao contrário, a contribuinte errou ao pretender compensar estimativas que não guardam relação com tais adições e compensações.

Assim, a compensação das estimativas com impostos pagos no exterior não encontra fundamento legal, razão pela que, com a vênua da nobre Conselheira Relatora, a insurgência recursal não procede.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque